

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in den Beschwerden der Bf., Adresse1, PLZ\_Ort, vertreten durch Dr. Gruber & Partner, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs GmbH, 2823 Pitten, Untere Feldstraße 85, gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt Wien 1/23, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 bis 2011 sowie betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2006 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2006 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2010 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheid 2007 bis 2010 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2011 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf.) ist eine gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtige Aktiengesellschaft mit Sitz und Geschäftsleitung in PLZ C.,

Adresse1. Die Bf. ist Eigentümerin mehrerer Liegenschaften in Österreich, vermietet diese zum Teil und ist somit im Realitätenwesen, dem Wohnungs- und Siedlungswesen sowie im Bereich der Vermögensverwaltung tätig.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2006 bis 2009 sowie einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum Jänner 2010 bis Dezember 2011 wurden die nachstehenden Feststellungen getroffen:

## **1. Tz 1 keine Betriebsstätte in Österreich iSd § 29 BAO:**

Im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfung wurde in Tz 1 des BP-Berichtes festgestellt, dass für den Zeitraum 2006 bis 2011 *keine Betriebsstätte* der Bf. in Österreich vorliege, da nach der Aktenlage nur Hilfstätigkeiten (zB Ausfertigung der monatlichen Vorschreibungen) erbracht und Miet- und Kaufverträge nur vom Geschäftsführer D.K. unterfertigt werden. Die Geschäftsleitung der Bf. befinde sich in C..

Im Prüfungszeitraum habe die Teilzeitangestellte A.D. in ihrer eigenen Wohnung in PLZ\_Ort2, Adresse3, für die Bf. diverse Verwaltungstätigkeiten wie die Ausfertigung von Ausgangsrechnungen, Überwachung der Zahlungsein- und -ausgänge sowie diverse *administrative Tätigkeiten* erbracht und dabei der Bf. ihre Wohnanschrift als Postadresse zur Verfügung gestellt. Da es sich dabei nur um in Österreich erbrachte *Hilfstätigkeiten* handle und die Miet- und Kaufverträge nur vom Vorstandsvorsitzenden D.K. unterfertigt worden seien, sei auch unter Beachtung der einschränkenden Bestimmungen des Art. 5 Abs. 4 lit. e und f DBA Tschechische Republik **keine Betriebsstätte** der Bf. in Österreich gegeben.

Im vierten Quartal des Jahres 2011 sei die Firmenanschrift der Bf. nach PLZ\_Ort2, Adresse4, verlegt worden. Dieses Objekt werde von der Bf. an die R-GmbH, einem verbundenen Unternehmen, vermietet. Nach den weiteren Ausführungen der Bf. begründe auch diese Büro- und Arbeitsplatzverlegung **keine Betriebsstätte** in Österreich, da ausschließlich eine reine *Vermögensverwaltungstätigkeit* (Vermietung von mehreren Liegenschaften) und *keine betriebliche Tätigkeit* in Österreich ausgeübt werde.

Die im Ausland bzw. in C. ansässige Bf. werde nur für Zwecke der Umsatzsteuer hinsichtlich der *Vermietungsumsätze* als *inländische* Unternehmerin behandelt werde.

## **2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Österreich:**

### **2.1 BP-Feststellungen zu Einkünfte aus Gewerbebetrieb:**

So die im Ausland ansässige Bf. nach Tz 2 des BP-Berichtes mehrere in ihrem Eigentum stehende Eigentumswohnungen in V. vermiete, begründe diese Vermietungstätigkeit die beschränkte Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, welche an das im Inland befindliche *unbewegliche Vermögen* anknüpfe.

Nach § 21 Abs. 1 Z 3 KStG würden beschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Körperschaften vergleichbar

seien, mit ihrem *unbeweglichen Vermögen* im Inland Einkünfte aus Gewerbebetrieb kraft Rechtsform erzielen (Gewerbebetriebsfiktion).

Bisher habe die Bf. die in Österreich erzielten Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. In diesem Zusammenhang werde seitens der BP bemerkt, dass die Isolationstheorie allerdings zum Teil ab der Veranlagung 2006 aufgehoben worden sei.

Nach den Feststellungen der BP sei die Absetzung für Abnutzung (AfA) für die einzelnen Liegenschaften bisher nicht geltend gemacht worden, die der Bf. aber hinsichtlich der Einkünfte aus der Vermietung dieser Liegenschaften zustehe.

Dies habe die Bf. damit begründet, dass die "Betriebsstätte/V." nicht Eigentümerin, sondern bloß Nutzungsberechtigte sei. Dieser Rechtsansicht könne die BP nicht folgen.

Im Zuge des BP-Verfahrens habe die Bf. bzw. deren steuerlicher Vertreter - auf Verlangen der BP - berichtigte KÖSt-Erklärungen 2006 bis 2009 eingereicht, wo in den ausgewiesenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und die AfA in Abzug gebracht worden sei. In der betragsmäßigen Darstellung in der Niederschrift bzw. im BP-Bericht sei von den berichtigten Steuererklärungen ausgegangen worden und die Einkünfte wie folgt adaptiert worden:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>
Einkünfte lt. berichtiger Erkl.:	- 19.097,92	- 37.979,30	- 45.999,44

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Einkünfte lt. berichtiger Erkl.:	- 57.668,42	- 50.941,34

## **2.2 Beschwerde betr. inländische Betriebsstätte bzw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb:**

In der Beschwerde hält die Bf. dieser Feststellung der BP entgegen, es stehe der Prüferin nicht zu, die Tätigkeiten einer Dienstnehmerin als "Hilfstätigkeiten" zu beurteilen, da es sich um eine Anmaßung handle, die Arbeitsleistung und Arbeitswertigkeit fremder Personen zu beurteilen.

Ob eine Betriebsstätte vorliege oder nicht, sei ausschließlich nach *inländischem* Recht und damit nach § 29 BAO zu beurteilen. Für diese Beurteilung könne nicht DBA-Recht oder das Recht der Slowakei herangezogen werden. Ergänzend werde angemerkt, dass von der Bf. an deren Anschrift in PLZ\_Ort2, Adresse4, lediglich *ein Arbeitsplatz* an das verbundene Unternehmen, die Spedition\_T., mit Sitz in V. *vermietet* werde.

Das *operative Geschäft* sei stets von der "Betriebsstätte/V." ausgeübt worden und werde auch in Hinkunft von dort ausgeübt. Insbesondere seien die Mietverträge vom

Vorstandsvorsitzenden unterfertigt worden. Auch in jedem anderen Unternehmen würden langfristige Mietverträge vom Eigentümer oder Geschäftsführer unterfertigt.

Diese Einkünfte seien unter den Einkünften aus Gewerbebetrieb auszuweisen, wobei sich allerdings hinsichtlich der Berechnungen keine Unterschiede ergeben würden. Dass keine Abschreibungsbeträge geltend gemacht worden seien, werde damit begründet, dass die Betriebsstätte/V. lediglich nutzungsberechtigt gewesen sei. Die AfA an der Substanz sei nicht geltend gemacht worden, da diese dem "Stammsitz" vorbehalten sei. Die Bf. sei daher der Auffassung, dass lediglich der Fruchtgenuss - und nicht auch die AfA-Beträge erfasst werden sollen.

### **2.3 Stellungnahme der BP zum Vorliegen einer Betriebsstätte im Inland:**

Mit Stellungnahme vom 3. Dezember 2012 hält die BP dem Beschwerdevorbringen entgegen, die von der Bf. kritisierte Bezeichnung "Hilfstätigkeit" sei ein objektives Beurteilungskriterium in der Fachliteratur zum "Thema Betriebsstätte". Allerdings gehe die Tätigkeit der Teilzeitangestellten kaum über die *Ausfertigung* der Ausgangsrechnungen, etwaiger *Zahlungsüberwachungen* bzw. *administrativer Tätigkeit* hinaus. Als beispielsweise die Prüferin im Rahmen der USt-Nachschaue das Objekt in PLZ\_Ort3, Adresse5, am 4. August 2011 besichtigen habe wollen, sei der Vorstandsvorsitzende der Bf., D.K., extra aus C. angereist, da die Angestellte nicht im Besitz der Schlüssel der zu besichtigenden Wohnungen (Top\_X und 10) gewesen sei. Dessen ungeachtet sei es auch im vorliegenden Fall nicht von steuerlicher Bedeutung, welche Tätigkeiten die Angestellte A.D. tatsächlich ausführe.

Nur Geschäftseinrichtungen, die der Ausübung einer *betrieblichen* Tätigkeit (funktionales Element) dienen, würden als Betriebsstätte angesehen werden können. Die im innerstaatlichen Recht entwickelte Abgrenzung zwischen der aktiven betrieblichen Tätigkeit und der bloßen Vermögensverwaltung sei daher zu beachten. Aus einer rein vermögensverwaltenden Tätigkeit würden keine "Aktiveinkünfte", sondern bloß "Passiveinkünfte" resultieren (vgl. Verrechnungspreis-RL Rz. 164).

Da im vorliegenden Fall die Steuerpflicht an das *inländische Vermögen* anknüpfe, seien alle Einnahmen und Ausgaben, die iZm dem österreichischen Grundstück stehen, zu berücksichtigen. Nach Ansicht der BP sei daher die AfA in Österreich zu erfassen. Insbesondere könne die BP nicht nachvollziehen, aus welchem Grund die AfA dem "Stammsitz" vorbehalten sein sollte. Darüber hinaus können Rechtsgeschäfte zwischen "Stammhaus/C." und der (vermeintlichen) "Betriebsstätte/V." steuerlich nicht anerkannt werden.

Nach Ansicht der BP sei keine *keine Betriebsstätte* in Österreich gegeben, da eine reine *Vermögensverwaltung* iSd Vermietung von mehreren Liegenschaften in Österreich vorliege.

Im Übrigen werde seitens der BP auf folgenden Umstand verwiesen: Sollten die steuerlichen Vorschriften in der Slowakei hinsichtlich Fruchtgenuss den österreichischen entsprechen, hätte die Bf. in der Slowakei kein Recht auf Absetzung für Abnutzung (AfA), weil der Fruchtgenuss-Besteller aus einem unentgeltlichen Fruchtgenuss keine Einnahmen erziele. Es werde aber seitens der BP angenommen, dass sich die Bf. in der Slowakei über diese rechtliche Problematik kundig gemacht und vom Gegenteil überzeugt habe.

#### **2.4 Gegenäußerung der Bf. zum Vorliegen einer Betriebsstätte in Österreich:**

Nach der von der Bf. erstatteten Gegenäußerung vom 20. September 2013 könne auch eine *Hilfstätigkeit* nach nationalem Recht eine *Betriebsstätte* begründen. Vielmehr sei in diesem Zusammenhang lediglich entscheidend, dass die Tätigkeit nicht nur vorübergehend wahrgenommen werde. Offensichtlich stütze sich die BP darauf, dass die von der Bf. im Inland ausgeübte Tätigkeit nicht geschäftsführend sei. Eine Betriebsstätte sei daher nach Auffassung der Bf. nach § 29 Abs. 2 lit. b BAO gegeben, da eine geschäftsführende Tätigkeit hierbei nicht vorausgesetzt werde. Dabei dürfe nicht außer Acht gelassen werden, dass die Aufzählung im § 29 Abs. 2 BAO nur demonstrativen Charakter habe. Jedenfalls sei auch § 31 BAO (Verweis von § 29 Abs. 1 BAO) zu beachten.

Gemäß § 31 BAO sei eine *selbständige, nachhaltige* Betätigung, die *ohne Gewinnabsicht* unternommen werde, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne der Abgabenvorschriften, wenn durch die Betätigung Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt würden und die Betätigung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung (§ 32) hinausgehe.

Eine *selbständige* und *nachhaltige* Tätigkeit sei aufgrund des Umfanges der im Inland gelegenen vermieteten Buchwerte (Buchwert 31.12.2012 ca. EUR 5,3 Mio) gewährleistet. Darüber hinaus erfülle selbst eine ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeit die Voraussetzung des § 31 BAO. Es genüge nämlich, dass aufgrund der Betätigung tatsächlich Einnahmen oder sonstige wirtschaftliche Vorteile erzielt würden. Nach den innerstaatlichen Vorschriften sei daher von einer Betriebsstätte auszugehen.

Für *umsatzsteuerliche Zwecke* sei jedoch der Betriebsstättenbegriff des Art. 5 DBA-CSSR/Slowakei nicht maßgebend, da das DBA-CSSR/Slowakei für die Umsatzsteuer (vgl. Art. 2 DBA-CSSR/Slowakei) nicht gelte. Es bleibe somit die innerstaatliche Rechtsbeurteilung unverändert aufrecht.

Für körperschaftsteuerliche Zwecke sei Art. 6 Abs. 4 DBA-CSSR/Slowakei zu beachten, nachdem für Einkünfte aus unbeweglichen Vermögen eines Unternehmens Art. 6 Abs. 1 und 3 DBA-CSSR/Slowakei gelten. Somit gehe nach Auffassung des steuerlichen Vertreters der Betriebsstättenbegriff des Art. 5 DBA CSSR/Slowakei ins Leere und sei für die Beurteilung irrelevant. Die Einkünfte seien nach Auffassung des steuerlichen Vertreters dort zu versteuern, wo sich das unbewegliche Vermögen - diesfalls in Österreich - befinde.

## 2.5 BVE vom 20. Mai 2014 zum Vorliegen einer Betriebsstätte in Österreich:

Die Beschwerde wurde in der Frage des Vorliegens einer Betriebsstätte in Österreich mit Beschwerdevorentscheidung vom 20. Mai 2014 als unbegründet abgewiesen.

Nach den Erwägungen des Finanzamtes seien nach § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 BAO) haben, mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs. 1 KStG *beschränkt* steuerpflichtig. Diese Steuerpflicht beziehe sich grundsätzlich auf sämtliche Einkunftsarten gemäß § 98 EStG.

Im Sinne einer Gleichstellung aller unbeschränkt steuerpflichtigen in- und ausländischen Körperschaften sei gemäß § 21 Abs. 1 Z 3 KStG bei beschränkt Steuerpflichtigen, die inländischen unter § 7 Abs. 3 KStG fallenden Körperschaften vergleichbar seien, die Bestimmung des § 7 Abs. 3 KStG auch auf im Inland belegenes, **unbewegliches Vermögen** entfallende Einkünfte unabhängig von der Zugehörigkeit einer inländischen Betriebsstätte anzuwenden. Dies führe daher stets zu *Einkünften aus Gewerbebetrieb* (AbgÄG 2005, BGBl I 2005/161, ab Veranlagung 2006). Nach § 21 Abs. 1 Z 3 iVm § 7 Abs. 3 KStG habe die Gewinnermittlung für die ausländische Körperschaft im Anwendungsbereich der Gewerblichkeitsfiktion nach den Kriterien des § 5 EStG zu erfolgen.

Hinsichtlich der *Umsatzsteuer* gelte, dass Unternehmer, die ein im Inland gelegenes Grundstück besitzen und steuerpflichtig vermieten, insoweit als *inländische Unternehmer* zu behandeln seien und diese Umsätze im Veranlagungsverfahren zu erklären haben; damit würden sich Überlegungen zum Vorliegen einer festen Niederlassung erübrigen.

## 2.6 Vorlageantrag vom 29. Oktober 2014 zu "Betriebsstätte in Österreich":

Mit Vorlageantrag vom 29. Oktober 2014 werde insbesondere darauf verwiesen, dass in der Beschwerdevorentscheidung offensichtlich von einem Nichtbestehen der Betriebsstätte ausgegangen werde. Umsatzsteuerlich sei jedoch von einer Betriebsstätte auszugehen.

So in der BVE damit argumentiert werde, dass mit Verweis auf VPR 2010, Rz 180, Beziehungen zwischen "Hauptsitz" und "Betriebsstätte" nicht möglich seien, müsse nunmehr gefolgert werden, dass die BVE nun *doch* von einer Betriebsstätte ausgehe.

Für rein innerstaatliche Zwecke könne die Frage, ob eine Betriebsstätte vorliege oder nicht, für eine ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Beurteilung nur zum gleichen Ergebnis führen, da dies in der BAO und nicht in den materiellen Steuergesetzen (UStG, EStG oder KStG) geregelt sei.

Nach den innerstaatlichen Vorschriften der BAO (§§ 29ff BAO) bestehe eine Betriebsstätte in Österreich, wobei für ertragsteuerliche und für umsatzsteuerliche Zwecke von einer Betriebsstätte auszugehen sei.

## **2.7 Eingabe vom 15. Dezember 2015 zur Betriebsstätte in Österreich:**

Mit Eingabe vom 15. Dezember 2015 hält der steuerliche Vertreters fest, die Konzentration des Immobilienvermögens sollte es ermöglichen, sämtliche inländische Liegenschaften der S-Gruppe besser und effizienter zu vermarkten bzw. zu nutzen.

Würde man das Vorliegen einer Betriebsstätte in Österreich insbesondere auch im Hinblick darauf verneinen, dass die Bf. eine Liegenschaft in W. besitze, wäre für das Objekt in W. im Jahre 2006 auf das *Vorsteuererstattungsverfahren* für ausländische Unternehmer zu verweisen. Es werde daher für diesen Fall ein Antrag auf Erstattung der gesamten Vorsteuer für den Zeitraum 2006 iHv EUR 300.539,06 für das Objekt "W." hiermit eingebracht.

## **3. Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO - Objekt W. - Tz 3:**

### **3.1 Zusammenfassende Darstellung betreffend Objekt W.:**

Den Feststellungen in Tz 3 des BP-Berichtes betreffend Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO iZm der Vermietung des Einfamilienhauses in W. liegt der nachstehend bezeichnete Sachverhalt zu Grunde:

Mit *Nutzungsvertrag* 2. März 2007 vermietete die Bf. an die verbundene Gesellschaft, Spedition\_T.a.s. in C., Adresse1, die Räumlichkeiten des Einfamilienhauses in W., B-Gasse, für die Dauer von 5 Jahren bis 31.12.2011 gegen einen jährlichen Mietzins iHv EUR 24.000,00 (brutto inkl. Betriebskosten). Die Abrechnung erfolgt in Teilbeträgen, der Mietzins ist wertgesichert. Diese Nutzungsvereinbarung wurde von D.K. als Geschäftsführer der Bf. (=Vermieterin) und als Präsident des Verwaltungsrates der Spedition\_T.a.s. (=Mieterin) unterfertigt.

Mit Kaufvertrag vom 4. Juli 2006 habe die Bf. als Käuferin von der verbundenen Gesellschaft Spedition-T-GmbH, mit Sitz in PLZ\_Ort2, Adresse2, um EUR 1.500.000,00 (netto) die Liegenschaft EZ1., KG W., mit Anschrift W., B-Gasse, samt Inventar erworben. Die Übergabe und Übernahme dieser Liegenschaft sei mit 30. September 2006 erfolgt. Den Kaufvertrag habe D.K. jeweils in seiner (doppelten) Eigenschaft als Vorstandsvorsitzender der Bf. (=Käuferin) wie auch als Geschäftsführer der Spedition-T-GmbH/V. (=Verkäuferin) unterzeichnet. Die Spedition-T-GmbH wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 5. September 2007 mit der Bf. (mit Sitz in C.) verschmolzen.

Die Mieterin der Liegenschaft in W., die mit der Bf. verbundene Spedition\_T.a.s. mit Sitz in C., Adresse1, mit einem Stammkapital iHv EUR 71.380,00 ist an der gleichen Adresse wie die Bf. ansässig. Präsident des Verwaltungsrates dieser Gesellschaft ist der Geschäftsführer der Bf., D.K., der einzeln oder zusammen mit zwei Mitgliedern zur Vertretung der Spedition\_T.a.s. berechtigt ist.

Mit weiterem *Nutzungsvertrag* vom 1. Dezember 2011 vermietete die Bf. an den für sie tätigen Dolmetscher A.M. für die Dauer von drei Jahren ab 1. Juni 2011 ein Zimmer mit angrenzendem Badezimmer im Obergeschoß des in Rede stehenden Hauses in W., B-Gasse, gegen einen monatlichen Mietzins iHv EUR 500,00 (netto) bis 31. Mai 2014. Dieser Mietzins ist lt. Punkt III. dieser Nutzungsvereinbarung wertgesichert. Jedoch wurde im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung hinsichtlich der Vermietung von 1 Zimmer mit angrenzendem Bad im Obergeschoß des Hauses in W. festgestellt, dass während der Prüfungshandlungen im Jahre 2012 kein Mietzins mehr verrechnet worden sei.

Mit weiterem "Mietvertrag" vom 2. Jänner 2012, abgeschlossen zwischen der "Betriebsstätte Österreich" (der Bf.) und dem "Stammsitz C." (der Bf.) wurde das Einfamilienhauses in W. ab 1.1.2012 für die Dauer von drei Jahren dem "Stammsitz C." gegen einen monatlichen Hauptmietzins iHv EUR 3.250,00 (netto) überlassen. Dieser Mietzins ist wertgesichert, sämtliche Nebenkosten (Strom-, Gas-, Müll- und Wassergebühren) werden vom Vermieter getragen. Dieser Mietvertrag wurde jeweils von D.K. für "beide Vertragsparteien" unterfertigt.

In Punkt I./1 dieses "Mietvertrages" wurde festgehalten, dem "Stammsitz C." als "Mieter" sei bekannt, dass ein Schlaf/Wohnraum mit angrenzendem Badezimmer (im 1. Stock) sowie die Gemeinschaftsküche dem derzeitigen Mieter (Anm: A.M.) zur Verfügung bzw. Mitbenutzung stehen.

Mit weiterem undatierten Mietvertrag, abgeschlossen zwischen der Bf./("Betriebsstätte Österreich") als Vermieterin und dem verbundenen Unternehmen R1-GmbH mit Sitz in PLZ\_Ort3, Adresse9 (als Mieterin), wurde ab 1. Juli 2014 für die Dauer von 6 Monaten 1 Zimmer mit angrenzendem Badezimmer im 1. Obergeschoß des Einfamilienhauses in W. gegen monatlichen Bruttomietzins iHv EUR 589,00 vermietet. Am Stammkapital der R1-GmbH iHv EUR 1.300.000,00 ist die Bf. mit einer Einlage iHv EUR 510.000,00 beteiligt.

### **3.2 BP-Feststellungen betreffend Objekt in W.:**

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für den Zeitraum 2006 bis 2009 sowie einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum Jänner 2010 bis Dezember 2011 wurde die Vermietung des Einfamilienhauses in PLZ\_Ort4, B-Gasse, an die verbundene Gesellschaft, Spedition\_T.a.s. in C., als **Liebhaberei** gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung 1993 qualifiziert. Dies insbesondere, da die Bf. in den Jahren **2006 bis 2009 keine Einnahmen** aus der Vermietung erzielt habe.

Erst am 17. Februar 2010 habe die Bf. mit Rechnung Nr. 2010/30 *Seminarkosten* iHv EUR 5.880,00 an die T2-Holding/C. (mit ebengleicher Sitzadresse) für eine Schulung im Zeitraum 9.2.2010 bis 12.2.2010 mit 8 Personen verrechnet. Bei der weiteren Rechnung Nr. 2007/27 vom 22.2.2007 handle es sich lediglich um die Weiterverrechnung von *Betriebskosten* (Wasserbezugsgebühr iHv EUR 4.223,62) aus Vorzeiträumen



an den Voreigentümer und somit um keine umsatzsteuerbaren Leistungen für den Prüfungszeitraum.

Mit der Problematik der *fehlenden Einnahmen* im Zuge der BP angesprochen, habe die Bf. der BP am 16. Februar 2012 die mit 01. Juni 2011 datierte Nutzungsvereinbarung mit Herrn A.M. vorgelegt: Demnach miete dieser ab 1. Juni 2011 für die Dauer von 3 Jahren im Haus in PLZ\_Ort4, *ein Zimmer* mit Bad im Obergeschoss um monatlich EUR 500,00 (netto) zuzüglich USt. Die Rechnung betreffend die Mitbenutzung für die Monate Juni bis September 2011 sei allerdings erst mit 1. September 2011 gelegt worden. A.M. fungiere bei Meetings in W. als Dolmetscher und übernachtete dann dort. Mittlerweile erfolge nach den Feststellungen der BP *keine Nutzungsverrechnung* mehr, da A.M. u.a. defacto im Interesse von D.K. tätig werde.

Um den von der BP angesprochenen Liebhabereiverdacht zu entkräften, sei von der Bf. weiters der mit 2. Jänner 2012 datierte "Mietvertrag" vorgelegt worden: Demnach vermiete die "Zweigniederlassung/Österreich", in PLZ\_Ort2, Adresse4, seinem "Stammhaus/C." das **gesamte** Objekt in Adresse6, um monatlich EUR 3.250,00 zuzüglich 20% USt ab 1. Jänner 2012 auf die Dauer von drei Jahren. Der "Mieter" miete das Objekt für Geschäftsbesprechungs-, Schulungs- und Erholungszwecke.

In Punkt I/1 der "Vereinbarung" vom 2. Jänner 2012 sei festgehalten worden, dem "Stammhaus" in C. sei als "Mieter" bekannt, dass ein Schlaf/Wohnraum mit angrenzendem Badezimmer im 1. Stock dieses Gebäudes sowie die Gemeinschaftsküche dem derzeitigen Mieter zur Verfügung bzw. Mitbenutzung stehen.

Im Zuge der Schlussbesprechung habe der Vorstandsvorsitzende, D.K., glaubhaft gemacht, dass die mit Kaufvertrag vom 4. Juli 2006 erworbene Villa in W. in der E. *kaum privat* genutzt, sondern als *Repräsentationsobjekt* für Besprechungen mit Geschäftspartnern aus Russland diene. Es handle sich um Geschäftspartner von verbundenen Unternehmen bzw. der Firmengruppe.

Nach den Feststellungen der BP habe die Bf. mit dem Objekt in Adresse6 in den Jahren 2006 bis 2010 einen Verlust iHv **-EUR 187.112,60** erwirtschaftet, weswegen eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung (L-VO) vorliege.

Die in § 7 Abs. 3 KStG normierte *Zurechnungsvorschrift* zu gewerblichen Einkünften schließe nicht aus, dass diese Körperschaften einen *außerbetrieblichen* Vermögensbereich haben können. Nach der Rechtsprechung des VwGH würden einzelne Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst sei und die nicht der Einkommenserzielung der Kapitalgesellschaft dienen, nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen der Gesellschaft, sondern zum **notwendigen Privatvermögen** ("steuerneutralen Vermögen") zählen.

Darüber hinaus werde der ab 2012 zwischen der (vermeintlichen) "Betriebsstätte" und dem "Stammhaus" abgeschlossene Mietvertrag von der BP nicht anerkannt, da - wie bereits ausgeführt - in Österreich *keine Betriebsstätte* existiere. Falls man gegebenenfalls

im Rechtsmittelverfahren doch zur Ansicht kommen sollte, dass eine Betriebsstätte vorliege, würde es sich nach Meinung der BP um nicht steuerbare *Innenumsätze* handeln. Aufgrund dieser Feststellung werden für das Jahr 2006 Vorsteuern im Gesamtbetrag von EUR 300.000,00 iZm der Anschaffung des Einfamilienhauses (Gebäude) nicht zum Abzug zugelassen. Darüber hinaus seien die Vorsteuern der Jahre 2006 bis 2010 aus laufenden Aufwendungen wie folgt zu kürzen:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
Vorsteuer Ankauf:	- 300.000,00					
Vorsteuer lfd. BK:	- 539,06	- 2.073,23	- 1.704,44	- 3.978,31	2.406,20	602,51
<b>Vorsteuern:</b>	<b>-300.539,06</b>	<b>- 2.073,23</b>	<b>- 1.704,44</b>	<b>- 3.978,31</b>	<b>2.406,20</b>	<b>602,51</b>

Da hinsichtlich der Bewirtschaftung der Villa in W. eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO vorliege, seien in den Jahren 2006 bis 2010 die angefallenen Verluste wie folgt aus der Einkünfteermittlung auszuscheiden:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>
Liebhabelei gemäß § 1/2 LVO:	15.647,92	39.349,37	43.589,48

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
Liebhabelei gemäß § 1/2 LVO:	48.035,27	40.490,56	29.757,68

### **3.3 bescheidmäßige Festsetzungen 2006-2010 und 2-4/2011 sowie 8-12/2011:**

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP, dabei wurde hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 bis 2009 das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommen und mit 20. Juni 2012 entsprechende Sachbescheide erlassen.

Für das Jahr 2010 ergingen im Gefolge der BP-Feststellungen mit 20. Juni 2012 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer.

Darüber hinaus wurde die Umsatzsteuer für die Zeiträume 2-4/2011 und 8-12/2011 entsprechend den Feststellungen der BP festgesetzt.

Im Zuge der Veranlagung der Bf. zur Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 wich das Finanzamt mit jeweils vorläufigen Bescheiden gemäß § 200 Abs. 1 BAO vom 7. März 2013 von den eingereichten Erklärungen ab, als u.a. die Vorsteuern aus den Betriebskosten für das Objekt in W. iHv EUR 1.129,43 sowie der erklärte Verlust iZm der entgeltlichen Überlassung der Liegenschaft in W. iHv -EUR 29.757,68 nicht zum Abzug zugelassen wurden.

Die Besteuerungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben wurden für die Jahre 2006 bis 2011 wie folgt ermittelt:

*Umsatzsteuer 2006 bis 2011:*

<b>Vorsteuern:</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Vorsteuern lt. Erkl.:	301.067,86	4.403,90	4.649,93	7.488,51
Tz 3: Vorst. Ankauf:	- 300.000,00			
Tz 3: Vorst. BK:	- 539,06	- 2.073,23	- 1.704,44	- 3.978,31
<b>Vorsteuern lt. BP:</b>	<b>528,80</b>	<b>2.330,67</b>	<b>2.945,49</b>	<b>3.510,20</b>

<b>Vorsteuern:</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
Vorsteuern lt. Erkl.:	36.734,58	136.726,15
Tz 3: Vorst. BK:	- 2.406,20	- 1.129,43
<b>Vorsteuern lt. BP:</b>	<b>34.328,38</b>	<b>135.596,72</b>

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2011</b>
Umsätze à 10% lt. Erkl.:	32.902,10
Tz 3: Umsätze Objekt W.:	- 3.500,00
verd. Ausschüttung C-Gasse:	2.000,00
<b>Umsätze à 10% lt. BP:</b>	<b>31.402,10</b>

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Gesamtbetrag d. Entgelte:	14.002,89	54.980,59	56.953,83	55.896,88
Vorsteuern lt. BP:	528,80	2.330,67	2.945,49	3.510,20
<b>Zahllast/Gutschrift:</b>	<b>2.081,42</b>	<b>8.357,70</b>	<b>7.347,12</b>	<b>6.551,99</b>

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
Gesamtbetrag d. Entgelte:	117.401,27	99.274,03
Vorsteuern lt. BP:	34.328,38	135.596,72
<b>Zahllast/Gutschrift:</b>	<b>- 22.095,14</b>	<b>-118.532,12</b>

Legende aus Anonymisierungsgründen:

C-Gasse: Adresse5.

*Körperschaftsteuer 2006 bis 2011:*

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Tz 2: Einkünfte GW-Betrieb:	- 19.097,92	- 37.979,30	- 45.999,44	- 57.668,42
Tz 3: Liebhaberei Objekt W.:	15.647,92	39.349,37	43.589,48	48.035,27
<b>Einkünfte GW-Betrieb lt. BP:</b>	<b>- 3.450,00</b>	<b>1.370,07</b>	<b>- 2.409,96</b>	<b>- 9.633,15</b>

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
Einkünfte GW-Betrieb lt. Erkl.:		- 72.613,22
Tz 2: Einkünfte GW-Betrieb:	- 50.941,34	-
Tz 3: Liebhaberei Objekt W.:	40.490,56	29.757,68
vA Mietzins:		2.000,00
vA Garage:		400,00
<b>Einkünfte GW-Betrieb lt. BP:</b>	<b>- 10.450,78</b>	<b>- 40.455,54</b>

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Einkünfte aus GW-Betrieb:	- 3.450,00	1.370,07	- 2.409,96	- 9.633,15
Verlustabzug:		- 1.027,55		
<b>Einkommen:</b>	<b>-</b>	<b>342,52</b>	<b>- 2.409,96</b>	<b>- 9.633,15</b>

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
Einkünfte aus GW-Betrieb:	- 10.450,78	- 40.455,54
Verlustabzug:	-	-
<b>Einkommen:</b>	<b>- 10.450,78</b>	<b>- 40.455,54</b>

### 3.4 Beschwerde vom 27. August 2012 - Objekt W.:

Dieser Feststellung der BP hält die Bf. mit Beschwerde vom 27. August 2012 gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2010 entgegen, dass von der "Betriebsstätte/V." mehrere Objekte vermietet werden. Käufer dieser Objekte sei das "Stammhaus/C.", nutzungsberechtigt für die im Inland gelegenen Objekte sei die "Betriebsstätte/V.". Die "Betriebsstätte/V." übe daher das operative Geschäft in Österreich aus und sei an der Leistungserbringung beteiligt.

Im Zuge der Überprüfung der USt-Voranmeldungen seien vom Finanzamt sowohl der *Kaufvertrag* als auch die *Rechnung* abverlangt und nach Überprüfung durch das Finanzamt die Vorsteuern auf dem Abgabenkonto gutgeschrieben worden. Somit habe



die Behörde selbst die Unternehmereigenschaft für das Objekt "W." nach sorgfältiger Überprüfung des Vorsteueranspruches anerkannt.

Zunächst sei geplant gewesen, das Grundstück ganz oder teilweise zu *verkaufen*.

Es habe auch Gespräche mit "Wohnungsgenossenschaften" gegeben, um auf einen Teil des Grundstückes eine Wohnungsanlage zu errichten. Wobei dieses Projekt noch nicht vom Tisch sei. Bedingt durch die *Wirtschaftskrise* sei jedoch kein entsprechender Veräußerungspreis erzielbar gewesen. In weiter Folge sei dann überlegt worden, das Objekt an Firmen zu *vermieten*, um dort Seminare zu veranstalten.

In den Jahren 2007 und 2010 sei jeweils eine Rechnung gelegt worden. Am 1. Juni 2011 sei eine Nutzungsvereinbarung mit A.M. bis 31.05.2014 betreffend die Nutzung eines Zimmers mit angrenzendem Badezimmer im 1. Obergeschoss für die Dauer von 3 Jahren getroffen worden. Darüber hinaus sei am 01.01.2012 ein weiteres Mietverhältnis (mit dem "Stammhaus" als Mieter) begründet worden.

Liebhabelei sei nicht anzunehmen, wenn innerhalb eines "absehbaren" Zeitraumes mit einem Gesamtgewinn zu rechnen sei. Dies werde anhand der beigelegten Prognose-Rechnung aufgezeigt, anhand derer im Zeitraum 2006 bis 2019 ab dem Jahre 2012 mit einem positiven Betriebsergebnis zu rechnen und ab 2014 ein Totalgewinn eingetreten sein werde. Es liege daher keine Liebhabelei im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabelei-Verordnung vor.

Nach dieser vorgelegten Prognoserechnung werde die Bf. im Zeitraum 2006 bis 2019 einen Gesamtüberschuss iHv **EUR 220.001,48** erzielen, der wie folgt ermittelt worden sei:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
Mieten:				
Erlöse BK:		4.223,62		
Strom und Gas:	- 1.121,77	- 2.649,47	- 4.059,86	- 6.705,24
sonst. BK:	- 1.113,14	- 6.816,36	- 1.257,50	- 12.616,24
Versicherung:			- 5.640,51	- 2.756,18
Wasser-Geb.:	- 445,85	- 5.646,49	- 4.708,50	- 400,28
Abw.-Geb.:	- 296,63	- 1.186,48	- 1.186,48	- 889,86
Grundsteuer:	- 22,53		- 1.440,63	- 172,03
<b>Betriebsergebnis:</b>	<b>- 2.999,92</b>	<b>- 12.075,18</b>	<b>- 18.293,48</b>	<b>- 22.739,27</b>

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
Mieten:	5.880,00	3.500,00	45.000,00
Instandhaltung:	- 793,94		- 132,32
Strom und Gas:	- 4.946,66	- 3.258,46	- 3.790,24
sonst. BK:	- 3.914,09	- 3.276,60	- 3.076,20
Versicherung:	- 2.916,56		- 1.885,54
Wasser-Geb.:	- 5.450,57	1.239,11	- 2.435,34
Abw.-Geb.:	- 889,86	1.287,41	- 526,98
Grundsteuer:	- 666,66	- 436,44	- 456,38
<b>Betriebsergebnis:</b>	<b>- 13.698,34</b>	<b>- 944,98</b>	<b>32.697,00</b>

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
Mieten:	46.350,00	47.740,50	49.172,72	50.647,90
Instandhaltung:	136,29	140,38	144,59	148,93
Strom und Gas:	3.903,95	4.021,07	4.141,70	4.265,95
sonst. BK:	3.168,48	3.263,54	3.361,44	3.462,29
Versicherung:	1.942,11	2.000,37	2.060,38	2.122,19
Wasser-Geb.:	2.508,40	2.583,65	2.661,16	2.740,99
Abw.-Geb.:	542,79	559,08	575,85	593,12
Grundsteuer:	470,07	484,18	498,70	513,66
<b>Betriebsergebnis:</b>	<b>33.677,91</b>	<b>34.688,23</b>	<b>35.728,90</b>	<b>36.800,77</b>

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
Mieten:	52.167,33	53.732,35	55.344,32
Instandhaltung:	153,40	158,00	162,74
Strom und Gas:	4.393,93	4.525,75	4.661,52
sonst. BK:	3.566,16	3.673,16	3.783,33
Versicherung:	2.185,86	2.251,44	2.318,98
Wasser-Geb.:	2.823,22	2.907,92	2.995,16
Abw.-Geb.:	610,92	629,25	648,12
Grundsteuer:	529,07	544,94	561,29
<b>Betriebsergebnis:</b>	<b>37.904,77</b>	<b>39.041,89</b>	<b>40.213,18</b>

Zeitraum:	Betriebs- ergebnis:	Zeitraum:	Betriebs- ergebnis:	Zeitraum:	Betriebs- ergebnis:
Jahr 2006:	- 2.999,92	Jahr 2012:	32.697,00	Jahr 2018:	39.041,89
Jahr 2007:	- 12.075,18	Jahr 2013:	33.677,91	Jahr 2019:	40.213,18
Jahr 2008:	- 18.293,48	Jahr 2014:	34.688,23		
Jahr 2009:	- 22.739,27	Jahr 2015:	35.728,90		
Jahr 2010:	- 13.698,34	Jahr 2016:	36.800,77		
Jahr 2011:	- 944,98	Jahr 2017:	37.904,77		
SUMME:	- 70.751,17	SUMME:	211.497,58	SUMME:	79.255,07
GESAMT:	220.001,48				

Zur Berechnung werden nachstehende Erläuterungen gegeben:

- die in den Jahren 2006 bis 2011 dargestellten Betriebsergebnisse entsprechen den, vor der durch die BP getroffenen Änderung, durchgeführten Berechnung (**ohne AfA**, da diese vom Eigentümer ("Stammsitz") beansprucht werde)
- die Ausgaben für 2012 würden einem Durchschnittswert der Jahre 2006-2011 entsprechen, wobei bei den "sonstigen Betriebskosten" außerordentliche Aufwendungen in den Vorjahren geblieben seien;
- in den Folgejahren sei eine Erhöhung der Einnahmen und Ausgaben um 3% erfolgt.

### 3.5 Stellungnahme BP vom 3. Dezember 2012 - Objekt W.:

Nach der Stellungnahme der BP vom 3. Dezember 2012 sei *eine Leistungsbeziehung* zwischen "Stammsitz/C." und "Betriebsstätte/V." nicht möglich.

Nach der Aktenlage seien im Jahre 2006 die *grundsätzlichen Voraussetzungen* für die Gewährung des Vorsteuerabzuges aus dem Ankauf der Liegenschaft in W. vorgelegen. In diesem Zusammenhang werde auf den Fragebogen vom 26. Juli 2006, Punkt "Vermietung" verwiesen. Allerdings habe sich im Rahmen der BP eindeutig herausgestellt, dass es in den *Folgejahren* zu *keiner unternehmerischen Nutzung* gekommen sei.

Bei der von der Bf. angesprochenen Rechnung aus dem Kalenderjahr 2007 handle es sich lediglich um die Weiterverrechnung von *Betriebskosten* (Wasserbezugsgebühr iHv EUR 4.223,62) aus den Vor-Zeiträumen an den Voreigentümer. Bei der Rechnung aus dem Kalenderjahr 2010 handle es sich um eine Abrechnung von *Seminarkosten* iHv EUR 5.880,00 und damit um eine in Österreich nicht steuerbare sonstige Leistung.

Unter der Anschrift der Villa sei auch die *Tochter* des Vorstandsvorsitzenden der Bf., I.K. (Tochter von D.K.) in der Zeit von 13.07.2006 bis 03.04.2009 mit ihrem Hauptwohnsitz gemeldet gewesen, welche die Villa *fallweise* bewohnt habe. Der Hauptgrund für deren Meldung sei angeblich gewesen, dass der Bürgermeister von W. darauf gedrängt habe, dass dort jemand gemeldet sei. D.K. habe auch mitgeteilt, dass auch die Hauptwohnsitzmeldung (ab 04.07.2011) von A.M. hauptsächlich aus diesem Grund erfolgt sei.

Ungeachtet des Vorliegens nicht steuerbarer Innenumsätze sei auch keine Absetzung für Abnutzung (AfA) berücksichtigt worden.

Hinsichtlich des mit A.M. geschlossenen Mietvertrages über 1 Zimmer samt Bad im 1. OG habe D.K. im Rahmen der Schlussbesprechung am 18. April 2012 angegeben, dass nunmehr keine Nutzungsverrechnung mehr mit A.M. erfolge. Aus welchem Grund das Mietverhältnis mit Herrn A.M. nun von der Bf. als Argument für eine unternehmerische Tätigkeit herangezogen werde, bleibe der BP unklar. Der von der Bf. beigelegten Prognoserechnung könne daher keine Aussagekraft für das Entstehen eines Totalgewinnes beigemessen werden.

Werde das Objekt in W. in den Folgejahren tatsächlich an andere vermietet, so sei eine *Änderung der Bewirtschaftungsart* gegeben und würde der Beobachtungszeitraum neu zu laufen beginnen.

Die BP bleibe weiterhin bei ihrer Ansicht, dass es sich bei der Villa in W. um *Privatvermögen* der Bf. und aufgrund der hohen Verluste um Liebhaberei nach § 1 Abs. 2 LVO handle.

### 3.6 Gegenäußerung vom 2. September 2013 - Objekt W.:

Mit Gegenäußerung vom 20. September 2013 wurde von der Bf. eine *geänderte Prognoserechnung* vorgelegt, nach der die Bf. unter Berücksichtigung einer AfA von 2% p.a., zusätzlichen Erlösen iHv EUR 100.000 sowie eines verlängerten Zeitraumes bis 2026 ein positives Gesamtergebnis in Höhe von EUR 201.109,32 erzielt habe bzw. erzielen werde:

Zeitraum:	Betriebs- ergebnis.	Zeitraum:	Betriebs- ergebnis.
Jahr 2006:	- 15.647,92	Jahr 2017:	20.432,10
Jahr 2007:	- 39.349,37	Jahr 2018:	21.463,35
Jahr 2008:	- 43.589,48	Jahr 2019:	22.526,29
Jahr 2009:	- 48.035,27	Jahr 2020:	23.621,92
Jahr 2010:	- 40.490,56	Jahr 2021:	24.751,23
Jahr 2011:	55.299,62	Jahr 2022:	25.915,24
Jahr 2012:	8.883,54	Jahr 2023:	27.115,01
Jahr 2013:	13.883,69	Jahr 2024:	28.351,63
Jahr 2014:	17.519,43	Jahr 2025:	29.626,23
Jahr 2015:	18.461,04	Jahr 2026:	30.939,95
Jahr 2016:	19.431,65		
SUMME:	- 53.633,63	SUMME:	254.742,95
<b>GESAMT:</b>	<b>201.109,32</b>		



Diese Prognoserechnung weiche u.a. in folgenden Punkten von der seinerzeit der Beschwerde beigelegten Prognoserechnung ab:

- 2011: Mitberücksichtigung der von der Spedition\_TH.a.s in C. für die Jahre 2007 bis 2011 nachgezählten Mietentgelte iHv EUR 100.000,00;
- 2012: Mieterlöse iHv EUR 43.250,00: d.s. 13 x 3.250,00 (Zahlungen des "Stammsitzes") zuzüglich 2 x 500,00 (Zahlungen von A.M.);
- 2013: Mieterlöse iHv EUR 47.800,00: d.s. 12 x 3.900,00 (brutto für Zahlungen des "Stammsitzes" sowie 2 x 500,00 (Zahlungen von A.M.);
- ab 2014: Mieterlöse seien jährlich um 3% p.a. valorisiert worden.
- 2006-2023: Berücksichtigung eines AfA-Satzes von 2% p.a. bzw. 1% p.a. ab 2012;

Nach den Ausführungen der Bf. gelte bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von **20 Jahren** ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Erstmals seien Aufwendungen im Jahre 2006 angefallen, die erste Vermietung sei ab 1.1.2007 erfolgt und den ersten Zufluss habe es 2010 gegeben. Damit sei als absehbarer Zeitraum für den ein Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss nachzuweisen sei, von 2006 bis 2026.

Im vorliegenden Fall seien die Umsätze zwischen der inländischen "Betriebsstätte/V." und ihrem "Stammsitz/C." vertragskonform in die Prognoserechnung einbezogen worden. Ungeachtet dessen, dass hier umsatzsteuerlich nicht steuerbare Innenumsätze vorliegen, sei der Vermietungsumsatz mit dem Ziel der Ermittlung eines *korrekten* inländischen *Betriebsstätten-Ergebnisses* für ertragsteuerliche Zwecke zu berücksichtigen.

Hingegen seien Leistungsbeziehungen zwischen dem inländischen Unternehmensteil der Bf. und der Spedition\_TH.a.s als Leistungsbeziehungen zwischen zwei verschiedenen Unternehmen und nicht als nicht steuerbare Innenumsätze zu qualifizieren. Dabei handle es sich um Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

Da der Nutzungsvertrag vom 2. März 2007 zwischen Bf. und der Spedition\_TH.a.s nicht verlängert worden sei, sei dieser per 31. Dezember 2011 ausgelaufen und mit 2. Jänner 2012 ein neuer Mietvertrag zwischen der "Betriebsstätte/V." und "Stammsitz/C." abgeschlossen worden (s. Beilage).

Bei dieser Prognoserechnung seien bis 2012 "IST-Werte" und ab 2013 "PLAN-Werte" berücksichtigt worden. Diese Prognoserechnung zeige, dass ab 2019 – somit bereits im 14. Tätigkeitsjahr – ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten vorliege. Die Annahme der BP, dass Liebhaberei vorliege, sei somit widerlegt.

### **3.7 Beschwerdeentscheidung vom 20. Mai 2014 - Objekt W.:**

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeentscheidung (BVE) vom 20. Mai 2014 mit der Begründung als unbegründet abgewiesen, dass bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 L-

VO Liebhaberei dann nicht vorliege, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen *Gesamtüberschuss* der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 LVO) erwarten lasse. Andernfalls sei das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert werde. ...

Der für die Feststellung erforderliche Beobachtungszeitraum, ob eine Einkunftsquelle vorliegt, setze eine im Wesentlichen gleich bleibende Tätigkeit voraus. Wenn sich die Art des wirtschaftlichen Engagements grundlegend ändere und deshalb für die Zukunft positive wirtschaftliche Ergebnisse zu erwarten seien, so können die geänderten wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mit der Folge für die Vergangenheit rückprojiziert werden, dass eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt werde.

Wenn in den Ausführungen in der Beschwerde vom 27. August 2012 festgehalten werde, dass in den Jahren 2007 und 2010 jeweils eine Rechnung gelegt worden sei, sei diesbezüglich anzumerken, dass es sich bei der Rechnung 2007/027 vom 22.02.2007 lediglich um eine *Weiterverrechnung* von Betriebskosten (Wasserbezugsgebühr iHv EUR 4.223,62) aus den Vorzeiträumen an den Voreigentümer handle. Bei der Rechnung 2010/030 vom 17.02.2010 handle es sich um eine Abrechnung von Seminarkosten (EDV-Schulung), die als sonstige Leistung als in Österreich nicht umsatzsteuerbar behandelt worden sei.

Hinsichtlich des Mietverhältnisses mit A.M. habe der Vorstandsvorsitzende der Bf., D.K., im Rahmen der Schlussbesprechung bekannt gegeben, dass keine Nutzungsverrechnung mehr mit A.M. erfolge.

In der mit Beschwerde vom 27. August 2012 vorgelegten Prognoserechnung seien die Absetzung für Abnutzung (*AfA*) *nicht berücksichtigt* und damit die Betriebsergebnisse nicht transparent dargestellt worden. Eine Prognoserechnung, die von anderen Werten ausgehe, als sie bei der tatsächlich gewählten Bewirtschaftungsart eingetreten seien, sei nicht geeignet, einen Beweis für die objektive Ertragsfähigkeit der Betätigung in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart zu erbringen. Des Weiteren seien erst ab der Veranlagung 2011 Mieterlöse erzielt worden. Bei den unter Mieterlösen geführten Einnahmen von EUR 5.880,- aus dem Jahre 2010 handle es sich um Erlöse aus einer Seminarleistung.

Im vorliegenden Fall sei fraglich, ob dem Mietvertrag zwischen der "Betriebsstätte" (in V.) und "Stammhaus" (in C.) und damit bei einem Vertrag *mit sich selbst* eine steuerliche Wirksamkeit zukomme. Berücksichtige man die Beträge in der Prognoserechnung, so zeichne sich eine deutliche Verbesserung des wirtschaftlichen Ergebnisses ab 2012, die auf eine Änderung der Bewirtschaftung schließen lasse.

Eine gemeinsame Betrachtung von Zeiträumen vor und nach einer Änderung der Bewirtschaftungsart sei nicht zulässig, d.h. der Beobachtungszeitraum würde mit tatsächlicher Vermietung neu zu laufen beginnen.

Im Rahmen der Umsatzsteuer-Sonderprüfung für den Zeitraum 02-04/2011 sei bei der Frage der Nutzung dieser Villa vom Ankauf 2006 bis 2010 weder der in Rede stehende Nutzungsvertrag vom 2. März 2007 vorgelegt worden, noch derartige in der Schlussbesprechung von D.K. angesprochen worden. Da D.K. sowohl für die Bf. als "Vermieterin" als auch für die Bf. als "Mieterin" die in Rede stehende Nutzungsvereinbarung unterzeichnet habe, hätte er diese spätestens im Rahmen der Schlussbesprechung als eine seit Jahren laufende Vermietung erwähnt.

Hingegen sei in der mit 28. Mai 2013 erstatteten Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG bei gleichzeitiger Einreichung berechtigter Umsatz- und Körperschaftserklärungen 2011 offen gelegt worden, dass die Zahlungen von drei Teilrechnungen durch die Spedition\_TH.a.s in C. im Gesamtbetrag von EUR 120.000,00 (brutto) bzw. EUR 100.000,00 (netto) weder in der Umsatzsteuer-Erklärung noch bei der Gewinnermittlung des Jahres 2011 berücksichtigt worden seien. Dabei handle es sich um die Zahlung der *Nutzungsentgelte* für den Zeitraum 2007 bis 2011. Diese 3 Teilrechnungen seien jeweils am Ende der Jahre 2009, 2010 und 2011 gelegt und am 14.03.2011 bezahlt worden.

Im vorliegenden Fall erscheine es unüblich und widerspreche es der Lebenserfahrung, dass sich A.M. damit einverstanden erkläre, dass sämtliche Gemeinschaftsräumlichkeiten (zB Küche) anderen Mietern bzw. Schulungsteilnehmern zur Nutzung überlassen werden.

Zudem erscheine es unüblich, dass ein 2006 angeschafftes Objekt erstmalig im Jahre 2007 vermietet, erst 2009 eine Rechnung (für die Jahre 2007 bis 2009) ausgestellt und die Rechnung erst 2011 bezahlt werde.

Im Übrigen wäre wohl auch die Höhe der Miete (ca. EUR 1.666,67 netto pro Monat) nicht fremdüblich, wenn man in Betracht ziehe, dass im Mietvertrag vom 2.1.2012 mit dem Stammsitz eine Miete iHv EUR 3.250,-- und somit im Vergleich fast die doppelte Miete verlangt werde.

Anzumerken sei, dass die Zahlung auf das Konto der Bf. iHv insgesamt EUR 120.000,00 (brutto) am 14.03.2011 erfolgte, eine Zahlung von der Bf. an die Fa.Sch. betreffend Baukosten für die Adresse5 iHv EUR 120.000,00 am 16.03.2011 erfolgte, was die Vermutung nahelege, dass es sich bei dieser Zahlung um einen Baukostenzuschuss gehandelt habe.

So es sich im vorliegenden Fall ab 2012 um Zahlungen zwischen "Stammsitz/C." und "Zweigniederlassung/V." handle, gelte die Selbständigkeitsfiktion nicht schrankenlos, weil der "Hauptsitz" und seine "Betriebsstätte" eine *rechtliche* und *tatsächliche Einheit* bilden und *schuldrechtliche Beziehungen* zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte rechtlich nicht möglich seien.

Die *Selbständigkeitsfiktion* finde in erster Linie nur für unternehmensinterne Beziehungen Anwendung, die Gegenstand der ordentlichen Geschäftstätigkeit der leitenden Unternehmenseinheit seien, die sonach zum Kernaufgabengebiet der leistenden Unternehmenseinheit zählen und folglich auch Fremden gegenüber erbracht werden können. Unternehmensinterne Darlehens-, Miet- und Lizenzverträge

würden demgegenüber bei keiner Unternehmenseinheit zu Betriebsausgaben bzw. Betriebseinnahmen führen (vgl. VPR 2010, Rz 180). In umsatzsteuerlicher Hinsicht würden Erlöse aus der Vermietung an sich selbst Innenumsätze darstellen und seien als solche nicht anzuerkennen.

Berücksichtige man dennoch die Daten der vorgelegten Prognoserechnung, so sei weiters nicht nachvollziehbar, warum die AfA von 2% ab 2012 plötzlich auf 1% gesenkt werden sollte. Wenn angegeben werde, dass die Räumlichkeiten primär für Besprechungen, Schulungen, Veranstaltungen und Erholungszwecken für die Firmengruppe betrieblich verwendet werden, so ergebe sich daraus wohl keine Grundlage für einen reduzierten AfA-Satz.

Des Weiteren werde der Mietvertrag (mit sich selbst) lediglich für drei Jahre abgeschlossen. Ein mögliches *Leerstehungsrisiko* sei daher in der Prognoserechnung ebenfalls zu berücksichtigen. Setze man weiterhin einen AfA-Satz von 2% an und berücksichtige ein Leerstehungsrisiko (von 5% ab 2015), so ergebe sich keine positive Gesamttrentabilität.

Der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei habe auch im Umsatzsteuerrecht grundsätzliche Bedeutung (vgl. VwGH 21.9.2005, ZI. 2001/13/0287). Gemäß § 6 LVO finde bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO die einkommensteuerliche Liebhabereibetrachtung auch für die Umsatzsteuer Anwendung. Im vorliegenden Fall erfülle die Vermietung die Voraussetzungen der einkommensteuerlichen Liebhaberei und stelle eine Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 LVO dar. Die Einnahmen seien folglich nicht umsatzsteuerpflichtig, andererseits würden aber auch keine Vorsteuern abgezogen werden können. Nach ständiger Rspr des VwGH sei eine umsatzsteuerliche Liebhaberei bei Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechts als Umsatzsteuerbefreiung mit Vorsteuerauschluss anzusehen (vgl. VwGH 16.2.2006, ZI. 2004/14/0082; 20.9.2007, ZI. 2005/14/0125).

### **3.8 Vorlageantrag vom 29. Oktober 2014 - Objekt W.:**

Nach den weiteren Ausführungen im Vorlageantrag vom 29. Oktober 2014 komme der Liegenschaft in W. aufgrund der *Konzernleitungsfunktion* eine Sonderstellung zu: Die Nutzung als "Repräsentationsobjekt" bedeute nicht, dass das Objekt nicht der Einkünfterzielung diene und es sich daher um notwendiges Privatvermögen handle. Mit "Repräsentation" sei im vorliegenden Fall das richtige Darstellen der Leistungsfähigkeit der Unternehmensgruppe zu dem Zweck gemeint, Geschäftsbeziehungen anzubahnen und abzusichern. Dafür sei ein *hoher Standard* dieser Räumlichkeiten erforderlich und auch steuerlich zulässig. Es sei nicht unüblich, dass Unternehmensgruppen über repräsentative Geschäftsräumlichkeiten verfügen.

Neben der "Repräsentationsfunktion" seien noch andere konzernweite Funktionen (zB Schulungen, Tagungen, Konferenzen, Besprechungen u.ä.) von Bedeutung. Es gehe

im vorliegenden Fall daher nicht bloß um eine schlichte Wohnraumvermietung. Als Nachweis dafür würden die folgenden Bestätigungen vorgelegt:

- Schreiben vom 26.06.2014 der "ES-a.s."/C. (Beilage 2),
- Schreiben vom 30.07.2014 der R-c.o.o./WL. (Beilage 3)
- Schreiben vom 13.08.2014 der I./P. (Beilage 4)
- Schreiben vom 04.09.2014 des H., Restaurant-X., Familie RD./W. (Beilage 5)

Auch in der Prognoserechnung vom 20.9.2013 sei auf die Verwendungsart (die Räumlichkeiten würden primär für Besprechungen, Schulungen, Veranstaltungen und Erholungszwecken für die Firmengruppe verwendet) hingewiesen worden.

Die Bewirtschaftungsart sei von Beginn an darauf gerichtet gewesen, das Objekt für die gesamte S-Gruppe zu nutzen. Die Bewirtschaftungsart habe sich somit seit Nutzungsbeginn nicht geändert. Eine Änderung der Bewirtschaftungsart sei demnach nicht eingetreten. Die *Mieterlöse* seien im Wesentlichen gegenüber zwei verschiedenen Gesellschaften, wobei beide der S-Gruppe zuzurechnen seien (Anmerkung: Bf.-Stammhaus/Stammsitz und Spedition\_TH.a.s/C.), erzielt worden.

Die Frage, ob eine bestimmte Bewirtschaftungsart beibehalten oder geändert worden sei, sei an Hand jener Planung des Stpfl. zu beurteilen, die von vornherein bestanden habe (vgl. VwGH 29.4.2010, Zl. 2007/15/0227).

Die Außenprüfung und BVE würden die Nutzung des Objektes so beurteilen, als würden die Erträge aus dem Objekt W. *lediglich* in den *Mieterlösen* bestehen. Die Erträge für die S-Gruppe würden aber durch mögliche Geschäftsanbahnungen weit darüber hinausgehen und drücke sich in der Werthaltigkeit von Beteiligungen und der Realisierung von Ausschüttungen aus. Mangels genauer Feststellbarkeit und Steuerpflicht seien diese Erträge in der Prognoserechnung nicht angesetzt worden.

In der BVE werde offensichtlich auf Grund des zeitlichen Naheverhältnisses (14.03.2011 und 16.03.2011) der Zahlungsflüsse die Vermutung aufgestellt, dass die Zahlungseingänge vom 14.03.2011 Baukostenzuschüsse und nicht Mietzahlungen darstellen. Die Zahlungseingänge vom 14.3.2011 im Gesamtbetrag von EUR 120.000,00 (brutto, Anmerkung: 20.000, 50.000 und 50.000) würden ausschließlich von der Spedition\_TH.a.s und **nicht** vom Stammhaus C. (Bf.-Stammhaus) stammen. Die Spedition\_TH.a.s habe der Betriebsstätte nie einen Investitionszuschuss zur Verfügung gestellt. Ungeachtet dieser Beweiswürdigung sei die angemessene Miete periodengerecht in den Jahren 2007 bis 2011 zu berücksichtigen.

Die Außenprüfung habe sich von den Nutzungsmöglichkeiten des Objektes W. durch eine Besichtigung vor Ort nicht überzeugt und offensichtlich eine Beurteilung anhand der Aktenlage getroffen.

Die Begründung des Finanzamtes in der BVE sei unschlüssig, wenn es einerseits die vom "Stammsitz/C." zu entrichtenden Entgelte als steuerlich unbeachtliche *Innenumsätze* (Seite 14 der BVE) qualifiziere und es andererseits als fraglich beurteile, ob dem

Mietvertrag eine steuerliche Wirksamkeit zukomme (S. 11 des BVE). Für bestehende DBAs (hier: DBA-CSSR/Slowakei), die auf der Grundlage des Art. 7 OECD-MA idF vor 2010 abgeschlossen worden seien, gelte zumindest eine *eingeschränkte Selbstständigkeitsfiktion* der Betriebsstätte. Diese sei jedoch in der BVE nicht beachtet worden:

Eine "Betriebsstätte" eines Unternehmens könne zwar (zivil)rechtlich kein "Eigentum" erwerben. Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen einer Betriebsstätte sei daher gemäß "AOA – Authorized OECD Approach" das "wirtschaftliche Eigentum" maßgebend. Das rechtliche Eigentum sei daher nicht entscheidend (AOA I/107). Das bedeute, dass die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu den einzelnen Betriebsstätten in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise erfolgen solle (OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz 18). Bei den materiellen Wirtschaftsgütern gelte der Ort der Nutzung als entscheidendes Zuordnungskriterium (OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Rz. 75). Daher seien auch die daraus resultierenden Einnahmen und Ausgaben dieser Betriebsstätte zuzurechnen.

Das wirtschaftliche Eigentum komme jenem Unternehmensteil zu, bei dem die Wirtschaftsgüter bei der Funktionsausübung aus wirtschaftlicher Sicht gesehen zum Einsatz gelangen (AOA I/101; VPR 2010, Rz 189). Im Rahmen der Funktionsanalyse sei festgestellt worden, dass das Objekt der Betriebsstätte in Österreich zuzurechnen sei. Die Liegenschaft W. sei nach der vorzunehmenden Funktionsanalyse (VPR 2010, Rz 182) der Betriebsstätte in Österreich zuzurechnen.

In einem zweiten Schritt sei ein *Verrechnungspreis* für die Leistungsvergütung zwischen "Stammhaus" und "Betriebsstätte" zu bestimmen. Mangels Akzeptanz der uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion der AOA (Authorized OECD Approach), könne zwar zwischen der "Betriebsstätte" und dem "Stammhaus" keine fiktive Vereinbarung mit Gewinnaufschlag geschlossen, aber zumindest die tatsächlichen Kosten weiterrechnet werden. Es sei als allgemein zulässig anerkannt, dass der Ansatz eines fremdüblichen Gewinns durch den Ansatz fremdüblicher Entgelte zu ermitteln sei. Die fremdüblichen Entgelte seien so zu ermitteln, wie dies im Falle verbundener Unternehmen anzusetzen gewesen wäre (vgl. VPR 2010, Rz 182).

*Dienstleistungen*, die zwischen "Hauptsitz" und "Betriebsstätte" stattfinden, seien grundsätzlich mit dem Fremdvergleichspreis aus dem Staat der leistenden Unternehmenseinheit anzusetzen, wenn die Erbringung solcher Dienstleistungen zur Haupttätigkeit der betreffenden Unternehmenseinheit zähle (vgl. Z 35 OECD-Kommentar idF 2008 zu Art. 7 DBA; VPR 2010, Rz 229).

Die "Betriebsstätte" in Österreich Sorge insbesondere für die *laufende Betreuung* (Heizung, Lüftung, Reinigung, Pflege, Versicherung etc.) und erbringe damit auch Leistungen, die die Vermietung des Objektes von einer rein (passiven) Wohnraumvermietung deutlich unterscheiden. Dieses gesamte Dienstleistungspaket (das zur Verfügungstellen der Räumlichkeiten einschließlich der Nebenleistungen führe

letztlich insgesamt zu einer gewerblichen Vermietungstätigkeit, wobei die *Gewerblichkeit* nicht nur fiktiv aufgrund der Rechtsform gegeben sei) führe daher dazu, dass dieses den Fremdvergleichsgrundsätzen entsprechend zwischen "Betriebsstätte" und "Stammhaus" zu verrechnen sei. Die Betriebsstätte erbringe im Übrigen dieses Dienstleistungspaket als Haupttätigkeit nicht nur zum Stammhaus, sondern auch gegenüber anderen Mietern dieser Liegenschaft.

Methodisch sei mit dem Mietvertrag auf die *Fremdüblichkeit* Bedacht genommen worden. Werde die Preisvergleichsmethode angewandt, dann sei bei der Preisermittlung für eine konkrete Geschäftsbeziehung zu einem nahestehenden ausländischen Unternehmen zu untersuchen, welcher Preis für eine in den wesentlichen Einzelheiten vergleichbare Geschäftsbeziehung zwischen unabhängigen Unternehmen in Rechnung gestellt werde (direkter Preisvergleich). Da ein innerer Preisvergleich nicht ausreichend verlässlich möglich gewesen sei, sei auf Basis eines sog. äußeren Preisvergleiches, also der *Marktpreis* zum Vergleich herangezogen worden.

Da das Objekt von gehobener Ausführung sei und insgesamt über 300 m<sup>2</sup> Nutzfläche verfüge, sei eine Monatsmiete von EUR 3.250,00 als angemessen zu bewerten. Demzufolge sei der Fremdvergleichsgrundsatz geboten. Vereinbarungen zwischen Betriebsstätte und Stammhaus, wie zB Mietverträge seien zu beachten und der Prognoserechnung zu Grunde zu legen.

Bei der Schlussfolgerung der BVE, dass eine Änderung der Bewirtschaftungsart nicht feststellbar sei, sei nicht klar, ob dies darauf beruhen solle, dass man den Mietvertrag vom 2.1.2012 nicht anerkennen wolle, oder doch anerkenne. In beiden Fällen würde sich die Miete wesentlich ändern. Es werde daher vermutet, dass der Mietvertrag anerkannt werde, da auf die VwGH-Erkenntnisse, die eine wesentliche Erhöhung der Mieterlöse als eine Änderung der Bewirtschaftungsart feststellen, Bezug genommen werde.

Würde man von einer Änderung der Bewirtschaftung ausgehen, ergebe sich ab 1.1.2012 ein positiver Gesamtüberschuss im Sinne der LVO.

Die vielfach in der BVE zitierten VwGH-Erkenntnisse, dass nämlich eine wesentliche Erhöhung des Mietzinses eine Änderung der Bewirtschaftungsart auslöse (vgl. VwGH 24.4.1996, Zl. 93/15/0028; 24.4.1997, Zl. 94/15/0126) seien diesfalls nicht anwendbar, da keine schlichte Wohnraumvermietung vorliege.

Des Weiteren sei der Nutzungsvertrag vom 2. März 2007 (Anmerkung: Miete iHv EUR 20.000,00/Jahr) mit dem verbundenen Unternehmen Spedition\_TH.a.s *noch nicht mit* den strengen Anforderungen der Preisvergleichsmethode in Abstimmung gebracht worden.

Insofern sei zwingend – abgesehen von den Valorisierungen – die aktuell vereinbarte Miete gemäß Mietvertrag vom 2.1.2012 mit einer Jahresmiete von EUR 39.000,00 p.a. (netto) anzusetzen. Es entspreche **nicht** der **Lebenserfahrung**, dass für ein Objekt mit Anschaffungskosten von EUR 1,5 Millionen die angemessene Jahresmiete EUR **20.000,00**

p.a. (inkl. Betriebskosten) **betrage**. Die angemessene Miete von ca. EUR 39.000,00 p.a. (abzüglich Valorisierungseffekten) für den Mietvertrag mit der Spedition\_TH.a.s/C. sei zwar noch nicht verrechnet worden, sei aber nach Auffassung des steuerlichen Vertreters von Beginn an zu berücksichtigen.

Beruhe eine Einkommensminderung bzw. der Ertragsverzicht auf einer sozietären Veranlassung und liege somit eine verdeckte Ausschüttung vor, so sei die Differenz zwischen angemessener und vereinbarter Miete auf Ebene der Körperschaft dieser zuzurechnen. Im vorliegenden Fall stelle selbst die BVE fest, dass die Miete iHv EUR 20.000,00 p.a. nicht fremdüblich sei.

Dass von Beginn an eine objektive Ertragsfähigkeit der Tätigkeit vorgelegen sei, ergebe sich bereits, wenn man nur die angemessenen Mieterlöse berücksichtige. Der zusätzliche Ansatz der steuerfreien Erträge könne nur dazu führen, dass sich die tatsächliche Ertragskraft erhöhe. Aufgrund der faktischen Nutzung des Objektes in W. durch die Spedition\_TH.a.s/C., sei ohnedies nicht die vereinbarte, sondern die angemessene Miete zu berücksichtigen.

Dass im Zuge der mit 18. April 2012 anberaumten Schlussbesprechung die mit 2. März 2007 datierte Nutzungsvereinbarung nicht angesprochen worden sei, könne darauf zurück zu führen sein, dass D.K. dessen allgemeine Kenntnis angenommen haben dürfte. Darüber hinaus sei nicht auszuschließen, dass ein Vertrag aus 2007 durchaus in Vergessenheit geraten sei.

Hinsichtlich der Nutzung der Villa in W. durch Mag. I.K. wird ins Treffen geführt, es könne nicht nur auf die Meldedaten abgestellt werden, wenn diese in der Zeit von 13.07.2006 bis 03.04.2009 und somit 2 3/4 Jahre dort gemeldet gewesen sei. Dies insbesondere, wenn die tatsächlich Nutzung durch Mag. I.K. absolut untergeordnet gewesen sei.

Frau Mag. I.K. habe von 2004 bis Oktober 2006 in Krems studiert und am 10. Oktober 2006 das Studium an der Donau-Universität beendet. In dieser Zeit, mit Vertragsdauer 01.06.2006 bis 31.05.2007 sei ein freier Dienstvertrag sowie mit Vertragsdauer 22.05.2007 bis 30.11.2007 ein Werkvertrag mit der Donauuniversität Krems abgeschlossen und externe Workshops abgehalten worden. Eine Anwesenheit an der Donauuniversität V. sei – abgesehen von der 14tägigen Teambesprechungen – nicht vorgesehen gewesen. Die für die Vorbereitung auf diese Workshops notwendigen Ressourcen seien nicht von der Donau-Universität Krems zur Verfügung gestellt, sondern im tatsächlichen Wohnsitz in PLZ\_Ort2, Adresse7, erfolgt.

Des Weiteren habe Frau Mag. I.K. beginnend mit 25.09.2006 einen freien Dienstvertrag mit A-GmbH abgeschlossen. Hier sei der primäre Tätigkeitsort V. gewesen. Mit Beginn am 11.08.2008 sei ein Dienstvertrag mit einem Beschäftigungsausmaß von 38,5 Wochenstunden mit "GRM Genuss Regionen Marketing GmbH", mit Sitz des Dienstgebers und Tätigkeitsort in PLZ\_Ort5, abgeschlossen worden.

Frau Mag. I.K. habe in den Jahren 2006 bis 2011 ihren Lebensmittelpunkt in PLZ\_Ort2, Adresse7, gehabt und sei dort von 03.04.2009 bis 11.10.2011 gemeldet gewesen.



Nach dem Gesetzeswortlaut des § 8 Abs. 1 EStG betrage der Absetzung für Abnutzung für Gebäude, die anderen betrieblichen Zwecken dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer 2% p.a.. Da aber das Objekt nicht ständig benutzt werde, sei der mit 1% verminderte und nicht der maximale AfA-Satz anzulegen, da von einer wesentlich längeren betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (hier: 100 Jahre) auszugehen sei. Die Wurzel des Fehlers in der Ermittlung der AfA liege in 2006 und sei steuerwirksam für die Jahre ab 2006 zu berücksichtigen.

Würde man die Aufhebung der Isolationstheorie ausblenden – da nur fiktiv Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen – käme eine Abschreibung von höchstens 1,5% p.a. zur Anwendung. Die Einschätzung der AfA mit **1% p.a.** sei nach Auffassung des steuerlichen Vertreters die richtige Einschätzung, da hier die objektiven Umstände (Art des Wirtschaftsgutes und Nutzungsart im Betrieb) angemessen zu berücksichtigen seien.

Ein AfA-Satz von 2% p.a. sei jedenfalls als *überhöhte Abschreibung* zu qualifizieren. Die ursprüngliche Fehleinschätzung in den eingereichten Steuererklärungen sei nicht aufrecht zu halten, vielmehr sei eine Berichtigung bis zur Wurzel vorzunehmen.

*Leerstehungskosten* seien im vorliegenden Fall durch zwei unabhängige Maßnahmen berücksichtigt worden: *Erstens* sei für Zeiträume ab 1.1.2015 in den sonstigen Gemeinkosten (zB in 2015 mit 2% von EUR 50.711,02, d.s. EUR 1.014,22 das *Leerstehungsrisiko* miteinbezogen worden.

*Zweitens* haben es die Räumlichkeiten ermöglicht, dass noch weitere Räumlichkeiten vermietet werden. Dies sei in der Prognoserechnung mittels einer vollständigen Leerstehung berücksichtigt worden. Wertmäßig sei damit die Leerstehung mit einem Betrag von zumindest EUR 6.000,00 (seinerzeitige Monatsmiete von A.M. ab 1.6.2011 von EUR 500,00) berücksichtigt worden. Das Leerstehungsrisiko sei in 2015, damit bezogen auf den Umsatz mit ca. 11,8% miteinbezogen worden.

Weiters könnten mit einem potentiellen Nachmieter möglicherweise auch höhere Mieterlöse erzielt werden. In der Prognoserechnung vom 20. September 2013 seien nach Auffassung des steuerlichen Vertreters zukünftige Entwicklungen ausgewogen berücksichtigt worden. Insbesondere sei das Leerstehungsrisiko ausreichend einbezogen worden.

Zusammenfassend könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Vermietung des Objektes in W. unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO (Liebhaberei aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen) zu subsumieren sei, vielmehr sei zwingend von einer Einkunftsquelle bzw. Unternehmenseigenschaft auszugehen und die daraus resultierenden steuerlichen Ergebnisse zu berücksichtigen. Mangels des Vorliegens von Liebhaberei hebe die Festsetzung der Umsatzsteuer aufgrund der Leistungsbeziehung und nicht aufgrund der Rechnungslegung zu erfolgen.

Für das Objekt in W. sei einerseits das entsprechende ertragsteuerliche Ergebnis 2011 (- EUR 29.757,68) zu berücksichtigen und andererseits umsatzsteuerlich insbesondere der

gesamte Vorsteuerabzug 2011 (unter Einbeziehung der strittigen Vorsteuerbeträge iHv EUR 1.129,43 iZm Objekt W.) zu gewähren.

Mit den in den Beilagen zum Vorlageantrag beigelegten Korrespondenzschreiben werde jeweils eine entsprechende Nutzung des Objektes in W. durch verbundenen Unternehmen E.a.s./C. und R-Gesellschaft/WL./Polen dokumentiert.

Mit dem als *Beilage 4* beigelegten Schreiben der I. mit Sitz in P. in Slowenien vom 13. August 2014 bedanke sich diese für die Zurverfügungstellung von Räumlichkeiten im Objekt W. für Geschäftsbesprechungen.

In dem als *Beilage 5* zum Vorlageantrag beigelegten Schreiben des "Hotel\_A., Restaurant-X., Fam. RD.", vom 4. September 2014 werde festgehalten, dass Mitarbeiter der Bf. seit vielen Jahren regelmäßig deren Restaurant besuchen. Des Weiteren habe sich dieses Unternehmen um diverse Übernachtungsmöglichkeiten gekümmert.

### **3.9 Eingabe vom 15. Dezember 2015 - Objekt W.:**

Nach den weiteren Ausführungen in der Eingabe vom 15. Dezember 2015 sei nicht auszuschließen, dass auch ein anderes Konzernunternehmen der S-Gruppe in den Mietvertrag als Mieter einsteige.

Bei dem Objekt in W. handle es sich um ein neuwertiges Objekt, sodass der Instandhaltungsaufwand nur geringfügig sein und in der Prognoserechnung mit EUR 613,88 berücksichtigt worden sei. Dabei sei der zuletzt angefallene Instandhaltungsaufwand aus 2012 iHv EUR 596,00 als Bezugsgröße herangezogen worden.

Die Reduktion der geplanten sonstigen Gemeinkosten stehe in Zusammenhang mit der beabsichtigten Beendigung des Dienstverhältnisses von A.D., die mit 31. Oktober 2013 aus der Zweigniederlassung V. ausgeschieden sei. Durch die Senkung der Personalkosten sei der sonstige Gemeinkostenanteil entsprechend vermindert worden. Im Rahmen der sachgerechten Verteilung der Personalkosten auf alle vermieteten Objekte, haben damit die in der Prognoserechnung für das Objekt "W." berücksichtigten sonstigen Gemeinkosten von 2012 ca. EUR 7.200,00, 2013 ca. EUR 6.300,00 und 2014 ca. EUR 3.700,00 gesenkt werden können.

In der Prognoserechnung vom 20. September 2013 sei das Leerstellungsrisiko einerseits dadurch berücksichtigt worden, dass nur EUR 1.000,-- p.a. als Sondervermietungserlöse innerhalb der S-Gruppe (zB neben der Vermietung an das Stammhaus/C. mit EUR 46.800,00 p.a.) einbezogen worden seien. Andererseits sei davon ausgegangen worden, dass die vormals von A.M. genutzten Räumlichkeiten, im Jahre 2013 nicht vermietet werden können. Zu ergänzen sei, dass noch eine weitere Nutzfläche – mit den gleichen Nutzungsmöglichkeiten wie die seinerzeit von A.M. genutzten Räumlichkeiten – gesondert vermietbar wäre, die aber nicht in die Mieterlöse mit einbezogen worden seien.

Dem Leerstellungsrisiko sei demzufolge mit zumindest EUR 6.000,00 p.a. bis EUR 12.000,00 p.a. durch den Nichtansatz als Mieterlöse Rechnung getragen worden.

Wie sich nun aus heutiger Sicht somit rückblickend betrachtet zeige, habe sich für 2013 ein Mieterlös iHv EUR 51.350,00 und für 2014 von EUR 49.800,00 ergeben. Insofern würden sich die geplanten Mieterlöse bestätigen.

Der Eingabe vom 15. Dezember 2015 wurde der undatierte, zwischen der Bf. (Zweigniederlassung V.) und der R1-GmbH abgeschlossene Mietvertrag beigelegt. Demzufolge werde ab 1. Juli 2014 ein Zimmer mit angrenzendem Badezimmer im 1. Obergeschoss des Hauses in W. sowie die Küche für die Dauer von 6 Monaten (befristet) gegen einen monatlichen Bruttomietzins iHv EUR 598,00 überlassen.

### **3.10 Eingabe vom 9. April 2018 - Objekt W.:**

So sich im vorliegenden Fall ergebe, dass die mit Teilrechnung 3 vom 30. Dezember 2011 in Rechnung gestellte Umsatzsteuer iHv EUR 20.000,00 aufgrund der Feststellung der Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 L-VO gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 kraft Rechnungslegung geschuldet werde, werde eine Berichtigung dieser Rechnung bis zum Eintritt der Rechtskraft beantragt. Die berichtigte Rechnung werde dem Bundesfinanzgericht übermittelt.

## **4. Vermietung Objekt "Adresse8" - U K und KEST 2011:**

### **4.1 BP-Feststellungen:**

Im Zuge einer USt-Nachschau für das Jahr 2011 wurde in Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 18. April 2012 festgestellt, dass die Eigentumswohnung in PLZ\_Ort3, Adresse8, im Ausmaß von 156,77 m<sup>2</sup> mitsamt Garage ab 1. August 2011 gegen einen nicht fremdüblichen Mietzins in Höhe von EUR 1.300,00 (netto, inkl. Nebenkosten) pro Monat an die Tochter des Vorstandsvorsitzenden, Mag. I.K., vermietet worden sei. Diese Vorgangsweise begründe eine verdeckte Ausschüttung an den Vorstandsvorsitzenden der Bf., D.K..

Aufgrund von Internet-Recherchen und Wohnungsanzeigen werde ein monatlicher Mietzins iHv EUR 1.700,00 als fremdüblich angesehen. Aus diesem Grund werden die erklärten Umsätze für den Zeitraum 08-12/2011 um EUR 400,00/Monat erhöht und eine Umsatzhinzurechnung von insgesamt EUR 2.000,00 vorgenommen. Daraus ergebe sich eine USt-Nachforderung iHv EUR 200,00.

Mit Kaufvertrag vom 5. Mai 2010 habe die Bf. die Eigentumswohnung in PLZ\_Ort3, Adresse8, mit einer Wohnfläche von 156,77 m<sup>2</sup> um den Betrag iHv EUR 850.000,00 (netto) von der "G.I.S. 1990 Immobilien GmbH" erworben.

Am 5. Juli 2010 habe die Bf. auch die daneben liegenden Wohnung, Top 10, mitsamt Garagenplatz Nr. 5 von der Spedition\_TH.a.s/C., im Ausmaß von 166,34 m<sup>2</sup> um den Kaufpreis von EUR 400.000,00 angeschafft. In der Folge seien im Kalenderjahr 2011 für beide Wohnungen Top\_X und Top 10 große Umbauarbeiten vorgenommen worden, wobei die Umbaukosten (Generalunternehmerleistungen) lt. Schlussrechnung vom 10.3.2012 der Fa.Sch., W., insgesamt EUR 629.280,00 betragen haben.

Für die Wohnung Top 10 (eher Atelier oder Büro wie als Wohnung geeignet), im Ausmaß 166,34 m<sup>2</sup> zuzüglich Loggia mit 18,57 m<sup>2</sup> und Kellerabteil mit 5,14 m<sup>2</sup>, habe die Bf. mittels Immobilienmakler einen Mieter gesucht. Nach längerer erfolgloser Mietersuche habe die Bf. mit dem verbundenen Unternehmen R1-GmbH ab Jänner 2012 einen Mietvertrag abgeschlossen. Die monatliche Miete hierfür betrage EUR 1.500,00 (netto), wobei der beiliegende Garagenplatz von der Mieterin nicht benützt werde.

Zum Abschluss der USO-Prüfung sei aber jedoch noch nicht festgestanden, ob Mag. I.K. auch tatsächlich – wie ursprünglich vereinbart – den Garagenplatz miete. Bis dato sei kein gesondertes Entgelt hierfür verrechnet worden, eine baldige Klärung dieser Frage werde erfolgen.

#### **4.2 bescheidmäßige Festsetzungen betr. USt 8-12/2011 sowie U K 2011:**

Mit Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 08-12/2011 vom 20. Juni 2012 wurden die dem ermäßigten Steuersatz (10%) unterliegenden Entgelte um EUR 2.000,00 (d.s. EUR 400,00 x 5 Monate) erhöht und diese somit in Höhe von EUR 24.749,19 ermittelt. Daraus resultierte eine USt-Gutschrift iHv EUR 41.211,55.

Im Zuge der Veranlagung der Bf. zur Umsatzsteuer 2011 wurden mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid vom 7. März 2013 u.a. die iZm der entgeltlichen Überlassung der Wohnung in PLZ\_Ort3, Adresse8, die dem ermäßigten Steuersatz (10%) unterliegenden Entgelte ebenso um EUR 2.000,00 (d.s. EUR 400 x 5 Monate) erhöht. Darüber hinaus wurden die nicht erklärten Entgelte aus der Überlassung der in Rede stehenden Garage an Mag. I.K. iHv EUR 400,00 (d.s. EUR 80,00 x 5 Monate) der dem Normalsteuersatz (20%) unterliegenden Entgelten hinzugerechnet.

Begründend wurde in der Begründung des Umsatzsteuerbescheides 2011 ausgeführt, im Zuge der Umsatzsteuer-Nachschau habe die BP recherchiert, dass für eine Luxuswohnung rund um den B. zumindest ein Mietzins iHv EUR 1.700,00 fremdüblich sei. Bisher sei mit der Tochter des Vorstandsvorsitzenden ein Mietvertrag über EUR 1.300,00 abgeschlossen worden. Die Differenz iHv EUR 400,00/Monat werde bei der Veranlagung für die Monate 8-12/2011 den Umsätzen à 10% USt hinzugerechnet.

Aufgrund von Inseraten habe die Prüferin durchschnittliche Mietzinse iHv EUR 11,00/m<sup>2</sup> errechnet. Die Wohnung sei jedoch an I.K. um EUR 7,35/m<sup>2</sup> vermietet worden. Auch wenn sich ein Gesamtüberschuss lt. Prognoserechnung ergäbe, sei ein fremdüblicher

Mietzins anzusetzen. Das Objekt sei nicht am Markt angeboten, sondern unmittelbar an die Tochter vermietet worden.

Für die dazugehörige Garage sei bisher kein Mietzins angesetzt worden. Laut dem Auskunftersuchen verfüge Mag. I.K. nur über eine Wagenkarte "zum Laden" am M-Markt. Es werde davon ausgegangen, dass die Garage genutzt worden sei. Daher werde ein monatlicher Mietzins iHv EUR 80,00 (netto) angesetzt.

Im Zuge der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2011 wich das Finanzamt mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 2011 vom 7. März 2013 von der eingereichten Erklärung ab, als der erklärte Verlust iHv –EUR 72.613,22 u.a. um die nachstehend bezeichneten Beträge wie folgt erhöht wurde:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
erklärter Verlust aus Gewerbebetrieb lt. Erkl.:	- 72.613,22
Werbungskosten Überschuss Vermietung:	29.757,68
Mietzins Garage (EUR 80,00 x 5 Monate):	400,00
Mietzinsdifferenz Wohnung (EUR 400,00 x 5 Mo.):	2.000,00
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. FA:</b>	<b>- 40.455,54</b>

In der Begründung des Körperschaftsteuerbescheides 2011 wurde festgehalten, dass es sich bei der nicht verrechneten Garage und dem Differenzbetrag (zwischen fremdüblicher und tatsächlicher Miete) für das Objekt in PLZ\_Ort3, Adresse8, um eine verdeckte Ausschüttung an den Vorstandsvorsitzenden D.K. handle. Der KEST werde ein Betrag iHv EUR 2.680,00 unterzogen. Es werde davon ausgegangen, dass die Bf. die KEST trage. Die KEST iHv EUR 893,33 sei mittels gesondertem Haftungsbescheid der Bf. vorgeschrieben worden.

Gleichzeitig wurde die Bf. mit Haftungsbescheid vom 24. Jänner 2013 für die aushaftende Kapitalertragsteuerschuld des Abgabepflichtigen D.K. mit einem Gesamtbetrag in Höhe von EUR 893,33 (d.s. 25% von EUR 3.573,33) in Anspruch genommen. Die Höhe der Kapitalertragsteuer sei dabei wie folgt ermittelt worden:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>	<b>inkl. USt:</b>
Garagenplatz 4:	400,00	480,00
Mietzins lt. BP:	2.000,00	2.200,00
<b>SUMME:</b>		<b>2.680,00</b>
<b>KEST:</b>		<b>893,33</b>
<b>vA inkl. übernommener KEST:</b>		<b>3.573,33</b>

#### 4.3 Beschwerden vom 1. April 2013 - Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011:

Gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 vom 7. März 2013 sowie gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2011 vom 24. Jänner 2013 erhob die Bf. mit Eingaben vom 1. April 2013 das Rechtsmittel der Beschwerde. Diese Beschwerde richtet sich gegen den Ansatz einer verdeckten Ausschüttung wegen nicht fremdüblicher Vermietung der Eigentumswohnung in PLZ\_Ort3, Adresse8, an Mag. I.K..

Begründend wurde ausgeführt, im Zuge der Umsatzsteuer-Nachschau sei nicht offengelegt worden, wie die BP den fremdüblichen Mietzins recherchiert habe. Es sei nicht bekannt, wo welche Wohnungen angeboten und auch tatsächlich vermietet worden seien, welche den Mietzins der BP rechtfertigen würden.

Da seitens der Bf. mehrere Objekte vermietet würden, beobachte diese sehr wohl den Mietenmarkt. Zur Zeit sei es ganz einfach sehr schwer, Wohnungen in diesem Preissegment zu vermieten. Als Preisvergleich in mehrfacher Hinsicht erlaube sich der steuerliche Vertreter als Vergleichswert eine "Traum-Maisonette mit Terrasse" vorzulegen (s. Beilage 1). Die Kaltmiete betrage im Jahre 2013 für dieses Objekt EUR 919,17 und die Wohnfläche betrage 108,38 m<sup>2</sup>. Von der Prüferin sei ein durchschnittlicher Mietzins ermittelt worden, wobei auch die Grundlagen für diese Berechnung bisher nicht dargelegt worden seien. Bei dem von der Bf. vorgelegten Objekt betrage der Mietpreis pro m<sup>2</sup> EUR 7,71. Die Betriebsprüferin habe angegeben, dass die Wohnung um EUR 7,35 pro m<sup>2</sup> vermietet werde. Da der Wert des Vergleichsobjektes aus dem Jahre 2013 stamme, werde der Preis des Mietobjektes inflationsbedingt wie folgt angepasst:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2011</b>
Miete 2011:	7,35
durchschnittl. Inflationsrate:	3,60%
Miete 2012:	7,61
durchschnittl. Inflationsrate:	2,60%
<b>Miete 2013:</b>	<b>7,81</b>

Wie aus der vorstehenden Tabelle ersichtlich, liege der m<sup>2</sup>-Preis von EUR 7,81 über dem derzeit angebotenen Marktpreis. Keinesfalls sei im vorliegenden Fall die Garage vom Vorstandsvorsitzenden D.K. genutzt worden, was den fiktiven Ansatz einer Miete rechtfertigen würde. Beim Ansatz der verdeckten Ausschüttung sei aber eine Nutzung des Garagenplatzes, Top 4, unterstellt und daher ein fiktives Mietentgelt angesetzt worden.

Im vorliegenden Fall sei die in Rede stehende Wohnung zu keinem höheren Preis vermietbar gewesen. Wie aus der Berechnung und anhand des Vergleichsobjektes ersichtlich, sei der angesetzte m<sup>2</sup>-Preis durchaus fremdüblich, daher liege auch keine Begünstigung einer nahestehenden Person vor.

Da Vergleichswerte vorgelegt worden seien, welche den zum Ansatz gebrachten Mietpreis rechtfertigen würden, werde beantragt, die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2011 erklärungsgemäß zu veranlagern und den Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer aufzuheben.

#### **4.4 BVE vom 1. August 2014 betreffend "Adresse8":**

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 1. August 2014 wurde die Beschwerde vom 1. April 2013 gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 sowie für Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2011 als unbegründet abgewiesen und die Festsetzungen der Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 für endgültig erklärt.

##### *4.4.1 ertragsteuerliche Beurteilung:*

Begründend wurde ausgeführt, die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setze voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen, andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden. Nach der in der Rspr des VwGH entwickelten Angehörigenjudikatur müsse der Vertrag zwischen nahen Angehörigen nach außen ausreichend zum Ausdruck komme, einen klaren und eindeutigen Inhalt habe und hinsichtlich der Konditionen dem Fremdvergleich standhalten. Die eine verdeckte Ausschüttung begründenden Kriterien müssten kumulativ im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorliegen.

Die Zuwendung eines Vorteiles an einen Anteilsinhaber könne auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt werde (vgl. VwGH 9.7.2008, Zl. 2005/13/0020; 25.11.2009, Zl. 2008/15/0039; 14.10.2010, Zl. 2008/15/0324) und die Vorteile einer dem Anteilsinhaber nahestehenden Person zufließen (VwGH 26.5.1999, Zlen. 99/13/0039, 99/13/0072; 28.2.2002, Zlen. 97/15/0158, 0159; 8.2.2007, Zl. 2004/15/0149; 23.2.2010, Zl. 2005/15/0148; KStR 2013, Rz 593 I KStR 2001, Rz 776).

Werden Gebäude einer Kapitalgesellschaft den Gesellschaftern *nicht fremdüblich* zur Nutzung überlassen, so sei zwischen jederzeit im *betrieblichen Geschehen* einsetzbaren Gebäuden einerseits zu unterscheiden, und andererseits Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellt, besonders repräsentativ) für die *private Nutzung* durch den Gesellschafter (oder diesem nahestehende Personen) bestimmt seien.

Befinde sich eine *Wohnung* im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft und werde diese dem Gesellschafter zur Nutzung überlassen, so führe dies zu einer (laufenden) verdeckten Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988, soweit die von der Kapitalgesellschaft als Betriebseinnahmen erfassten Mieterträge niedriger seien, als diese bei einer fremdüblichen Gestaltung erzielbar wären.



Mangels Verfügbarkeit von Datenbanken über tatsächlich abgeschlossene Mietverträge werde der Vergleichsprozess insbesondere aus den am Markt befindlichen Angeboten abzuleiten sein; dabei werde man also auf Anzeigen in Printmedien oder im Internet zurückgreifen. Bei der Begründung der Beschwerdeentscheidung seien die nachstehend bezeichneten Mietpreisvergleiche angestellt worden:

<b>Objekt:</b>	<b>Netto- miete:</b>	<b>m<sup>2</sup>:</b>	<b>Preis/ m<sup>2</sup>:</b>	<b>Quelle:</b>
Augartenblick:	1.575,64	136,00	11,18	Kurier, SA 31.03.2012
Augarten-Nähe:	1.566,30	114,00	13,26	Kurier, SA 14.04.2012
Augarten-Nähe:	1.145,88	95,00	11,64	Kurier, SA 13.10.2012
Karmeliterviertel:	3.000,00	242,00	11,97	Kurier, SA 13.10.2012
2., Malzgasse:	1.432,35	102,24	13,52	Immodirekt.at, 13.04.2012
Augarten:	885,00	117,00	7,30	Kurier, SA 13.10.2012
Nähe Karmelitermarkt:	732,94	80,00	8,42	Birnleitner Immobilien (Internet, 29.07.2014)
2., Wien:	689,65	65,00	9,75	sreal (Internet), 29.07.2014 auf www.willhaben.at

<b>Objekt:</b>	<b>Netto- miete:</b>	<b>m<sup>2</sup>:</b>	<b>Preis/ m<sup>2</sup>:</b>	<b>Quelle:</b>
2., Wien:	1.750,50	130,00	12,38	Altamira Immobilien, 29.09.2014 auf www.willhaben.at
2., Taborstraße:	1.094,00	113,00	8,90	Dr. Ulrich Immobilien, 29.07.2014 auf www.willhaben.at
2., Augarten:	2.147,00	137,00	14,40	Raiffeisen Immobilien (Internet, 30.07.2014)
2., Wien:	950,80	84,00	10,40	Raiffeisen Immobilien (Internet, 30.07.2014)
2., Nähe Praterstraße:	1.957,02	148,00	12,15	Raiffeisen Immobilien (Internet, 30.07.2014)
2., Augarten:	1.161,94	96,00	11,12	Raiffeisen Immobilien (Internet, 30.07.2014)
2., Donaukanal:	2.293,16	133,30	15,81	Raiffeisen Immobilien (Internet, 30.07.2014)
<b>durchschnittl. Preis/m<sup>2</sup>:</b>			<b>11,48</b>	

Gehe man von einem durchschnittlichen m<sup>2</sup>-Preis von EUR 11,48 aus, so ergebe sich für die gegenständliche Wohnung in PLZ\_Ort3, Adresse8, mit 156,77 m<sup>2</sup> zuzügl. 20,06 m



<sup>2</sup> Loggia, also insgesamt 176,83 m<sup>2</sup> ein fremdüblicher Mietpreis von rund **EUR 2.000,00** bzw. exakt EUR 2.030,27, während diese im Zuge der USt-Sonderprüfung bloß mit EUR 1.700,00 festgestellt worden sei.

Laut Umsatzsteuerbescheid 2011 werde für die - laut Mietvertrag zur Wohnung gehörende - Garage, für die bisher kein Mietzins angesetzt worden sei, ein monatlicher Mietzins von EUR 80,00 (netto) angenommen.

Da in den monatlichen Betriebskosten-Abrechnungen, ausgestellt an I.K., auch Betriebskosten und Reparatur-Rücklage für die *Garage* verrechnet werden, sei davon auszugehen, dass die Garage auch genutzt worden sei. Ein fremder Dritter würde nicht Kosten für eine Garage bezahlen, die er nicht nutze.

Auf Grund des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung sei der entgangene Gewinn iHv EUR 3.900,00 (d.s. EUR 3.500,00 Miete für ETW PLZ\_Ort3, Adresse8, zuzüglich EUR 400,00 Miete für Garage, jeweils für den Zeitraum 08-12/2011) hinzurechnen.

Da im angefochtenen Bescheid der BP die verdeckte Ausschüttung aus der Überlassung von der Wohnung in PLZ\_Ort3 , Adresse8 , mit EUR 2.000,00 berücksichtigt und diese nunmehr EUR 3.500,00 (d.s. EUR 700 x 5 Monate) betrage, sei der Verlust lt. BP um EUR 1.500,00 zu vermindern. Der Verlust für 2011 reduziere sich somit auf –EUR 38.955,54.

#### 4.4.2 umsatzsteuerliche Beurteilung lt. BVE:

In umsatzsteuerlicher Hinsicht *fehle* es an einer *wirtschaftlichen Tätigkeit*, wenn die Wohnung nur zu dem Zweck an Mag. I.K. überlassen werde, um dieser einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden (vgl. VwGH 19.10.2011, Zl. 2008/13/0046).

Entgegen der im Rahmen der USt-Sonderprüfung sowie im Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 7. März 2013 getroffenen Feststellungen komme es daher icht zu einer Umsatz-Hinzurechnung in Höhe der Differenz zwischen marktüblichem und tatsächlich gezahltem Entgelt, sondern zu einer Kürzung der erklärten Entgelte aus dieser Tätigkeit sowie zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges, da nicht von einer wirtschaftlichen bzw. unternehmerischen Tätigkeit ausgegangen werden könne.

Da unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG 1994 vorliege, stehe der Bf. der Vorsteuerabzug aus den Umbaukosten sowie aus den laufenden Kosten nicht zu. Die beantragten Vorsteuern seien daher wie folgt zu kürzen:

Bezeichnung:	Betrag:	Vorsteuern:
Umbaukosten lt. Anlagenverz.:	270.564,97	54.112,99
Betriebskosten à 10% USt:	3.150,45	315,05
Betriebskosten à 20% USt:	102,33	20,47
<b>Vorsteuer-Kürzung lt. BVE:</b>		<b>54.448,50</b>

Da *keine unternehmerische Tätigkeit* im Sinne des § 2 UStG 1994 vorliege, stehe der Vorsteuerabzug aus den Umbaukosten sowie aus den laufenden Kosten für das Objekt in PLZ\_Ort3, Adresse8 nicht zu. Die für die – lt. Mietvertrag zur Wohnung gehörende – Garage angesetzten 20%-igen Umsätze in Höhe von EUR 80,00 pro Monat werden in Analogie zu obigen Ausführungen mangels Steuerbarkeit gekürzt.

<b>Umsatzsteuer 2011:</b>	<b>lt. BVE:</b>
steuerbarer Umsatz:	88.806,33
20% Normalsteuersatz:	67.471,93
10% ermäßigter Steuersatz:	21.334,40
Steuerschuld gem. § 11 Abs. 12 und 14 UStG:	21.256,77
Vorsteuern:	81.148,22
<b>Spruchbetrag:</b>	<b>- 44.363,62</b>

Die Besteuerung der Mietzahlungen werde – mangels Steuerbarkeit (§ 1 iVm § 2 UStG 1994) rückgängig gemacht, die 10%-igen Umsätze um die Mieteinnahmen aus dem Objekt in PLZ\_Ort3, Adresse8, in Höhe von EUR 6.500,00 gekürzt. Da jedoch monatliche Rechnungen über die Mietvorschreibungen vorliegen, werde gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung in Höhe von EUR 650,00 festgesetzt. Gleiches gelte für die Betriebskosten, die für das Objekt Adresse8 verrechnet worden seien. Hier erfolge eine Kürzung um EUR 1.567,70, die Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung betrage EUR 156,77.

Ziehe man als Maßstab für eine marktübliche Vermietung den *umgekehrten Ertragswert* als Vergleichskriterium heran, so ergeben sich bei einem Liegenschaftszinssatz am unteren Ende von 1,5% (in der Literatur würden 2,5%-3,5% angeführt), bei einer Restnutzungsdauer von 66,67 Jahren, Anschaffungs- und Herstellkosten von EUR 950.564,97 (d.s. 80% des Kaufpreises von EUR 850.000,00 als Gebäudewert sowie Herstellkosten von EUR 270.564,97 lt. Anlagenverzeichnis). Bei vernachlässigbarem Mietausfallsrisiko sowie Verwaltungskosten von jeweils 0,25% sowie Instandhaltungskosten von 1% ergebe sich eine angemessene Miete in Höhe von **EUR 2.132,49** pro Monat.

#### *4.4.3 Haftungsbescheid für den Zeitraum 2011 lt. BVE:*

Im Betriebsvermögen einer GmbH befindliche Wohnungen, die dem Gesellschafter bzw. diesem nahestehende Personen zur Nutzung überlassen werden, würden zu einer laufenden verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 führen, soweit die von der GmbH als Betriebseinnahmen erfassten Mieterträge niedriger seien als die bei einer fremdüblichen Gestaltung erzielten Mieten (vgl. VwGH 19.3.2013, Zl. 2009/15/0215).

Hinsichtlich der Überlassung der Wohnung in PLZ\_Ort3 , Adresse8 , sei bei der rechnerischen Ermittlung der verdeckten Ausschüttung für das Jahr 2011 nunmehr von einem fremdüblichen Mietzins iHv EUR 2.000,00 (anstatt: EUR 1.700,00 lt. BP) ausgegangen worden. Daraus resultiere aus der Differenz zwischen fremdüblicher Miete iHv EUR 2.000,00/Monat zu tatsächlich verrechneter Miete iHv EUR 1.300,00/Monat eine verdeckte Ausschüttung im Nettobetrag von EUR 3.500,00 (d.s. EUR 700,00 x 5 Monate).

Die mit Haftungs- und Abgabenbescheid vorgeschriebene Kapitalertragsteuer betrage daher EUR 1.443,19 (anstatt: EUR 893,33) und sei wie folgt ermittelt worden:

Bezeichnung:	lt. EB:	zuzügl. USt:	lt. BVE:	zuzügl. USt:
Garage Pl. 4:	400,00	480,00	400,00	480,00
Mietzins lt. BP:	2.000,00	2.200,00	3.500,00	3.850,00
SUMME:		2.680,00		4.330,00
davon 33% KEST:		893,33		1.443,19

Ein Haftungsbescheid über den Differenzbetrag in Höhe von EUR 549,86 ergehe gesondert. Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen und abzuändern.

Die Festsetzungen der Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 erfolgen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

#### 4.4 Vorlageantrag vom 29. Oktober 2014 betr. "Adresse8" :

Mit Eingabe vom 29. Oktober 2014 beantragte die Bf. die Vorlage dieser Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

So das Finanzamt hinsichtlich der in Rede stehenden Wohnung eine *bloße Gebrauchsüberlassung* und kein Bestandverhältnis erblicke und in weiterer Folge den Vorsteuerabzug versage, sei dem zu entgegnen, dass die Vermietungstätigkeit von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden sei, die nicht zur Unternehmereigenschaft führe (vgl. VwGH 7.7.2011, Zl. 2007/15/0255).

Nach Zitierung der dazu ergangenen VwGH-Judikatur komme der steuerliche Vertreter der Bf. zu dem Ergebnis, eine bloße Gebrauchsüberlassung, die einkommensteuerlich und umsatzsteuerlich unbeachtlich wäre, setze voraus, dass es sich um eine Vereinbarung unter *Miteigentümern* handeln müsse. Frau Mag. I.K. (=Mieterin) sei nicht Miteigentümerin des vermieteten Objektes. Alleineigentümerin dieses Objektes sei die Bf..

Das Nichtvorliegen einer bloßen Gebrauchsüberlassung bedeute, dass von einer Vermietungstätigkeit auszugehen sei, die von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden sei (vgl. VwGH 7.7.2011, Zl. 2007/15/0255).

Die Judikatur des VwGH stelle weiters darauf ab, ob ein Gebäude für eine *fremdübliche*, marktkonforme *Nutzungsüberlassung geeignet* und daher jederzeit im betrieblichen

Geschehen einsetzbar sei. Die Immobilie müsse zu Marktkonditionen vermietet werden können. Für diese Zwecke sei die "Renditemiete" zu ermitteln.

Den in der BVE dargelegten Mietpreisen könne entnommen werden, dass die Marktmiete offensichtlich spürbar über der vereinbarten Miete liege. Da nach Möglichkeit die Rendite von Objekten vergleichbarer Größe und Lage verwendet werden solle, werde z.B.

der Preis von EUR 14,40 für 137 m<sup>2</sup> in PLZ\_Ort6, der "WD. Immobilien 30.7.2014" herangezogen.

Das eingesetzte Kapital für das Objekt in PLZ\_Ort3, Adresse8, stelle sich wie folgt dar:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Anschaffungskosten für Grund und Gebäude:	888.250,00
Umbau:	270.564,97
<b>insgesamt eingesetztes Kapital:</b>	<b>1.158.814,97</b>

Daraus ergebe sich eine Marktmiete von EUR 2.546,35 p.m. (d.s. 176,83 m<sup>2</sup> zu je EUR 14,40) und eine Jahresmiete von EUR 30.556,20. Da das Objekt direkt beim B. liege, sei das Objekt "PLZ\_Ort3, B. , mit 137 m<sup>2</sup>) herangezogen worden, das dieses am ehesten hinsichtlich Größe und Lage mit dem Objekt Adresse8 vergleichbar sei.

Die Rendite würde daher ca. 2,64% (Marktmiete/eingesetztes Kapital) betragen. Selbst unter Berücksichtigung anteiliger Verwaltungs- und Instandhaltungskosten (höchstens 0,5%) würde noch immer eine Rendite erzielbar sein, sodass dieser der Rendite einer Immobilienveranlagung entspreche. Es sei auch zu bedenken, dass die Rendite von Immobilienveranlagungen durch den krisenbedingten enormen Preisanstieg bei den Anschaffungswerten seit Anfang 2010 generell gesunken sei.

Der Preisanstieg für den Erwerb einer Eigentumswohnung in V. liege seit einigen Jahren spürbar über den Anstieg der Mietpreise, dass allgemein dazu führe, dass die am Markt erzielbare Rendite bei der Vermietung sinke. Das würden sämtliche Markterhebungen (s. z.B. [www.immonet.at](http://www.immonet.at)) sehr deutlich zeigen. Insbesondere dürfe bei einer Renditeüberlegung nicht außer Acht gelassen werden, dass die Miete valorisiert werde, und sich daher im Laufe der Jahre gemäß der Wertsicherungsklausel erhöhe. Das eingesetzte Kapital sich sogar bei dynamischer Betrachtung sukzessive durch einen erzielten "free cash-flow" (Mietzahlungen abzüglich zahlungswirksamer Auszahlungen) sinke, womit die Rendite wiederum steige.

Die "Renditemiete" sei mit der erzielbaren Marktmiete zu vergleichen. Gehe man von einer erzielbaren Marktrendite von 2,64% aus, könne nach der Judikatur des VwGH geschlossen werden, dass die Immobilie für eine fremdübliche, marktkonforme Vermietung geeignet und daher jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar sei. Die "Renditemiete" finde in der Marktmiete ausreichend Deckung, da die Immobilie zu Marktkonditionen vermietet werden könnte. Das wirtschaftliche Eigentum der Immobilie

liege somit bei der Bf.. Insbesondere sei auch zu berücksichtigen, dass die Vermietung von Immobilien die betriebliche Tätigkeit der Bf. darstelle.

Eine verdeckte Ausschüttung an der *Wurzel* sei nur dann anzunehmen, wenn die Immobilie (**von vornherein**) für die *private Nutzung* durch den Gesellschafter bestimmt sei. Als Beispiele nenne das VwGH-Erkenntnis 16.05.2007, ZI. 2005/14/0083, dass das Objekt besonders repräsentativ oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellt sein müsse. Da beides nicht gegeben sei, könne von einer Ausschüttung an der Wurzel nicht ausgegangen werden.

#### **4.5 Eingabe vom 15. Dezember 2015 - betr. "Adresse8" :**

Mit der weiteren Eingabe vom 15. Dezember 2015 werde erstmals zur Höhe der fremdüblichen Miete ins Treffen geführt, dass bereits bei Vertragsabschluss **Baumängel** (undichte Fenster – mittlerweile gerichtsanhängig) bekannt gewesen seien. Die Miete habe daher entsprechend vermindert angesetzt werden müssen.

In der Bau- und Ausstattungsbeschreibung seien zwar **wärmegedämmte** Aluminiumelemente als Fenster angegeben worden, die **tatsächlich** eingebauten Aluminiumkonstruktionen haben jedoch nicht den im Energieausweis angegebenen Wert erreicht. Dem Energieausweis seien wahrheitswidrig die technischen Daten von Normfenstern der Fa. MH. zu Grunde gelegt worden. Von Verkäuferseite seien trotz mehrmaliger Nachfrage *keine Auskünfte* darüber erteilt worden, welche Fenster tatsächlich verbaut worden seien (Hersteller, Bauart, Energiekennzahlen etc.).

Es liege daher eine deutliche Beeinträchtigung der Wohnqualität durch *Luftzug* sowie wegen fehlender Schlagregend*ichtheit* vor. Da diese Beeinträchtigungen alle verbauten Fenster betreffen würden, seien in Abstimmung mit weiteren Wohnungseigentümern die folgenden Schritte koordiniert worden:

Es sei ein gemeinsam vom Verkäufer und den Käufern beauftragtes Privatgutachten von Mag. W.H. erstellt worden, dessen Ergebnis jedoch von Verkäuferseite nicht akzeptiert worden sei.

Mit 28. August 2013 haben mehrere Wohnungseigentümer eine **Klage** (s. Beilage) eingebracht, mit der die klagenden Parteien - daher auch die Bf. - Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche wegen der Mangelhaftigkeit von Fenstern und der Glasfassade geltend gemacht haben.

Mit der Klage seien gutachterliche Stellungnahmen, also Privatgutachten, vorgelegt worden, die zu dem Ergebnis gekommen seien, dass die Fenster- und Glasfassade grob mangelhaft seien. Es handle sich dabei um folgende Privatgutachten bzw. gutachterliche Stellungnahmen des gerichtlich beeideten Sachverständigen R.K. im Auftrag der Kläger.

Aus den Stellungnahmen ergebe sich, dass die *Winddichtigkeit* der Fenster nicht gewährleistet sei und die übergebenen Unterlagen (U-Wert Rahmen, U-Wert-Glas sowie p.s.i.-Wert des Rahmenverbundes) als relevante Berechnung nicht mit den

beigelegten Prüfzeugnissen in Zusammenhang gebracht werden können. Die U-Werte seien insgesamt aus bauphysikalischer Sicht als schlecht bezeichnet worden und würden klar dem heutigen Stand der Technik widersprechen. Die Werte würden auch von den angegebenen Qualitäten im Energieausweis abweichen.

Vom Gericht seien schließlich C.K. und Hilfgutachter R.M. zu Sachverständigen bestellt worden. Die beiden Sachverständigen haben eine umfangreiche Befundaufnahme durchgeführt.

Das **erste Gutachten** stamme vom 10. Oktober 2014, wo sich aus dessen Zusammenfassung (S. 26) eindeutig ergebe, dass in wärmetechnischer und schallschutztechnischer Hinsicht die vorgefundenen Fenster- und Türelemente **nicht den Mindestanforderungen** der zum Zeitpunkt des Einbaues gültigen V. er Bauordnung entsprechen, der vorgelegte Energieausweis teilweise fehlerhaft erstellt, kein Sicherheitsglas eingebaut und die Hinterlüftung der Glasfassade nicht vorhanden gewesen sei.

Aufgrund von Einwendungen der Gegenseite sei ein Ergänzungsgutachten vom 2. Juni 2015 (s. Beilage) erstattet worden, das ebenfalls zu dem Ergebnis gekommen sei, dass die Fenster und die Glasfassade die oben angeführten groben Mängel haben würden. Der Ausgang des Verfahrens sei momentan noch offen.

Im vorliegenden Fall sei I.K. wissentlich in ein Wohnhaus gezogen, das größtenteils innen noch im Rohbau befindlich gewesen sei.

Alle Wohnungen (ausgenommen eine Musterwohnung) seien im Rohzustand den Käufern übergeben worden. Den Käufern sei es daher oblegen, den Innenausbau selbst zu veranlassen bzw. durchzuführen. Der Innenausbau habe beispielsweise das Zusammenlegen von Wohnungen, Einziehen von Zwischenwänden, Verputzen der Wände, die Verlegung von Fußböden, Wasser- und Elektroinstallationen, Malerarbeiten u.ä. umfasst. Darüber hinaus seien auch Ersatzvornahmen zB Fensterwechsel vorgenommen worden.

Der letzte Kaufvertrag des Hauses in PLZ\_Ort3, Adresse5, sei am 29. Juli 2013 abgeschlossen worden, die Bauarbeiten - wie oben im Detail dargelegt - haben von Mietbeginn bis inklusive 2015 zu deutlichen Beeinträchtigungen im Haus geführt.

Verschmutzte Stiegenhäuser/Lifтанlagen, Lärmbelästigungen durch Stemm-, Schleif- und Bohrarbeiten sowie Fenstertausch in diversen Wohnungen haben neben den gegebenen Beeinträchtigungen, wie erhöhter Energieverbrauch, Luftzug und fehlende Schlagregendichtheit zu einer zusätzlichen, somit insgesamt zu einer wesentlichen Beeinträchtigung des Nutzwertes der Wohnung in PLZ\_Ort3, Adresse5, und dadurch zu einem *verminderten Mietzins* geführt.

Hinsichtlich der Nutzung der beim Objekt " Adresse8 " befindlichen Garage durch Mag. I.K. sei eine Wagenkarte vorgelegt worden. Die Garage sei 2011 von der Mieterin lt. Mietvertrag vom 1. August 2011 zwar angemietet, aber offensichtlich tatsächlich nicht



genutzt und keine Miete bezahlt worden. Die Garage habe somit 2011 keine Erlöse erwirtschaftet.

Diese Wagenkarte für Marktfahrzeuge am M-Markt berechtige nur zum *Laden* und *Entladen* von Marktgegenständen zu den in der Marktordnung *bestimmten Zeiten* und zum *Parken* (nur LKW) im Bereich der Schrägparkplätze in PLZ\_Ort3, IW-Straße. Mag. I.K. habe den in Rede stehenden Garagenplatz nicht benutzt, da sie ihr Fahrzeug auf dem M-Markt geparkt habe.

Nach den Ausführungen in der Eingabe vom 15. März 2016 betrage der Streitwert der beim Handelsgericht V. gegen die GI-GmbH als beklagte Partei wegen schadhafter Fenster erhobenen Klage im Gesamtbetrag von EUR 341.194,26.

Die in Rede stehende Wohnung Top\_X sei vermietet, wobei ein Fenstertausch noch nicht vorgenommen worden sei, sodass sich für die Wohnung Top\_X ein Klagebetrag iHv EUR 37.950,01 (inkl. USt) ergebe.

#### **4.6 Stellungnahme Finanzamt vom 31. Mai 2016 zu Baumängeln:**

Mit Eingabe vom 31. Mai 2016 hält das Finanzamt hinsichtlich der von der Bf. relevierten Baumängel fest, dass eine Mietzinsminderung von 10% bis 15% für angemessen erachtet werde. Ausgehend von einer fremdüblichen Miete iHv EUR 2.000,00 wären das rund EUR 1.700,00 bis EUR 1.800,00. Darüber hinaus setze eine Mietzinsminderung nach § 1096 ABGB eine Anzeige des Mieters iSd § 1097 ABGB voraus.

#### **4.7 Eingabe vom 9. August 2016:**

Den Ausführungen des Finanzamtes hält der steuerliche Vertreter der Bf. mit Eingabe vom 9. August 2016 entgegen, dass im Zuge der BP lt. Niederschrift vom 18. April 2012 eine Miete iHv EUR 1.700,00 als fremdüblich angesehen, während das Finanzamt bei der BVE erstmals von einer fremdüblichen Miete iHv rund EUR 2.000,00 (EUR 2.030,27) ausgegangen sei.

Generell sei festzuhalten, dass die zu erwartende Rendite im Sinken sei, da in V. die Wohnungspreise im Verhältnis zu der marktmäßig erzielbaren Rendite überproportional gestiegen seien.

Den doch sehr unterschiedlichen Ergebnissen der fremdüblichen Miete wohne inne, dass Beeinträchtigungen wie undichte Fenster, Baulärm, Verschmutzungen udgl. durch **Abschläge** zu berücksichtigen seien. Aufgrund bereits ergangener gerichtlicher Entscheidungen sei die Berücksichtigung der Beeinträchtigungen wie folgt vorzunehmen:

- **15%** Mietzinsminderung: über einen ganzen Zeitraum von 4 1/2 Monaten, wenn der Mieter in diesem Zeitraum an 50 Tagen zu verschiedenen Zeiten durch Stampfen auf den Boden, systematische Klopf- und Trommelgeräusche mit Einrichtungsgegenständen, Füßen und Schüsseln, lauthales Schreien, Läuten an der Wohnungstür der Mieter,

Herumschreien, Fenster- und Türenzuschlagen im Vorhaus beeinträchtigt gewesen sei (LGZ Graz 30.11.2001, ZI. 3 R 265/01i, MietSlg 53.144).

- **25%** Mietzinsminderung: seien bei *Lärmbelästigung* in der Regel die Obergrenze (LGZ Graz 30.11.2001, ZI. 3 R 265/01i, MietSlg 53.144).
- **5%** Mietzinsminderung: wenn dem Mieter seit längerer Zeit das Betreten des *verschmutzten* und *verwahrlosten* allgemein zugänglichen Teile des Hauses zugemutet werde (LGZ Wien 2.8.2000, ZI. 39 R 203/00t, MietSlg 52.145).
- **12%** Mietzinsminderung: wenn eine *Raumtemperatur* nur von 17 bis 18° C erreicht werden könne (LGZ Wien 13.4.2005, ZI. 39 R 79/05i, MietSlg 57.145).
- **10%** Mietzinsminderung: wenn eine *Heizung* im Jänner und Februar nur eine Raumtemperatur von 18° C ermögliche (LGZ Wien 2.8.2000, ZI. 39 R 203/00t, MietSlg 52.145; LGZ Wien 10.3.1992, ZI. 41 R 638/91, MietSlg 44.163).
- **5%** Mietzinsminderung: bei *Lärmbelästigung* durch Bauarbeiten am Nachbarsgrundstück (OGH 22.11.2005, ZI. 1 Ob 177/05v).
- **5%** Mietzinsminderung: bei *Lärmbelästigung* durch Bauarbeiten über einen 8-monatigen Zeitraum, wobei es nur sporadisch zu intensiven Lärmbelästigungen gekommen sei (LGZ Wien 26.1.2005, ZI. 39 R 325/04i, MietSlg 57.144).

Es werde somit dokumentiert, dass eine massive Reduktion der fremdüblichen Miete geboten sei. Unter Berücksichtigung der Beeinträchtigungen sei mit Mietvertrag vom 1. August 2011 eine Miete von EUR 1.300,00 vereinbart worden, die vorstehend bezeichneten Entscheidungen würden diese Mietzinsfestlegung rechtfertigen.

Da bei Abschluss des Mietvertrages vom 1. August 2011 der Baumangel (undichte Fenster) der Vermieterin und der Mieterin bekannt gewesen seien, habe sich eine Anzeige der Mieterin, I.K., erübrigt. Insbesondere sei durch den sukzessiven Abverkauf und Ausbau der Wohnungen des Hauses in PLZ\_Ort3, Adresse5, *permanent* zu Belästigungen durch *Lärm* und *Verschmutzungen* gekommen.

Die Wohnungen seien bei Abverkauf generell im Rohbauzustand gewesen, die Erwerber haben die Wände verändert, entfernt und neu errichtet, Fenster getauscht sowie Elektro- und Wasserinstallationen verlegt. Infolgedessen sei der Lift mit Karton ausgekleidet und es sei durch die Bauarbeiten zu einer ständigen Verschmutzung und Lärmbelästigung im Stiegenhaus sowie Lärmbelästigung in den Wohnungen gekommen. Dies habe bis zum Einzug des letzten Mieters 2015 angedauert. Eine Reduktion der angemessenen fremdüblichen Miete sei daher 2011 aus den vorstehend bezeichneten Gründen zwingend vorzunehmen.

Da diese Umstände beiden Vertragspartner bekannt gewesen seien, sei eine Miete iHv EUR 1.300,00 vereinbart worden. Dass die Miete bei Wegfall eines oder (mehrerer) negativen Einflussfaktor(en) entsprechend anzupassen sei, sei beiderseitiges Einverständnis gewesen. Der Mangel (undichte Fenster) sei bis dato **nicht behoben** worden.



Der Bf. sei von einer Sanierung abgeraten worden, solange weitere Gutachten durch Sachverständige durchgeführt werden. Das letzte Gutachten stamme aus dem Jahre 2015. Den Mangel vorweg zu beheben, hätte dazu geführt, dass die Sachverständigen den Mangel nicht in Augenschein hätten nehmen können. Gemäß dem Mietvertrag sei es der Bf. untersagt, bauliche Änderungen im und am Mietgegenstand durchzuführen.

Die Nutzwertminderungen haben daher unverändert bis Ende 2015 fortgedauert, wobei aktuell undichte Fenster sowie neu auftretende massive **statische Probleme** des Gebäudes als Beeinträchtigungen vorliegen würden.

Im betroffenen Gebäude in PLZ\_Ort3, Adresse5, sei es am 5. Juni 2016 zum Tragversagen eines *Mauerpfeilers* der Außenwand gartenseitig im 1. Stock gekommen. Es seien eine baupolizeiliche Begutachtung und die Anbringung von Notunterstellungen erfolgt. Nachdem von mehreren Eigentümern wieder Rissbildungen gemeldet worden seien, sei am 27. Juni 2016 eine nochmalige Begehung des Objektes erfolgt.

Da eine fortschreitende Bewegung im Bereich des geschädigten Pfeilers trotz der erfolgten Notunterstellung nicht habe ausgeschlossen werden können, sei in Abstimmung mit der MA 37 (Baupolizei) eine Sperre der betroffenen Wohnungen bis zur Fertigstellung einer weitgehenden Notunterstellung im Gebäudeinneren erfolgt.

Laut dem vorliegenden Konzept der mit der statischen Beurteilung und Sanierungsplanung beauftragten Firma T-GmbH sei in vier tragenden Wänden die normgemäße Tragsicherheit nicht gegeben. Im Zuge der Sanierung müsse daher mit einer neuerlichen Lärm- und Schmutzbelästigung gerechnet werden. Der Klagsbetrag iHv EUR 37.950,01 setze sich lt. Berechnung von DI K. wie folgt zusammen:

Bezeichnung:	Betrag:
Abbruch, Fenster, Lieferung und Einbau, Ersatz d. Fensterbänke und Fensterlisses etc. und diverse Arbeiten dazu	33.308,11
Verlust der Miete für ca. 1/2 Jahr	715,00
Hotelkosten für den Zeitraum des Fenstertausches	770,00
anteilige 1/4 Kosten für Gemeinschaftsgutachten	325,71
DI K. für Planung, Durchführung und Beaufsichtigung 8,5% von EUR 33.308,11	2.831,19
<b>SUMME Klagsbetrag:</b>	<b>37.950,01</b>

Eine Aussage, bis wann das Verfahren (Klage vom 28. August 2013) unter Berücksichtigung eines eventuellen Einspruches beendet sein könnte, sei damit nicht möglich.

Mit weiterer Eingabe vom 22. August 2016 reichte der steuerliche Vertreter der Bf. die mit 22. Juni 2016 datierte Niederschrift der Magistratsabteilung 37 (Baupolizei) nach, um das Bestehen von statischen Baumängeln zu dokumentieren. Insbesondere ergebe sich

aus dieser Niederschrift, dass der Pfeiler an der gartenseitigen Wand im Wohnzimmer der Wohnung Top 4 seine Tragfähigkeit verloren habe und daher instandzusetzen sei.

#### **4.8 Eingabe vom 17. November 2017:**

Mit Eingabe vom 17. November 2017 reichte die Bf. das mit 11. Oktober 2017 datierte und an die Präsidentin des Handelsgerichtes Wien gerichtete Stellungnahme nach, aus der sich ergebe, dass u.a. seitens der Bf., der Spedition\_TH.a.s und Dr. B.K. beim Handelsgericht Wien Klage mit einem Streitwert von EUR 341.194,26 eingebracht worden sei. Dabei gehe es im Wesentlichen darum, dass der Verkäufer der Wohnung völlig unbrauchbare Fenster eingebaut habe, sodass Gewährleistungsansprüche und Schadenersatz geltend gemacht worden sei.

Der mit 9. September 2014 vom gerichtlich bestellten Gutachter durchgeführte Lokalaugenschein sowie ein weiterer mit 23. April 2015 durchgeführter weiterer Lokalaugenschein und die daraus resultierenden Gutachten haben jeweils ergeben, dass unbehebbarer Mängel vorgelegen seien.

Mehrere Richterwechsel haben in der Folge dazu geführt, dass die für 12. Oktober 2017 angesetzte mündliche Verhandlung mit der nunmehr neuen Richterin auf unbestimmte Zeit verlegt worden sei, da die Richterin erkrankt gewesen sei. Auch die nunmehr dritte bestellte Richterin habe festgestellt, dass sie nicht die Rechtsansichten der beklagten Partei teile. ...

Die nunmehr erhobene Aufsichtsbeschwerde solle alleine den Zweck haben, dass das Verfahren in erster Instanz nun rasch beendet werde. Dies insbesondere, da die große Gefahr bestehe, dass die beklagte Partei das Ende dieses Verfahrens mangels Vermögens nicht mehr erlebe oder wirtschaftlich nicht mehr in der Lage sein werde, das Kapital samt Zinsen und Kosten des Verfahrens zu bezahlen.

Anlässlich einer weiteren mit 14. November 2017 erfolgten Begehung des Gebäudes in PLZ\_Ort3, Adresse5, sei festgestellt worden, dass die Decke über dem 3. OG (= Fußboden Top\_X), im Bereich der nordseitigen Zimmerfront eine deutlich wahrnehmbare Durchbiegung aufweise. Dies äußere sich u.a. durch die Schiefstellung von Einbaumöbeln sowie durch verzogene Türstöcke. Vereinzelt sei es nach der beiliegenden Planskizze auch zu Deckendurchbrüchen gekommen.

Mit Telefax-Eingabe vom 12. April 2018 wurde von der Bf. der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch den gesamten Senat zurückgenommen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 sind Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 beschränkt steuerpflichtig. Als Körperschaften gelten nach § 1 Abs. 3 Z 1 lit. a KStG 1988 Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 erstreckt sich die Steuerpflicht bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 1 nur auf Einkünfte im Sinne des § 98 des Einkommensteuergesetzes 1988. Wie die Einkünfte zu ermitteln sind, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

Gemäß § 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 ist bei beschränkt Steuerpflichtigen, die inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Körperschaften vergleichbar sind, § 7 Abs. 3 KStG auf Betriebsstätten und unbewegliches Vermögen anzuwenden.

Nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 sind bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind sowie bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen.

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 unterliegen der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),

- für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder
- für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist oder
- bei dem im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt.

Einkünfte aus kaufmännischer und technischer Beratung im Inland sind jedoch auch dann steuerpflichtig, wenn keine inländische Betriebsstätte unterhalten wird und kein ständiger Vertreter im Inland bestellt ist.

Der beschränkten Steuerpflicht der ersten Art gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 KStG unterliegen grundsätzlich alle ausländischen Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben. Diese sind gemäß § 21 Abs. 1 KStG iVm § 98 EStG 1988 mit ihren inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig, soweit der Besteuerungsanspruch nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl. Basina/Modarressy in Renner/Strimitzer/Vock, KStG, § 1, Rz. 21).

#### **1. Vorliegen einer Betriebsstätte im Inland/Einkünfte aus Gewerbebetrieb:**

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob in den Jahren 2006 bis 2010 eine Betriebsstätte der Bf. in Österreich in der Wohnung der

Teilzeitangestellten der Bf., A.D. in PLZ\_Ort2, Adresse3, begründet wurde. Dies insbesondere unter dem Aspekt, dass sich die Geschäftsleitung im Ausland befindet und von der Teilzeitangestellten A.D. in ihrer Wohnung in PLZ\_Ort2, Adresse3, diverse *Verwaltungstätigkeiten* erbracht wurden, die darin bestanden, Ausgangsrechnungen auszufertigen, Zahlungseingänge zu überwachen und andere administrative Tätigkeiten zu erbringen.

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass die Bf. im vierten Quartal des Jahres 2011 lediglich ihren Firmensitz nicht aber die Geschäftsleitung nach PLZ\_Ort2, Adresse4, verlegte, wo ebenfalls nur diverse Verwaltungstätigkeiten durch A.D. erbracht werden.

Gemäß § 29 Abs. 1 BAO ist Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient.

Als Betriebsstätten gelten nach Abs. 2 leg.cit. insbesondere

- a) die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet;
- b) Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schifffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen.

Gemäß § 31 BAO ist eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die ohne Gewinnabsicht unternommen wird, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinn der Abgabenvorschriften, wenn durch die Betätigung Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die Betätigung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung (§ 32) hinausgeht.

Gemäß § 17 Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz (AVOG) 2010 obliegt dem Finanzamt Graz-Stadt für das gesamte Bundesgebiet die Erhebung der Umsatzsteuer von Unternehmern, die ihr Unternehmen vom Ausland aus betreiben und im Inland weder eine Betriebsstätte haben noch Umsätze aus der Nutzung des im Inland gelegenen Grundbesitzes erzielen.

Nach Art. 5 Abs. 1 DBA Österreich-CSSR, BGBl 34/1979, bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" im Sinne dieses Abkommens eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst nach Abs. 2 dieses Abkommens insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung,
- b) eine Zweigniederlassung;
- c) eine Geschäftsstelle;
- d) eine Fabrikationsstätte;
- e) eine Werkstätte.

Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nach Art. 5 Abs. 4 dieses Abkommens u.a. nicht als Betriebsstätten:

- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;
- f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter lit. a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

Ist nach Art. 5 Abs. 5 dieses Abkommens eine Person – mit Ausnahme des unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 – für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach den genannten Bestimmungen nicht zu einer Betriebsstätte machen.

Gemäß Art. 6 Abs. 1 DBA-CSSR dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, im anderen Staat besteuert werden.

Der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ hat nach Art. 6 Abs. 2 dieses Abkommens die Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Vertragsstaats zukommt, in dem das Vermögen liegt. Der Ausdruck umfasst in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen; Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen.

Absatz 1 gilt nach Art. 6 Abs. 3 dieses Abkommens für Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens.

Nach Art. 6 Abs. 4 dieses Abkommens gelten die Absätze 1 und 3 auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens und für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, das der Ausübung einer selbständigen Arbeit dient.

Nach Art. 7 Abs. 1 dieses Abkommens dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen

übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

#### *ad Vorliegen einer Betriebsstätte in Österreich:*

Der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO ist streng vom *abkommensrechtlichen Begriff* der Betriebsstätte nach Art. 5 OECD-Musterabkommen und den dem OECD-Musterabkommen nachgebildeten Abkommen Österreich-CSSR zu trennen.

Nach § 29 BAO muss die Einrichtung der Ausübung eines **Betriebes** unmittelbar dienen. Aus diesem Grund sind vermietete oder verpachtete Gebäude(-teile) keine Betriebsstätten iSd § 29 BAO (vgl. Ritz, BAO, § 29, Rz. 4).

Die in **DBAs** enthaltenen und für das Ertragssteuerrecht maßgeblichen Betriebsstättenbegriffe genießen gegenüber der Begriffsbestimmung des § 29 BAO **Vorrang**. Ergibt sich, dass nach dem österreichischem Steuerrecht eine Betriebsstätte begründet wird, ist zu prüfen, inwiefern das jeweilige DBA die nationale Betriebsstättenbegriffsdefinition **nicht einschränkt**.

Sind die Bedingungen für eine Betriebsstättenbegründung nach österreichischem Recht erfüllt, nach dem jeweiligen DBA jedoch nicht, kommt Österreich grundsätzlich kein Besteuerungsrecht zu (vgl. Rosam, SWI 8/2001, S. 344 zitiert in: Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 98, Rz 14).

Ungeachtet des Umstandes, dass sich der Begriff der Betriebsstätte nach § 29 BAO richtet, zieht der VwGH für die Auslegung des *innerstaatlichen* Betriebsstättenbegriffes auch die Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen heran (vgl. VwGH 15.5.1964, ZI. 953/63, zitiert in: Jakom, EStG, § 98, Rz 39).

Zum Vorliegen einer Betriebsstätte müssen nach innerstaatlichem Recht mehrere Voraussetzungen vorliegen: dem Betriebsstättenbegriff sind somit ein *statisches*, ein *funktionelles* und ein *zeitliches Element* immanent (vgl. VwGH 24.11.1999, ZI. 97/13/0137).

Voraussetzung für die Erfüllung des **statischen Elements** ist, dass der Unternehmer auch die **Verfüugungsmacht** über die territoriale Anlage besitzt. Dazu ist nicht erforderlich, dass die Anlage oder Einrichtung im Eigentum des Unternehmers steht oder von diesem gemietet wurde. Es genügt, dass sie für Zwecke des Unternehmens ständig zur Verfügung steht (vgl. VwGH 25.11.1992, ZI. 91/13/0144; 24.11.1999, ZI. 97/13/0137; 18.3.2004, ZI. 2000/15/0118).

Der teilweise Aufenthalt in den Räumlichkeiten eines (anderen) Unternehmers und ein zur Verfügung stehender Schreibtisch allein rechtfertigen noch nicht die Annahme einer Betriebsstätte. Eine solche wäre erst gegeben, wenn dem Betroffenen bei Bedarf auch der

Raum, in dem dieser *Schreibtisch* steht und darin *weitere Einrichtungsgegenstände* (wie etwa zur Aufbewahrung benötigter Geschäftsführungsunterlagen) und weitere Hilfsmittel (wie etwa ein Telefon, ein Telefaxgerät, Material zur Verfassung ev. Korrespondenz etc.) zur Verfügung stehen (vgl. VwGH 25.11.1992, ZI. 91/13/0144). Wird einem ausländischen Arbeitnehmer in einem Großraumbüro ein Arbeitsplatz dauerhaft und ausschließlich überlassen, dann begründet dieser Arbeitsplatz eine Betriebsstätte für das ausländische Unternehmen (s. sinngemäß EStRL 2000, Rz 7928; EAS 1613 vom 13.3.2000).

Auch die **Wohnung** eines selbständigen Handelsvertreters kann - mangels anderer betrieblich genutzter Räumlichkeiten - im Einzelfall als *Betriebsstätte* angesehen werden. Voraussetzung ist, dass sich in der Wohnung eine - wenn auch nur geringfügige (vgl. VwGH 1.10.1991, ZI. 90/14/0257) - Tätigkeit für den Gewerbebetrieb abspielt und dass die Wohnung im Rahmen dieser Tätigkeit als Kontaktadresse dient (vgl. VwGH 25.2.1987, ZI. 84/13/0053; 12.6.1985, ZI. 83/13/0158; 12.12.1995, ZI. 94/14/0060; 1.10.1991, ZI. 90/14/0257). Jedoch begründet die Wohnung eines **Heimarbeiters** keine Betriebsstätte für den betreffenden Unternehmer (vgl. RFH, RStBl 1939, 1277; zitiert in Ritz, BAO, § 29, Rz. 8).

Das **zeitliche Element** verlangt eine gewisse Regelmäßigkeit der Benutzung (vgl. VwGH 29.4.2003, ZI. 2001/14/0226). Die Benutzung darf daher nicht nur vorübergehend sein. Die Tätigkeit muss daher auf eine gewisse Dauer ausgelegt sein, wenn sie länger als sechs Monate besteht (s. sinngemäß EStRL 2000, Rz 7928).

Das **funktionale Element** verlangt, dass in der Betriebsstätte Tätigkeiten ausgeübt werden, die unmittelbar dem Zweck des Unternehmens zu dienen bestimmt sind. Dabei ist nicht erforderlich, dass dort Geschäftsabschlüsse oder Inkassi vorgenommen werden (vgl. VwGH 14.12.1955, ZI. 2286/52). Rein nach nationalem Recht können auch vom Unternehmen entfaltete *Hilfstätigkeiten* eine Betriebsstätte iSd § 29 BAO begründen, so eine gewisse Verfügungsmacht über die Einrichtung besteht (vgl. Ritz, BAO, § 29, Rz. 6f).

Die Anforderungen an den Umfang der betrieblichen Handlungen, die zur Begründung einer Betriebsstätte erforderlich sind, sind auch umso geringer, je mehr sich die eigentliche Tätigkeit *außerhalb* einer festen örtlichen Anlage vollzieht (vgl. VwGH 1.10.1991, ZI. 90/14/0257; 12.12.1995, ZI. 94/14/0060; 18.3.2004, ZI. 2000/15/0118). In diesen Fällen ist nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige dort seine Tätigkeit regelmäßig ausübt, es reicht, dass die Tätigkeit *von* diesem Ort aus ausgeübt wird (vgl. VwGH 12.6.1985, ZI. 83/13/0158, 0164, 0165; 1.10.1991, ZI. 90/14/0257).

Insbesondere ist der Begriff der festen Geschäftseinrichtung *betriebsbezogen* zu sehen und erfordert, dass darin die Tätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird (vgl. VwGH 25.11.1992, ZI. 91/13/0144; 21.5.1997, ZI. 96/14/0084; 18.3.2004, ZI. 2000/15/0118).

Der in § 29 Abs. 2 lit. b BAO verwendete Begriff der **Zweigniederlassung** ist ein unternehmensrechtlicher Begriff, der nur dann eine Betriebsstätte iSd § 29 BAO darstellt, wenn eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung iSd § 29 Abs. 1 BAO besteht. Bei § 29 Abs. 2 BAO handelt es sich nicht um eine Erweiterung des Betriebsstättenbegriffes,

sondern um eine beispielhafte Konkretisierung (vgl. Ludwig in Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG, § 98, Tz 33/4).

Voraussetzung einer Betriebsstättenbegründung ist, dass durch die Geschäftseinrichtung "aktive" Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit ("Aktivleistungen") erzielt werden. Bloße **Vermögensverwaltung**, die der Erzielung von "Passiveinkünften" dient, begründet nach OECD-Recht keine Betriebsstätte im Inland. Auch die Nutzungsüberlassung von materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgütern begründet im Staat des Nutzenden keine Betriebsstätte des Überlassenden (vgl. Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/ Rosenberger, Internationales Steuerrecht, 1. Auflage, Februar 2015, Teil 3, Rz 38).

Im vorliegenden Fall werden für die in PLZ C., Adresse1, ansässige Bf. im Prüfungszeitraum 2006 bis 2010 von der Wohnung der Teilzeitangestellten, A.D., in PLZ\_Ort2, Adresse3, diverse Verwaltungstätigkeiten wie Ausfertigung von *Ausgangsrechnungen*, Überwachung der *Zahlungsein- und -ausgänge* sowie *administrative Tätigkeiten* erbracht. Eine Verfügungsmacht der Bf. über die Wohnung der teilzeitangestellten A.D., in PLZ\_Ort2, Adresse3, ist somit nicht dokumentiert. Darüber hinaus ist unstrittig, dass sich die Geschäftsleitung der Bf. in C. befindet.

Aus der Vermietung der im Inland gelegenen Liegenschaften wurden von der in C. ansässigen Bf. nach den Feststellungen der BP in den Jahren 2006 bis 2010 im Inland ausschließlich *Passiveinkünfte* erzielt, die nur aufgrund der Gewerblichkeitsfiktion des § 98 Abs. 1 Z 3 TS 3 EStG 1988 - auch bei Nichtvorhandensein einer Betriebsstätte iSd § 29 BAO im Inland - im Inland steuerbare Einkünfte aus Gewerbebetrieb begründen (vgl. Jakom, EStG, § 98, Rz. 63).

So diverse Verwaltungstätigkeiten wie die Ausfertigung von *Ausgangsrechnungen*, die Überwachung der *Zahlungsein- und -ausgänge* sowie *administrative Tätigkeiten* im Zeitraum 2006 bis 2010 in der Wohnung der Teilzeitbeschäftigten, A.D., in PLZ\_Ort2, Adresse3, erbracht werden, ist dies - gleich der Tätigkeit einer Heimarbeiterin in der eigenen Wohnung - nicht geeignet, nach nationalem Recht eine Betriebsstätte iSd § 29 BAO im Inland zu begründen.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass nach Art. 5 Abs. 4 lit. e DBA Österreich-CSSR, BGBl 34/1979, eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die *vorbereitender Art* sind oder eine *Hilfstätigkeit* darstellen, keine Betriebsstätte im Inland nach DBA-Recht begründet. Der Begründung einer Betriebsstätte im Inland nach DBA-Recht steht daher ebenso der Umstand entgegen, dass von A.D., in ihrer Wohnung in PLZ\_Ort2, Adresse3, lediglich *administrative Tätigkeiten* und somit Tätigkeiten *vorbereitender Art* erbracht werden.

Da die in DBA enthaltene Betriebsstättenbegriffe Vorrang gegenüber dem Betriebsstättenbegriff des § 29 BAO haben, kommt Österreich kein Besteuerungsrecht auch für den Fall zu, dass nach (rein) nationalem Recht eine Betriebsstätte iSd § 29 BAO



gegeben wäre (vgl. Rosam, SWI 8/2001, s. 344, zitiert in: Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 98, Rz. 14).

Ebenso wenig würde eine Tätigkeit der A.D., die im wesentlichen darin besteht, Informationen zu beschaffen, nach Art. 5 Abs. 4 lit. d DBA-Tschechien eine Betriebsstätte in Österreich begründen.

Der Umstand, dass die Bf. im vierten Quartal des Jahres 2011 ihren Firmensitz nach PLZ\_Ort2, Adresse4, verlegte, ist ebenso wenig geeignet eine Betriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 4 lit. e DBA Österreich-CSSR zu begründen, wenn auch an dieser Betriebsstätte nur Tätigkeiten vorbereitender Art bzw. Hilfstätigkeiten erbracht werden.

Eine andere Betrachtung wäre im vorliegenden Fall lediglich dann geboten, wenn der zentrale Unternehmensgegenstand "*in der bloßen Vorbereitung und sonstigen Unterstützung der Exporttätigkeiten*" liegt: denn ob eine **Betriebsstätte** nach DBA-Recht aufgrund des *bloß unterstützenden Hilfscharakters* vorliegt, hängt maßgeblich vom **Unternehmensgegenstand** ab (vgl. EAS 2111 vom 2.9.2002). So der zentrale Unternehmensgegenstand "*in der bloßen Vorbereitung und sonstigen Unterstützung der Exporttätigkeiten*" liegt, können diese Tätigkeiten nicht Hilfscharakter haben und damit nicht eine Betriebsstätte nach zwischenstaatlichem Recht ausschließen (vgl. EAS 2921 vom 25.1.2008).

So die Bf. darauf verweist, dass eine Betriebsstätte in Österreich bereits aufgrund einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung iSd § 31 BAO gegeben wäre, ist darauf zu verweisen, dass auch bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben von gemeinnützigen Körperschaften iSd §§ 34 BAO auf das Vorhandensein einer Betriebsstätte abgestellt wird (vgl. Ritz, BAO, § 29, Rz 1).

Das Verneinen einer Betriebsstätte im Inland hat aufgrund des im Inland gelegenen Grundbesitzes nach § 17 AVOG auch umsatzsteuerlicher Hinsicht nicht zur Folge, dass die Bf. auf das Vorsteuererstattungsverfahren für ausländische Unternehmer angewiesen wäre. Das in § 17 AVOG geregelte Vorsteuererstattungsverfahren für ausländische Unternehmen durch das Finanzamt Graz-Stadt hat zur Voraussetzung, dass Unternehmer ihr Unternehmen vom Ausland aus betreiben und im Inland weder eine Betriebsstätte haben noch Umsätze aus der Nutzung des im Inland gelegenen Grundbesitzes erzielen.

Allfällige umsatzsteuerliche Ansprüche sind daher in einem Veranlagungsverfahren und nicht in einem bloßen Vorsteuererstattungsverfahren geltend zu machen.

So der steuerliche Vertreter in der Gegenäußerung vom 20. September 2013 darauf verweist, dass für körperschaftsteuerliche Zwecke Art. 6 Abs. 4 DBA-CSSR/Slowakei zu beachten sei, ist dem zu entgegen:

Art. 6 Abs. 4 DBA-CSSR/Slowakei bezieht sich lediglich auf Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, die - abgesehen von Einkünften aus land- und Forstwirtschaft - iZm einer bloßen Vermietungstätigkeit erzielt werden und wo sich keine Betriebsstätte im Inland

befindet. Dieses Vorbringen ist daher lediglich dafür geeignet, eine Betriebsstätte im Inland in Abrede zu stellen.

*ad Einkünfte aus Gewerbebetrieb/Steuerpflicht im Inland:*

Ab der Veranlagung 2006 (AbgÄG 2005, BGBl I Nr. 2005/161) führt bei beschränkt Einkommensteuerpflichtigen bereits das Vorliegen von unbeweglichem Vermögen in Österreich zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn dieses unbewegliche Vermögen einem im Ausland befindlichen Gewerbebetrieb zuzurechnen ist (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/ Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer, § 21, Rz 97).

Durch die Neuregelung des § 21 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 soll unbewegliches Vermögen einer ausländischen Körperschaft, die einer unter § 7 Abs. 3 fallenden Körperschaft vergleichbar ist, unabhängig davon unter die Gewerblichkeit fallen, ob es im Inland zu Einkünften führt oder nicht. Gemäß § 26c Z 10 KStG ist diese Vorschrift erstmals bei der Veranlagung für das Jahr 2006 anzuwenden.

Die Einkünfte der Bf. aus der Vermietung der im Inland befindlichen Grundstücke begründen daher nach der eingeschränkten Isolationstheorie gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, hinsichtlich derer nach Art. 6 Abs. 1 und 4 DBA Österreich-CSSR/Slowakei Österreich das Besteuerungsrecht ungeachtet des Umstandes zusteht, dass keine Betriebsstätte iSd DBA Österreich-CSSR/Slowakei vorliegt, da im Inland nur Tätigkeiten vorbereitender Art bzw. Hilfstätigkeiten erbracht werden (vgl. Blasina/Modaressy/Schellmann in Renner/Strimitzer/Vock, KStG, § 21, Rz. 81 und 149).

Der Gewinn aus der Immobilie ist nach § 5 EStG zu ermitteln, wenn der ausländische Betrieb nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtig ist (vgl. EAS 3130 vom 15.03.2010; Jakom, EStG, § 98, Rz. 64).

Voraussetzung für eine beschränkte Steuerpflicht ist, dass überhaupt Einkünfte vorliegen. Daher kann eine **Liebhabereitätigkeit** gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO auch im Rahmen des § 98 EStG 1988 niemals zur beschränkten Steuerpflicht führen (vgl. VwGH 20.2.1997, ZI. 95/15/0135; 17.10.2001, ZI. 2000/13/0087; 27.11.2003, ZI. 2000/15/0033).

Zur Absetzung für Abnutzung (AfA) ist derjenige berechtigt, dem das Wirtschaftsgut steuerlich zuzurechnen ist und der das Wirtschaftsgut zur Erzielung von Einkünften nutzt (vgl. Jakom, EStG, § 7, Rz. 21).

So im vorliegenden Fall aus der Vermietung der im Inland befindlichen Grundstücke aufgrund der eingeschränkten Isolationstheorie von der Bf. Einkünfte gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in den Jahren 2006 bis 2010 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden, ist diese zur Vornahme der Absetzung für Abnutzung (AfA) für die vermieteten Liegenschaften berechtigt.

Da der Geschäftseinrichtung in V. als unselbständige Zweigniederlassung keine eigene Rechtspersönlichkeit zukommt, kann diese nicht als lediglich "Nutzungsberechtigte"

angesehen werden, der keine AfA-Berechtigung zukommt, da die Absetzung für Abnutzung (AfA) dem "Stammsitz/C." vorbehalten sei.

## **2. Vermietung bzw. Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 Z 3 LVO betreffend Objekt in W.:**

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die mit Nutzungsvereinbarung vom 2. März 2007 für die Dauer von 5 Jahren im Zeitraum 2006 bis 2011 erfolgte Vermietung des Einfamilienhauses in W. an die Spedition\_TH.a.s/C., Adresse1 (mit ebengleicher Adresse wie die Bf.) als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO 1993 zu qualifizieren und die Bf. zum Abzug von Vorsteuern aus der Anschaffung sowie aus den Betriebskosten dieses Objektes berechtigt ist.

Dies insbesondere, wenn das Einfamilienhaus mit Kaufvertrag vom 4. Juli 2006 von der verbundenen Gesellschaft Spedition-T-GmbH mit Sitz in PLZ\_Ort2, Adresse2, um EUR 1.500.000 (netto) erworben und für die Dauer von 5 Jahren an die Spedition\_TH.a.s/C., gegen einen jährlichen Mietzins iHv EUR 20.000,00 (netto, inkl. Betriebskosten) vermietet wurde.

Darüber hinaus war zu berücksichtigen, dass mit weiterem Nutzungsvertrag vom 1. Juni 2011 ein Zimmer mit angrenzendem Badezimmer im 1. Obergeschoß an A.M. beginnend ab 1.6.2011 für die Dauer von 3 Jahren gegen einen monatlichen Mietzins von EUR 500,00 (netto, inkl. Betriebskosten) vermietet wurde, aber bereits im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung 2011 keine Verrechnung von Mieten mehr erfolgte.

Ab 1. Jänner 2012 wurde das Einfamilienhaus in W. mit "Mietvertrag" vom 2. Jänner 2012, abgeschlossen zwischen der "Betriebsstätte/V." als Vermieterin und dem "Stammsitz/C." als Mieterin für die Dauer von 3 Jahren gegen einen monatlichen Hauptmietzins iHv EUR 3.250,00 (netto, inkl. Betriebskosten) vermietet.

Mit weiterem undatierten Mietvertrag, abgeschlossen zwischen der Bf. (Betriebsstätte/V.) als Vermieterin und dem verbundenen Unternehmen R1-GmbH mit Sitz in PLZ\_Ort3, Adresse9 (als Mieterin), wurde ab 1. Juli 2014 für die Dauer von 6 Monaten 1 Zimmer mit angrenzendem Badezimmer im 1. Obergeschoß des Einfamilienhauses in W. gegen einen monatlichen Mietzins iHv EUR 589,00 (brutto) vermietet.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer 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, abziehen.

Ändern sich gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte.

Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Gemäß § 6 Liebhaberei-Verordnung (L-VO) kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 L-VO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhaberei-Verordnung (L-VO) 1993 ist Liebhaberei bei einer Betätigung aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten anzunehmen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

§ 2 Abs. 4 L-VO 1993 lautet:

*Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).*

Hat gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag, den er nach diesem Bundesgesetz für den Umsatz nicht schuldet, gesondert ausgewiesen, so schuldet er diesen Betrag auf Grund der Rechnung, wenn er sie nicht gegenüber dem Abnehmer der Lieferung oder dem Empfänger der sonstigen Leistung entsprechend berichtigt. Im Falle der Berichtigung gilt § 16 Abs. 1 sinngemäß.

Hat sich nach § 16 Abs. 1 UStG 1994 die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 geändert, so haben

1. der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag, und

2. der Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen. Die Berichtigungen sind für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung des Entgeltes eingetreten ist.

## 2.1 Zeitraum 2006:

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den Ausführungen der Bf. in der Eingabe vom 26. Juli 2006 anlässlich der Betriebseröffnung, dass die mit Kaufverträgen vom 4. Juli 2006 erworbenen Immobilien - und damit auch die streitgegenständliche Liegenschaft in W. - aller Voraussicht nach ab Oktober 2006 vermietet werden sollten.

Nach den Beschwerdeausführungen war zunächst geplant gewesen, das Grundstück ganz oder teilweise zu verkaufen, es hat auch Gespräche mit Wohnungsgenossenschaften gegeben, um auf einen Teil des Grundstückes eine Wohnungsanlage zu errichten. Da in weiterer Folge kein entsprechender Veräußerungspreis erzielbar war, wurde in weiterer Folge überlegt, das Objekt an Firmen zu vermieten.

Demgemäß wird von der BP in der mit 3. Dezember 2012 datierten Stellungnahme der BP festgehalten, dass nach der Aktenlage für das Kalenderjahr 2006 die grundsätzlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorlagen, um den Vorsteuerabzug aus dem Ankauf der Liegenschaft zu gewähren.

Aus diesem Grund wird seitens des Bundesfinanzgerichtes infolge der mit Nutzungsvertrag vom 2. März 2007 erfolgten Vermietung der Liegenschaft in W. für die Dauer von 5 Jahren vorerst für den Zeitraum 2007 bis 2011 von einer Liebhabereitätigkeit gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO 1993 ausgegangen.

Aus diesem Grund werden für das Jahr 2006 die beantragten Vorsteuern aus dem Ankauf der Liegenschaft iHv EUR 300.000,00 sowie aus den Betriebskosten iHv EUR 539,06 zum Abzug zugelassen.

Ebenso werden die angefallenen Verluste iHv -EUR 15.647,92 in ertragsteuerlicher Hinsicht wie folgt berücksichtigt:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Gesamtbetrag d. Einkünfte lt. BP:	- 3.450,00
Verluste Objekt W. lt. BP:	- 15.647,92
<b>Gesamtbetrag d. Einkünfte lt. BFG:</b>	<b>- 19.097,92</b>

## 2.2 Zeitraum 2007-2011:

Da im vorliegenden Fall die Liegenschaft in W. mit Nutzungsvertrag vom 2. März 2007 für die Dauer von 5 Jahren ab 1.1.2007 gegen einen Jahres-Nettomietzins iHv EUR 20.000,00 p.a. (netto, inkl. Betriebskosten) an die Spedition\_TH.a.s/C., Adresse1, befristet vermietet wurde, war zu prüfen, ob hinsichtlich dieser Tätigkeit Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO gegeben ist.

§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO erfasst die Bewirtschaftung näher bezeichneter Einheiten. Zu den Wirtschaftsgütern, die unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO 1993 fallen, zählen zB. Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen, Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten, einzelne Bungalows sowie einzelne Appartements (Mietwohnungen). Unter Bewirtschaftung sind vor allem Vermietung und Untervermietung zu verstehen (vgl. UFS 4.12.2006, GZ. RV/0192-I/06).

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) ein "Gesamtgewinn" bzw. Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist (vgl. VwGH 23.3.2000, ZI. 97/15/0009; 24.2.2000, ZI. 97/15/0166).

Der Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw. 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) kommt jedoch nur *dann* zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Beinhaltet der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum wie hier auf 5 Jahre, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes und somit innerhalb von 5 Jahren erzielbar sein (vgl. VwGH 24.6.2010, ZI. 2006/15/0343; 23.3.2000, ZI. 97/15/0009; 24.2.2000, ZI. 97/15/0166).

Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich daher nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Lässt die Art der Tätigkeit von vornherein keinen Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten, so liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls *Liebhaberei* vor.

Stellt hingegen der Steuerpflichtige die für einen Zeitraum von 3 Jahren geplante Vermietung vorzeitig ein, ohne dass in diesem Zeitraum ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielt werden konnte, hat er den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat (vgl. VwGH 27.4.2000, ZI. 99/15/0012 mwN).

Erfolgt die vorzeitige Einstellung der Vermietungstätigkeit aufgrund von *Unwägbarkeiten* (zB Zerstörung einer Wohnung durch Brand), so ist zu prüfen, ob sich die Betätigung unter

Außerachtlassung der Unwägbarkeiten und der Annahme der Fortführung als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte (vgl. UFS 6.8.2003, GZ. RV/0678-I/02).

Unwägbarkeiten sind dabei unvorhergesehene Ereignisse bzw. nicht oder nur wenig beeinflussbare äußere Umstände, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen. Voraussetzung für die Annahme einer solchen Unwägbarkeit ist, dass diese von vornherein nicht zu erwarten oder bekannt war, diese nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entspricht und in der Regel in keinem Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten eines Steuerpflichtigen stehen (vgl. BFG 19.10.2015, GZ. RV/5100868/2013).

Wurde jedoch eine solche Betätigung aus anderen Gründen (private Motive oder gewöhnliche Risiken) vor Erzielung eines Gesamtüberschusses eingestellt, so ist sie als Liebhaberei zu beurteilen (vgl. UFS 6.8.2003, GZ. RV/0678-W/03; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rspr und Verwaltungspraxis, Linde-Verlag, Wien 2003, S. 221).

Im vorliegenden Fall ist zu berücksichtigen, dass mit Nutzungsvertrag vom 2. März 2007 die Liegenschaft in W., mit allen darin befindlichen Räumlichkeiten, von vornherein beginnend ab 1.1.2007 für die Dauer von 5 Jahren befristet gegen einen Jahres-Nettomietzins in Höhe von EUR 20.000,00 p.a. überlassen wurde.

In dem Zeitraum von 1.1.2007 bis 31.12.2011 hat die Bf. aus der Vermietung dieser Liegenschaft an die Spedition\_TH.a.s/C. einen Überschuss der Werbungskosten über den Einnahmen iHv -EUR 40.315,15 erzielt, der wie folgt ermittelt wurde:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
Erlöse:	-	4.223,62			5.880,00	103.500,00
Normal-AfA 1% p.a.:	6.324,00	12.648,00	12.648,00	12.648,00	12.648,00	12.648,00
Instandhaltung:					793,94	
Strom und Gas:	1.121,77	2.649,47	4.059,86	6.705,24	4.946,66	3.258,46
sonstige BK.	1.113,14	6.816,36	1.257,50	12.616,24	3.914,09	3.276,60
Versicherung:			5.640,51	2.756,16	2.916,56	
Wasser:	445,85	5.646,49	4.708,50	- 400,28	5.450,57	- 1.239,11
Abwasser:	296,63	1.186,48	1.186,48	889,86	889,86	- 1.287,41
Grundsteuer:	22,53		1.440,63	172,03	666,66	436,44
<b>Betriebsergebnis:</b>	<b>- 9.323,92</b>	<b>- 24.723,18</b>	<b>- 30.941,48</b>	<b>- 35.387,25</b>	<b>- 26.346,34</b>	<b>86.407,02</b>
<b>GESAMT:</b>	<b>- 40.315,15</b>					

Der dabei in den Jahren 2007 bis 2011 in Rechnung gestellte Mietzins iHv EUR 20.000,00 p.a. (inkl. Betriebskosten) ist nach nicht geeignet, die Annahme von Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO 1993 zu widerlegen, als dieser Mietzins nicht einmal 1,5% der Absetzung für Abnutzung (Afa) von Anschaffungskosten iHv EUR 22.000,00 (d.s. 1,5% von AKo EUR 1.500.000,00) deckt.

An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass nachträglich mit weiterem Nutzungsvertrag vom 1. Dezember 2011, abgeschlossen zwischen der Bf. als Vermieterin und A.M. als Mieter, für die Dauer von 3 Jahren, beginnend ab 1. Juni 2011 ein Zimmer samt Bad im 1. Obergeschoß in W. gegen einen monatlichen Mietzins von

EUR 500,00 (inkl. Betriebskosten) überlassen wurden. Dies insbesondere, als im Zuge der Schlussbesprechung am 18. April 2012 D.K. mitteilte, dass ab dem Jahre 2012 keine Nutzungsverrechnung mehr erfolgte.

Damit wurde das mit A.M. geschlossene Mietverhältnis über die Nutzung von 1 Zimmer samt Bad im 1. Obergeschoß in W. mit 31. Dezember 2011 ungeachtet des Umstandes vorzeitig beendet, dass mit 1. Juli 2014 eine neuerliche Nutzungsvereinbarung mit A.M. über die Nutzung von einem Zimmer samt Bad im 1. Obergeschoß in dem Objekt in W. getroffen wurde.

Bei der Prüfung der Frage, ob bei der Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum im Sinne des § 1 Abs. 2 L-VO ("kleine Vermietung") umsatzsteuerlich Liebhaberei anzunehmen ist, ist daher nach den für den Bereich des Einkommensteuerrechts entwickelten Grundsätzen lediglich für den Zeitraum 2007 bis 2011 zu prüfen.

Der VwGH beurteilte die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum als unternehmerische Tätigkeit und nach den Bestimmungen des § 28 Abs. 5 Z 4 und des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm § 1 Abs. 2 Z 3 LVO und § 6 LVO als unecht steuerbefreit unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges. Der Gerichtshof verwies in diesem Zusammenhang auf die *Absicht des Gesetzgebers* bei Übernahme der LVO in das UStG 1994, dass Betätigungen iSd § 1 Abs 2 LVO weiterhin umsatzsteuerrechtlich nicht von Relevanz sind, weil sie keine unternehmerische Tätigkeit iSd Art 9 MwStSystRL sind oder, soweit die verlustträchtige Vermietung im Einzelfall eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, diese unter Ausschluss des Vorsteuerabzugs mehrwertsteuerbefreit (keine Option) ist (vgl. VwGH 16.2.2006, ZI. 2004/14/0082).

Da somit die im Zeitraum 2007 bis 2011 entfaltete Vermietungstätigkeit **Liebhaberei** iSd § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO darstellt, die unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges mehrwertsteuerbefreit ist, ändern sich somit die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren. Aus diesem Grund werden die für das 2006 gewährten Vorsteuern iHv EUR 300.000,00 für die Jahre 2007 bis 2011 mit jeweils 1/10, d.s. EUR 30.000,00 für jedes Jahr gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 berichtigt.

Der mit 2. Jänner 2012 geschlossene "Mietvertrag" zwischen "Stammsitz" in C. und "Zweigniederlassung" in V. dokumentiert allenfalls eine ab diesem Zeitpunkt geänderte Nutzung bzw. Bewirtschaftung des Objektes in W. durch die Bf. selbst. Ein Mietverhältnis wird darin jedoch nicht erblickt, als unternehmensinterne Darlehens- und Mietverträge bei keiner Unternehmenseinheit zu Betriebsausgaben bzw. Betriebseinnahmen führen (s. sinngemäß VPR 2010, Rz. 181). Dem mit "Stammsitz" in C. ab dem Jahre 2012 geschlossenen Mietvertrag vom 2. Jänner 2012, der monatliche "Mieten" iHv EUR 3.250,00 (netto) kommt keine steuerliche Wirksamkeit zu, als hier **nicht steuerbare Innenumsätze** vorliegen.

Die "Zweigniederlassung" in V. ist keine eigene, vom Unternehmen des "Stammsitzes" in C. getrennte juristische Person. Unternehmensinterne Mietverträge führen demnach bei keiner Unternehmenseinheit, Stammhaus oder Zweigniederlassung, zu Betriebsausgaben



bzw. Betriebseinnahmen, so es lediglich die Sphäre der "internen Verrechnung" bzw. Verfügungstellung betrifft (vgl. VPR 2010, Rz. 181).

Für die Jahre **ab 2012** innerhalb des Vorsteuerberichtigungszeitraumes wäre demnach in weiterer Folge zu prüfen, inwieweit ab dem Jahre 2012 eine unternehmerische Nutzung der Liegenschaft in W. durch die Bf. gegeben ist.

So im vorliegenden Fall die Bf. den Grundsatz von Treu und Glauben nur deswegen verletzt erachtet, da das Finanzamt bereits im Zuge der Überprüfung der UVA 10/2006 die Rede stehenden Vorsteuern iHv EUR 300.539,06 iZm dem Objekt in W. unbeanstandet gelassen hat, wird damit keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben hinreichend dokumentiert. Dies insbesondere, als er Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen der Bf. auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt. Vielmehr ist die Behörde verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl. VwGH 28.10.2009, ZI. 2008/15/0054; 15.6.2005, ZI. 2002/13/0104; 21.1.2004, ZI. 2003/16/0113). Eine Unbilligkeit, die dem Abgehen von einer als rechtswidrig erkannten Übung entgegensteht, ist im vorliegenden Fall jedoch nicht gegeben.

*ad Rechnungsberichtigung der Rechnung vom 31.12.2011 iHv EUR 100.000,00:*

§ 16 Abs. 1 UStG steht in einer Wechselbeziehung zu § 11 Abs. 12 UStG und greift für den Fall, dass in einer Rechnung über eine Leistung eine Steuer ausgewiesen wird, die nach den allgemeinen Vorschriften des UStG nicht geschuldet wird (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 16, Rz. 6).

Die Berichtigung einer Rechnung mit überhöhtem Steuerausweis gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994, da die infolge der Feststellung von Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 L-VO 1993 die nicht geschuldete Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist, kann nach § 16 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994 nur **ex nunc** erfolgen. Die Berichtigung führt somit nicht zu einer Berichtigung der ursprünglichen Steuerfestsetzung, sondern ist erst im Zeitraum der Änderung zu berücksichtigen (vgl. VwGH 21.9.2006, ZI. 2006/15/0072; 20.2.2008, ZI. 2005/15/0153; 20.5.2010, ZI. 2005/15/0163).

Im vorliegenden Fall wird daher die in der an die Spedition\_TH.a.s/C. gelegten Rechnung gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer iHv EUR 20.000,00 gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 kraft Rechnungslegung geschuldet und kann nicht für das Jahr 2011 berichtigt werden.

### **3. verdeckte Ausschüttung - Vermietung Wohnung in PLZ\_Ort3, Adresse8:**

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Überlassung der Wohnung mitsamt Garage in PLZ\_Ort3, Adresse8, im Ausmaß von 156,77 m<sup>2</sup> an die Tochter des Vorstandsvorsitzenden Mag. I.K. um EUR 1.300,00 pro Monat

zu einem unangemessen niedrigen Entgelt erfolgte. Dies mit der Folge, dass dadurch eine verdeckte Ausschüttung (Sichtweise lt. BP) begründet bzw. es überhaupt an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (Sichtweise Finanzamt lt. BVE) fehlt. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass infolge nachträglich zutage getretener Baumängel ein reduzierter Mietzins als fremdüblich erachtet werden kann.

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

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

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, 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.

Zur Frage, ob bei einem Wohnobjekt im Eigentum einer Kapitalgesellschaft, welches durch Gesellschafter genutzt werde, *betriebliches* oder *außerbetriebliches* Vermögen der Kapitalgesellschaft gegeben ist, hat der VwGH im Wesentlichen zwischen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft unterschieden, die schon ihrer Erscheinung nach (*besonders repräsentativ* oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung des Gesellschafters bestimmt sind, und Gebäuden, die jederzeit im *betrieblichen Geschehen* (zB durch Vermietung einsetzbar sind (vgl. VwGH 16.5.2007, ZI. 2005/14/0083).

Insbesondere wurde für den Bereich eines besonders repräsentativen Gebäudes, das nach den speziellen Wohnbedürfnissen des Gesellschafters gestaltet und dessen Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält, ausgesprochen, dass eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel mit der Folge gegeben ist, dass dieses Gebäude von vornherein nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zählt (vgl. VwGH 19.10.2011, ZI. 2008/13/0046; 23.2.2010, ZI. 2007/15/0003). Dies auch mit der Folge, dass die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern nicht zum Abzug zugelassen werden.

Handelt es sich hingegen um ein jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbares Gebäude, so führt eine Nutzungsüberlassung an den Gesellschafter zu nicht fremdüblichen Bedingungen zu einer laufenden verdeckten Ausschüttung. Diesfalls hat eine Ergebniskorrektur im Wege der verdeckten Ausschüttung zu erfolgen (vgl. VwGH 20.1.2010, ZI. 2007/13/0009).

Eine verdeckte Ausschüttung kann – ebenso wie bei einer Vermietung an den Gesellschafter zu einem unangemessenen Mietzins – auch bei Vermietung an einen nahen Angehörigen der Gesellschafter bewirkt werden. In diesem Zusammenhang ist wesentlich, ob die Zurverfügungstellung nach fremdüblichen (marktkonformen)

Bedingungen erfolgt, wobei das Schwergewicht des Fremdvergleiches auf der Prüfung der angemessenen Höhe des Mietentgeltes liegt (vgl. BFG 10.6.2014, GZ. RV/5101368/2010; Renner, Betriebsvermögenszugehörigkeit einer dem Sohn des Gesellschafterehepaares überlassenen Dienstwohnung, GES 2014, S. 417ff).

Die Höhe der angemessenen Miete kann nach der Rspr des VwGH daraus abgeleitet werden, *"was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet"* (vgl. VwGH 25.4.2013, ZI. 2010/15/0139; 23.2.2010, ZI. 2007/15/0003).

Voraussetzung für eine Zinsminderung ist entweder der Mangel des Bestandgegenstandes selbst oder ein vom Bestandgeber gesetztes, zumindest aber von ihm zu vertretendes Verhalten, durch das die bedungene Benützung des Bestandgegenstandes - aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen - beeinträchtigt oder gehindert wird (vgl. OGH 14.10.2002, ZI. 1 Ob 113/02b; 24.2.2003, ZI. 1 Ob 306/02k; 9.6.2004, ZI. 9 Ob 54/04p).

Mit Mietvertrag vom 1. August 2011, wurde die in PLZ\_Ort3, Adresse5, Top\_X, befindliche Eigentumswohnung im Ausmaß von 156,77 m<sup>2</sup>, bestehend aus 4 Zimmern, Küche, Bad und WC, gegen einen monatlichen Hauptmietzins iHv EUR 1.300,00 netto zuzügl. 10% USt an die Tochter des Vorstandsvorsitzenden, Mag. I.K., vermietet und eine Wertbeständigkeit des vereinbarten Mietzinses vereinbart.

Den Mietgegenstand dieses Mietvertrages bilden lt. Punkt I./1 die Räumlichkeiten der Wohnung, Top\_X, im 4. Stock des Hauses mitsamt dem Garagenplatz 4. Das Mietverhältnis wurde auf unbefristete Dauer abgeschlossen und begann am 1. August 2011.

Die in Rede stehende Eigentumswohnung in PLZ\_Ort3, Adresse8, wurde von der Bf. (inkl. Garagenplatz Nr. 4) mit Kaufvertrag vom 5. Mai 2010 um EUR 850.000,00 von der GS-GmbH erworben und danach Umbauarbeiten im Nettobetrag von EUR 629.880,00 vorgenommen, die lt. Anlagenverzeichnis im Ausmaß von EUR 270.564,97 die Wohnung, Top\_X, betreffen.

Für diese Wohnung ermittelte das Finanzamt unter Anwendung der Methode des umgekehrten Ertragswertverfahrens eine Renditemiete iHv EUR 2.000,00 (2.030,27), das ist jener Mietzins, den ein fremder Investor erwartet, um eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals zu erzielen (vgl. Stangl in SWK 10/2014, S. 511).

Bei der Ermittlung der *angemessenen* fremdüblichen Miete sind jedoch auch Zinsminderungen, die aus objektiven Mängeln des Bestandobjektes resultieren, ebenso zu berücksichtigen.

Das Ausmaß der Zinsminderung ermittelt sich nach der relativen Berechnungsmethode, d.h. durch Vergleich des Bestandzinses, der ohne Mangel und jenem, der mit Mangel für das Bestandobjekt am Markt zu erzielen ist (vgl. OGH 6 Ob 73/06p). Die Zinsminderung

umfasst alle Bestandteile des Zinses, auch die Betriebskosten und vom Mieter geschuldeten Finanzierungsbeiträge (vgl. OGH 5 Ob 60/04s, ZRInfo 2004/285).

Im vorliegenden Fall ergibt sich aufgrund der Ausführungen in den Eingaben vom 15. März 2016 und 9. August 2016, dass die tatsächlich eingebauten Aluminiumfenster nicht den im Energieausweis angegebenen Wert erreichen und damit eine deutliche Beeinträchtigung der Wohnqualität durch Luftzug sowie fehlender Schlagregendichte gegeben ist. Die verbauten Fenster- und Türelemente entsprechen somit nicht einmal den zum Zeitpunkt des Einbaues gültigen Mindestanforderungen der V.er Bauordnung.

Diese Wohnung wurde im Rohbauzustand (ausgenommen eine Musterwohnung) der Bf. als Käuferin übergeben. Es oblag daher der Bf., den Innenausbau wie Einziehen von Zwischenwänden, Verputzen der Wände, Verlegung der Fussböden, Malerarbeiten sowie Wasser- und Elektroinstallationen etc. selbst zu veranlassen.

Verschmutzte Stiegenhäuser, Lärmbelästigungen durch Stemm-/Schleif- und Bohrarbeiten in Nachbarwohnungen führten zu einer wesentlichen Beeinträchtigung des Nutzwertes der Wohnungen. In diesem Zusammenhang von der Bf. und von anderen Mietern erhobene und eingebrachte Klagen gegen den Verkäufer dieser Liegenschaft sind bis dato anhängig.

Aus der weiteren Eingabe vom 9. August 2016 ergibt sich, dass es am 5. Juni 2016 zu einem **Tragversagen** eines Mauerpfeilers der Außenwand gartenseitig im ersten Stock kam, womit massive **statische Probleme** des Gebäudes auftraten. Dies wird insbesondere durch die mit 22. Juni 2016 datierte Niederschrift der Magistratsabteilung 37 (Baupolizei) dokumentiert.

Nach der für den Bereich des Zivilrechts entwickelten Judikatur hat eine Lärmbelästigung für einen Zeitraum von viereinhalb Monaten eine Mietzinsminderung von 15% zur Folge, wenn der Mieter in diesem Zeitraum an 50 Tagen zu verschiedenen Zeiten durch Stampfen auf den Boden, Klopf und Trommelgeräusche mit Einrichtungsgegenständen, Fenster- und Türenzuschlagen im Vorhaus etc. beeinträchtigt war. Bei Lärmbelästigungen bilden jedoch 25% die Obergrenze (vgl. LGZ Graz, 30.11.2001, Zl. 3 R 265/01i, MietSlg 53.144).

So eine Raumtemperatur nur von 17° bis 18° C erreicht werden kann, hat dies eine Mietzinsminderung von 12% zur Folge (vgl. LGZ Wien 13.4.2005, Zl. 39 R 79/05i, MietSlg 52.145).

Ergäbe sich somit eine rechnerische Zinsminderung im Ausmaß von 37% des vereinbarten Mietzinses, wird daher aufgrund der vorstehend bezeichneten Baumängel betreffend undichte Fenster und statische Baumängel nach Auffassung des erkennenden Senates vom Ansatz einer verdeckten Ausschüttung hinsichtlich der Vermietung der Wohnung in PLZ\_Ort3, Adresse8, I.K., mitsamt Garage Abstand genommen.

#### **4. Haftung für Kapitalertragsteuer iZm vA - Objekt Adresse8:**

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Kapitalertragsteuer 25%.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Nach § 95 Abs. 4 EStG hat der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

Da im vorliegenden Fall vom Ansatz einer verdeckten Ausschüttung für das Jahr 2011 hinsichtlich der Überlassung der Wohnung in PLZ\_Ort3, Adresse8, mitsamt Garage an Mag. I.K. Abstand genommen wurde, werden die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2011, mit denen jeweils EUR 893,33 sowie EUR 549,86 an Kapitalertragsteuer vorgeschrieben wurden, aufgehoben.

## 5. Ziffernmäßige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen:

Die Besteuerungsgrundlagen hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer werden daher wie folgt ermittelt:

### Umsatzsteuer 2006 und Vorsteuern 2006-2011:

Umsatzsteuer 2006:	Betrag:	Umsatzsteuer 2007-2011:	Betrag:
Vorsteuern lt. BP:	528,80		
Tz 3 Vorsteuern aus Ankauf:	300.000,00		
Tz 3 Vorsteuern aus BK:	539,06	Vorsteuern aus Ankauf:	300.000,00
Vorsteuern 2006 lt. BFG:	301.067,86	davon 1/10 Berichtigung:	30.000,00

### Körperschaftsteuer 2006:

Bezeichnung:	Betrag:
Gesamtbetrag d. Einkünfte lt. BP:	- 3.450,00
Verluste Objekt W. lt. BP:	- 15.647,92
<b>Gesamtbetrag d. Einkünfte lt. BFG:</b>	<b>- 19.097,92</b>

### Umsatzsteuer 2011:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Gesamtbetrag d. Entgelte lt. FA:	99.274,03
vA Wohnung C-Gasse:	- 2.000,00
vA Garagenplatz:	- 400,00
<b>Gesamtbetrag d. Entgelte lt. BFG:</b>	<b>96.874,03</b>

<b>Umsätze à 10% USt:</b>	<b>Betrag:</b>	<b>Umsätze à 20% USt:</b>	<b>Betrag:</b>
Umsätze à 10% USt lt. FA:	31.402,10	Umsätze à 20% USt lt. FA:	67.871,93
abzügl. vA Wohnung C-Gasse:	- 2.000,00	abzügl. vA Garage:	- 400,00
<b>Umsätze à 10% USt lt. BFG:</b>	<b>29.402,10</b>	<b>Umsätze à 20% USt lt. BFG:</b>	<b>67.471,93</b>

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Vorsteuern lt. Erkl.:	136.726,15
Vorsteuern Objekt W.:	- 1.129,43
<b>Vorsteuern lt. BFG:</b>	<b>135.596,72</b>

<b>USt 2011 kraft Rechnungslegung:</b>	<b>Betrag:</b>
USt gem. § 11 (12) und (14) lt. EB:	350,00
USt gem. § 11 (12) und (14) lt. Teil-RE vom 30.12.2011:	20.000,00
<b>SUMME USt 2011 kraft Rechnungslegung:</b>	<b>20.350,00</b>

### Körperschaftsteuer 2011:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Einkünfte aus GW-Betrieb lt. FA:	- 40.455,54
abzügl. vA Wohnung C-Gasse:	- 2.000,00
abzügl. vA Garage:	- 400,00
<b>Einkünfte aus GW-Betrieb lt. BFG:</b>	<b>- 42.855,54</b>

### Zulässigkeit einer Revision:

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in der Frage des Vorliegens von Liebhaberei iSd Liebhabereiverordnung (LVO) bei einem von vornherein

begrenzten Zeitraum der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt (vgl. VwGH 27.4.2000, Zl. 99/15/0012).

Darüber hinaus kann einer Rechtsfrage nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (vgl. VwGH 17.9.2014, Zl. Ra 2014/04/0023; 11.9.2014, Zl. Ra 2014/16/0009; 14.8.2014, Zl. Ra 2014/01/0101; 2.4.4.2014, Zl. Ra 2014/01/0010; 24.6.2014, Zl. Ra 2014/05/0004).

In der Frage des Vorliegens einer Betriebsstätte in Österreich und des Vorliegens von Einkünften aus Gewerbebetrieb einer beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft folgt dieses Erkenntnis der in dieser Entscheidung dargestellten Judikatur.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Die Besteuerungsgrundlagen betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2011 werden wie folgt ermittelt:

*Körperschaftsteuer 2006:*

<b>Körperschaftsteuer 2006:</b>	<b>Betrag:</b>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	- 19.097,92
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte:</b>	<b>19.097,92</b>
<b>Einkommen:</b>	-
<b>Körperschaftsteuer:</b>	-

*Umsatzsteuer 2011:*

<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>	<b>Betrag:</b>
Gesamtbetrag der Entgelte:	96.874,03	
davon:		
à 20% USt zu versteuern:	67.471,93	13.494,39
à 10% USt zu versteuern:	29.402,10	2.940,21
Zwischensumme:		16.434,60
zuzügl. USt gem. § 12 (10) UStG:		30.000,00
zuzügl. USt gem. § 11 (12) und (14) UStG:		20.350,00
<b>SUMME Umsatzsteuer:</b>		<b>66.784,60</b>
Gesamtbetrag d. Vorsteuern:		-135.596,72
<b>Gutschrift:</b>		<b>- 68.812,12</b>

*Körperschaftsteuer 2011:*



<b>Bezeichnung:</b>	<b>Betrag:</b>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:	- 42.855,54
Gesamtbetrag der Einkünfte:	- 42.855,54
<b>Einkommen:</b>	-
KStG gemäß § 22 KStG:	-
<b>Körperschaftsteuer:</b>	-

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 12. April 2018