



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 3

GZ. RV/0323-G/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch N & N Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 8010 Graz, Herdergasse 11, vom 4. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 31. März 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2006 und 2007 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine im Juni 2006 durch Erklärung errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Ihr Geschäftszweig ist laut Firmenbuch ist „Unternehmensberatung und Managementconsulting“. Handelsrechtlicher Geschäftsführer ist Dr. DK. Als Gesellschafter ist sein Stiefsohn MW im Firmenbuch eingetragen. Die Geschäftsanschrift der nun in Stadt-L ansässigen Bw war bis April 2010 die H-Gasse 1* in Stadt-G (gleichzeitig auch Geschäftsanschrift des steuerlichen Vertreters der Bw).

DK ist auch Gesellschafter und Geschäftsführer der (seit 1986, zwischenzeitig in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft bestehenden) H-GmbH mit Sitz in Stadt-L.

Im Juni 2006 schloss die Bw mit DK einen Werkvertrag über bestimmte Consulting- und Engineeringleistungen. Am 30. Juni 2006 vereinbarte die Bw mit zwei Arbeitnehmern der H-GmbH eine „Arbeitsvertragsübernahme ohne Betriebsübergang“. Am 1. Juli 2007 schloss die Bw mit drei Personen Arbeitsverträge ab.

Mit Kaufvertrag vom 16. Oktober 2006 erwarb die Bw ein 977 m² großes unbebautes Grundstück in Stadt-L (Liegenschaftsadresse J-Straße 1**) um den Kaufpreis von 75.000 Euro.

Mit Kaufvertrag (Bauvertrag) vom 24. Oktober 2006 erwarb die Bw um den Preis von 222.150 Euro (inkl. Umsatzsteuer) ein „schlüsselfertiges (ÖSTERREICH) Haus ohne Maler-, Tapezier- und Bodenbelagsarbeiten“ (Haustyp „L P + Zubau“).

Am 27. November 2007 nahm die Bw eine Kreditzusage einer Bank über 400.000 Euro zur Finanzierung der Liegenschaft sowie zur Finanzierung der Errichtung eines Hauses (Laufzeit 15 Jahre) an.

Laut Mietvertragsurkunde vom 27. Dezember 2007 hat die Bw die Liegenschaft mit dem darauf befindlichen Haus ab 1. Juli 2007 um ein monatliches Nutzungsentgelt im Betrag von 2.500 Euro (wertgesichert) zu Wohnzwecken auf unbestimmte Dauer an DK vermietet.

Dem Verwaltungsakt ist folgender Verfahrensverlauf zu entnehmen:

Mit **Schreiben vom 22. Juni 2006** zeigte der steuerliche Vertreter der Bw unter Vorlage der Errichtungserklärung und der Eröffnungsbilanz (Stammkapital 35.000 Euro) mittels ausgefülltem amtlichen Fragebogen die Betriebseröffnung an. Die ausgeübte Geschäftstätigkeit wurde darin mit „Technisches Büro“ bezeichnet.

Mit **Schreiben vom 19. Dezember 2006** übermittelte der steuerliche Vertreter der Bw dem Finanzamt im Zusammenhang mit der (elektronischen) Umsatzsteuervoranmeldung 11/2006 vier Rechnungen im Zusammenhang mit der Errichtung des Einfamilienhauses (Rate 1 bis 3 sowie Kosten von Zusatzwünschen).

Am 18. Jänner 2007 nahm das Finanzamt bezüglich dieser Umsatzsteuervoranmeldung telefonisch Kontakt mit dem steuerlichen Vertreter der Bw auf.

Mit **Schreiben vom 18. Jänner 2007** übermittelte der steuerliche Vertreter der Bw dem Finanzamt Kopien der Kreditvertragsurkunde, der Kaufvertragsurkunde zur Liegenschaft sowie der Kaufvertragsurkunde (Bauvertrag) zum Haus. Dazu teilte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt mit:

Unter Bezugnahme auf die Vorgespräche, insbesondere unser Telefonat vom 18.01.2006, erlaube ich mir wie folgt mitzuteilen. Die von Ihnen erbetene Prognose ist derzeit nicht erstellbar, da die exakten Errichtungskosten des gegenständlichen Gebäudes noch nicht feststehen und in Abhängigkeit von den tatsächlichen Kosten erst die monatliche Höhe der Miete festgelegt werden kann.

Selbstverständlich kalkuliert die [Bw] in der Weise, dass per Saldo aus der Vermietungstätigkeit ein Gesamtüberschuss entsteht. Ihre Frage betreffend Finanzierung erlaube ich mir wie folgt zu beantworten.

Die Gesellschaft hat einerseits einen Kredit aufgenommen, andererseits das Stammkapital in der Höhe von EUR 35.000,00 verwendet und ist in der Lage aus dem laufenden Cash-Flow (siehe vorläufige Saldenliste 31.12.2006 - Gewinn EUR 119.754,30) Eigenmittel für die Finanzierung beizustellen.

Anbei überreiche ich Ihnen die vorläufig letzte Saldenliste 31.12.2006, eine Kopie des Kredites Kontonummer 0007-294176, eine Kopie des Kaufvertrages (Bauwerkvertrages) und eine Kopie des Kaufvertrages für die nackte Liegenschaft.

*Aus gegebenem Anlass ersuchen wir Sie daher höflichst die am 19.12.2006 mittels Finanzonline gemeldete Umsatzsteuer 1112006 in der Höhe von EUR 11.193,13 (Gutschrift) freizugeben, da unseres Erachtens sämtliche rechtlichen Voraussetzungen für die Freigabe der gegenständlichen Gutschrift gegeben sind. Nach Fertigstellung des Objektes wird dieses an Herrn Dr. DK, geb. am [Geburtsdatum], J-Straße 3**, [PLZ] Stadt-L vermietet. Der tatsächliche Beginn der Vermietung ist vom Fertigstellungszeitpunkt und von der Bezugsmöglichkeit des Objektes abhängig, wird dies aber jedenfalls im III. Quartal 2007 sein.*

Mit **Bescheiden vom 31. Oktober 2007** wurden die Umsatzsteuer 2006 und die Körperschaftsteuer 2006 erklärungsgemäß festgesetzt.

Mit **Bescheiden vom 10. Dezember 2008** wurden die Umsatzsteuer 2007 und die Körperschaftsteuer 2007 erklärungsgemäß festgesetzt.

Mit **Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 9. Oktober 2009** führte das Finanzamt bei der Bw eine Außenprüfung ua. betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für 2006 und 2007 durch.

Der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25. Februar 2010** ist zum Prüfungsergebnis zu entnehmen:

1. Anlagevermögen - Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten

*Die vorgenannte Gesellschaft hat mit Kaufvertrag vom 16.10.2006 eine Liegenschaft, mit der Grundstücksadresse J-Straße 1**, in [PLZ] Stadt-L erworben. Auf diesem Grundstück wurde von der Fa. M***** GMBH lt. Bauvertrag vom 23.10.2006 ein Einfamilienhaus der Marke Grundhaustyp Lichthaus mit Pultdach und einem Zubau errichtet.*

Von der Fa. A-GmbH wurden im Jahr 2007 ein Swimmingpool und eine Blockbohlensauna aus nordischer Fichte geliefert.

Vom Bauunternehmen EH wurden im Jahr 2007 die Baumeisterarbeiten für das Saunahaus, der Außenanlagen und die Pflasterung für die Carport-Einfahrt durchgeführt.

In den Bilanzen zum 31.12.2006 und 31.12.2007 wurden im Zusammenhang mit der Errichtung des Einfamilienhauses folgende Aktivierungen vorgenommen:

	31.12.2006	31.12.2007
<i>Bebaute Grundstücke (Grundwert)</i>	<i>228.534,51</i>	<i>410.000,69</i>
<i>Gebäude auf eigenem Grund</i>		

Grundstückseinrichtungen

<i>Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung</i>		39.654,25
<i>geltend gemachte Vorsteuern</i>	30.071,42	42.723,06
<i>Planmäßige Abschreibungen</i>		12.472,46

In den Bilanzen zum 31.12.2006 und 31.12.2007 wurden im Zusammenhang mit der Errichtung des Einfamilienhauses folgende Aufwands- bzw. Ertragsbuchungen vorgenommen:

	31.12.2006	31.12.2007
7100 Gebühren u Abgaben	24.121,78	1.071,50
7700 Versicherungsaufwand	69,41	640,80
7712 Rechtsberatung	5.179,70	
7755 Kreditbeschaffungskosten	11.440,00	17.737,00
4301 Mieterlöse		15.000,00

Mit Mietvertrag vom 27.12.2007 wurde oben beschriebene Liegenschaft an Hr. Dr. DK (Geschäftsführer der [Bw]) vermietet.

Rechtliche Beurteilung der Außenprüfung des FA Graz-Stadt

Körperschaftsteuer

Aufgrund der nach § 7 Abs 2 KStG bestehenden Maßgeblichkeit einkommensteuerlicher Gewinnermittlungsvorschriften ist die Betriebsvermögenszugehörigkeit von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuerpflichtigen nach denselben Grundsätzen zu beurteilen wie bei Einkommensteuerpflichtigen.

Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen. Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden.

Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist gehören nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen.

Die Kosten der Wohnversorgung sind prinzipiell dem Privatbereich zuzuordnen und können nicht durch die im Gegenstandsfall gewählte Konstruktion in den betrieblichen Bereich verlagert werden.

Die Außenprüfung des FA Graz-Stadt ist der Meinung, dass bereits der Kauf der Liegenschaft und die Errichtung des Einfamilienhauses nicht betrieblich veranlasst war und daher von vornherein die Absicht der Vorteilszuwendung bestand. Der mit dem Kauf verbundene Aufwand ist als verdeckte Ausschüttung (Brutto-Anschaffungskosten) zu beurteilen.

Die verdeckte Ausschüttung ist dem Gesellschafter Hr. Markus W zuzurechnen, auch wenn die Vorteilszuwendung nicht ihm, sondern seinem Stiefvater Hr. Dr. DK zugeflossen ist.

Umsatzsteuer

Nach § 12 Abs. 2 Z 21it. a UStG 1994 idF AbgÄG 2000 (BGBI I 19991106 ab 2000) gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, 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, als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

Da die im Zusammenhang mit der Errichtung des Einfamilienhauses getätigten Aufwendungen und Investitionen keine abzugsfähigen Aufwendungen bzw. Ausgaben im Sinne dieser ertragsteuerlichen Bestimmungen darstellen, weil sie sich auf ein steuerneutrales Wirtschaftsgut beziehen, sind auch die für die darauf entfallenden Vorsteuern nicht abzugsfähig.

Abschluss der Außenprüfung

Mit Schreiben vom 15.02.2010 wurde dem FA Graz-Stadt mitgeteilt, dass die [Bw] mit Gesellschafterbeschluss vom 12.02.2010 den Sitz der Gesellschaft von [PLZ] Stadt-G, H-Gasse 1* nach [PLZ] Stadt-L, P-Straße 6 verlegt hat.

Das gegenständliche Betriebsprüfungsverfahren wird von der bisher zuständigen Außenprüfung des FA Graz-Stadt hiermit abgeschlossen, die Bescheide ergehen vom neu zuständigen Finanzamt Bruck/Leoben/Mürzzuschlag.

Im **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung** wird die „Repräsentativität“ des Gebäudes vom Prüfer wie folgt begründet (Tz 20.1.2.2):

Die Außenprüfung geht davon aus, dass das inmitten der beschriebenen Wohnhausanlage gelegene Einfamilienhaus von vornherein in der Absicht errichtet wurde, um von der Familie K zu privaten Wohnzwecken verwendet zu werden., Die vorgenannten Gründe weisen darauf hin, dass sich Hr. Dr. K mit Familie in der Stadt, in der er bereits sesshaft war und in der er und seine Gattin beruflich tätig sind, ein neues gemeinsames Heim schaffen wollten.

Dass jemals eine Fremdvermietung beabsichtigt war, wurde weder in Besprechungen, noch in schriftlichen Eingaben argumentiert.

Den vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Kriterien zufolge kommt es u.a. darauf an, ob ein Gebäude schon seiner Erscheinung nach, etwa weil es ein besonders repräsentatives oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude ist, für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist.

Nun ist das Erfordernis eines "speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters" abgestellten Gebäudes sicher nicht so zu verstehen, dass als Bewohner dieses Gebäudes nur der Gesellschafter in Frage kommen kann.

Es liegt in der Natur der Sache, dass Häuser von beliebigen Personen bewohnt werden können.

Ausschlaggebend kann daher nicht sein, ob ein Gebäude für den Gesellschafter "maßgeschneidert" ist, sondern ob die Vorstellungen und Wünsche des Gesellschafters über seine künftigen Wohnverhältnisse Einklang in die Planung und Ausführung des Gebäudes gefunden haben. (siehe UFSW, GZ RV/3992-W/08)

Dass die besonderen Wünsche der Familie K bei der Gestaltung des Hauses eine Rolle gespielt haben, äußert sich z.B. in der Errichtung des Zubaus, in dem auch ein Büro für Dr. K untergebracht ist, in der Errichtung eines Schwimmabades und einer finnischen Holzblocksauna, in der Errichtung einer Solaranlage mit Röhrenkollektoren aber auch in dem Wunsch, dass ein Klavier (Hobby der Tochter) mit max. 2m im Wohnzimmer an der Wand zur

Treppe platz finden muss. Weitere unzählige Sonderwünsche sind unter Tz. 20.1.2.1 aufgelistet.

Auch weist das gegenständliche Einfamilienhaus mit einer Wohnnutzfläche von rund 200 m² in Erd- und Obergeschoss, mit Küche, Ess- und Wohnraum und Büro im Erdgeschoss sowie 3 Schlafzimmer und ein Bad im Obergeschoss, sowie ein Carport ein Erscheinungsbild auf, das mit den Wohnbedürfnissen der Familie K durchaus im Einklang zu bringen ist.

Im **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung** wird die „Fremdunüblichkeit des Mietverhältnisses“ vom Prüfer wie folgt begründet (Tz. 20.1.3):

Aufgrund der schon ausführlich beschriebenen Sachlage ist die Außenprüfung des FA Graz-Stadt der Meinung, dass die [Bw] zu keinem Zeitpunkt die Absicht gehabt hat, das errichtete Einfamilienhaus einem ihr fremd Gegenüberstehenden zu vermieten.

Das vereinbarte monatliche Mietentgelt beträgt netto € 2.500,00 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer von 10 %, sohin brutto € 2.750,-.

Der steuerliche Vertreter hat in einem Schreiben vom 09.02.2010 ausgeführt, dass die von Herrn Dr. K an die GMBH bezahlte Miete sehr wohl fremdüblich sei.

Aufgrund der anlässlich des Vermietungsbeginns eingeholten Einkünfte bei Immobiliensachverständigen sei ein Quadratmeterpreis von € 10,001 m² durchaus fremdüblich.

Bezogen wurde der Quadratmeterpreis auf eine Wohnnutzfläche von 245,40 m² • Das FA Graz-Stadt hat dem steuerlichen Vertreter in einem Schreiben vom 11.02.2010 folgendes geantwortet:

Die gegenständliche Liegenschaft hat keine Wohnfläche von 245,40 m² sondern eine Wohnfläche von ca. 200 m².

Dies bedeutet, dass die Quadratmetermiete einschließlich dem angesprochenen Inventar netto EURO 12,50/m² beträgt (EURO 2.500,- : 200 m²)

Nettomiete pro m² ohne Inventar: EURO 12,-

(EURO 2.500,- - EURO 100,- = EURO 2.400,- : 200 m² = EUR 12,-)

Eine Quadratmetermiete von netto EURO 12,5/m² wird von der Außenprüfung als unangemessen hoch angesehen.

Darauf hat der steuerliche Vertreter in einem Schreiben vom 22.02.2010 ein Schreiben der Fa. SOB Immobilien vom 11.02.2010 beigelegt, aus dem ersichtlich ist, dass ein Nettomietpreis von mindestens € 8,00/m² erzielt bar sei.

Hinsichtlich des im Mietvertrag zum Ansatz gekommenen Quadratmeterpreises von € 12,5/m² führt die Außenprüfung weiters aus:

a.) Aufgrund von Erhebungen im Internet war ein Mietpreis von € 12,5/m² nicht einmal in besten Grazer Wohngegenden zu erzielen. Die Quadratmetermietpreise lagen unter € 8,00/m².

b.) Auf einer Pressekonferenz des Fachverbandes der Immobilientreuhänder anlässlich der Präsentation des Immobilienpreisspiegel 2007 hat Hr. Gerald Gollenz, Fachgruppenobmann der Steiermark unter anderem folgendes berichtet: Der Wert gebrauchter Eigentumswohnungen kann hauptsächlich in Graz gehalten werden, Einfamilienhäuser sind derzeit am Markt kaum nachgefragt und deshalb billig zu haben. Mietwohnungen bleiben seit längerem auf praktisch gleichem Niveau.

Lt. Immobilienpreisspiegel für Graz 2007

Mietwohnungen €7,26/m²

Aufgrund der vorgenannten Ausführungen ist ersichtlich, dass kein fremder Dritter einen Quadratmeterpreis von € 12,5/m² akzeptiert hätte und wird somit das zugrunde liegende Mietverhältnis von der Außenprüfung des FA Graz Stadt als nicht fremdüblich bezeichnet.

Alle diese Sachverhaltselemente führen die Außenprüfung zum Schluss, dass in rechtlicher Hinsicht davon auszugehen ist, dass das Einfamilienhaus ausschließlich zu dem Zweck errichtet wurde, die privaten Wohnbedürfnisse des Herrn Dr. K und seiner Familie zu befriedigen. Für das den privaten Wohnbedarf des Geschäftsführers gewidmete Einfamilienhaus ist daher sowohl der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zu versagen, als auch die Anerkennung des Wirtschaftsgutes als Betriebsvermögen der GmbH.

Abgesehen vom bisher Gesagten, ist zur steuerlichen Nichtanerkennung der Vermietung des Einfamilienhauses aus umsatzsteuerlicher und ertragsteuerlicher Sicht folgendes auszuführen: Das geprüfte Unternehmen wurde in absolut zeitlicher Nähe, einige Monate nach Kontaktaufnahme der Familie K mit der bauausführenden Firma gegründet.

Monate vor Abschluss des Gesellschaftsvertrages und Eintragung der GmbH im Firmenbuch (die ja laut Ausführungen des steuerlichen Vertreters dann unter besonderem Zeitdruck in Graz erfolgen musste), wurde bereits die konkrete Ausgestaltung des Bauvorhabens besprochen, die schlussendlich in der Unterfertigung des Bauvertrages im Oktober 2006 mündete.

Dr. K als zukünftiger GF der GmbH hatte also im Stadium einer Vorgründungsgesellschaft bereits den Bau des Einfamilienhauses betrieben.

Nach Ansicht der Außenprüfung wurde die GmbH zum Zwecke der Errichtung des Einfamilienhauses gegründet, und künstlich eine "betriebliche Tätigkeit" konstruiert, indem Dienstnehmer umgemeldet wurden, und die ansonsten aus der Fa. H erbrachte Leistung nun durch Verrechnung aus der [Bw] erbracht wurden.

Zur Leistungsgestaltung zwischen Dr. K als "Wissensträger" und der [Bw] wurden im Jahr 2006 mit Dr. K und im Jahr 2007 mit der Dr. K & Partner GesbR Werkverträge abgeschlossen, demzufolge bei Projektabrechnungen Tagsätze von mindestens € 600,- (Dr. K) bzw. € 750,- (GesbR) verrechnet werden konnten.

Die Tätigkeit der [Bw] besteht aufgrund der vorliegenden Sachverhaltsdarstellung nach der in freier Beweiswürdigung gewonnenen Überzeugung des FA Graz-Stadt lediglich darin, das Einfamilienhaus der Familie K zu deren ausschließlich privaten Nutzung zu Wohnzwecken zur Verfügung zu stellen.

Bei sämtlichen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Einfamilienhaus handelt es sich um Aufwendungen der privaten Lebensführung.

Den Charakter der steuerlichen Nichtanerkennung gem. § 20 EStG verlieren die Aufwendungen auch dadurch nicht, dass die private Nutzung des Hauses in den zivilrechtlichen "Mantel" eines Bestandrechtstitels gekleidet werden. Die Gründung der GmbH erfolgte einzig zum Zweck der Steuerersparnis im Zusammenhang mit den Kosten der Lebensführung, der sich aus dem sofortigen und vollen Abzug der 20%igen Umsatzsteuer als Vorsteuer aus den mit der Errichtung zusammenhängenden Kosten, und der nur 10%igen Umsatzsteuerbelastung der Mieterlöse ergibt.

Ein beachtlicher außersteuerlichen Grund für dieses Vorgehen kann seitens des Finanzamtes nicht erkannt werden. Das Argument, dem Stiefsohn durch die GmbH einen Anteil am Erbe

des Dr. K zu vermitteln, um ihm so eine "geschützte erbrechtliche Position" gegenüber der eigenen Mutter und der Stiefschwester zu verschaffen, mag nicht zu überzeugen.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise war daher das Mietverhältnis zwischen der [Bw] und dem Geschäftsführer Dr. K nicht anzuerkennen.

Mit den hier angefochtenen **Bescheiden vom 31. März 2010** verfügte das Finanzamt zur dieser Feststellung entsprechenden Abgabenfestsetzung die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2006 und 2007. Zur Begründung der Wiederaufnahme des Verfahrens wird in den angefochtenen Bescheiden ausgeführt:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigskeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Dem **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 29. März 2010** ist zur Wiederaufnahme des Verfahrens zu entnehmen:

Tz. 26 Wiederaufnahme des Verfahrens

Hinsichtlich der nachstehend angeführten Abgaben und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen.

Abgabenart	Zeitraum	Hinweis auf Tz
X Umsatzsteuer	2006 – 2007	14 – 15
X Körperschaftsteuer	2006 – 2007	16 – 24

O Normverbrauchsabgabe

O Kapitalertragsteuer

Begründung des Ermessensgebrauchs:

Die in den Tz. 14 - 22 angeführten und detailliert erläuterten Prüfungsfeststellungen haben die Erlassung neuer Sachbescheide für die Jahre 2006 - 2007 zur Folge. Außerdem ergehen, unabhängig von der Erlassung neuer Sachbescheide, Bescheide über die amtswegige Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO. Bei der Verfügung der Wiederaufnahme wurde insbesondere auf das Ergebnis der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Außenprüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung Bedacht genommen. Außerdem war bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Die Ermessensentscheidung über die Verfügung der Wiederaufnahme liegt auch darin begründet, als es sich bei den getroffenen Prüfungsfeststellungen um entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente handelt, deren Kenntnis schon im Erstveranlagungsverfahren bei richtiger Subsumtion zu der nunmehr, in den wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Folglich

liegt, nachdem die Kenntnis dieser neuen Tatsachen erst im laufenden Prüfungsverfahren hervorgekommen ist und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, die Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme darin begründet.

Der gegenständliche Betriebsprüfungsbericht sowie die darin angeführten Ausführungen stellen die Begründung für die Wiederaufnahme und einen Bestandteil der neu zu erlassenen Sach- und Wiederaufnahmbescheide dar. Der Wiederaufnahmetatbestand fließt somit in den Spruch der Bescheide ein.

Dagegen wendet sich die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter mit **Schreiben vom 4. Mai 2010 (Berufung)** und beantragt die Aufhebung der Wiederaufnahmbescheide. Zur Begründung wird vorgebracht:

[Seite 1]

Die Umsatzsteuer 2006 und die Körperschaftsteuer 2006 wurden jeweils mit Bescheid vom 31.10.2007 erklärungsgemäß veranlagt. Die Umsatzsteuer 2007 und die Körperschaftsteuer 2007 wurden jeweils mit Bescheid vom 10.12.2008 erklärungsgemäß veranlagt.

Die Wiederaufnahmbescheide 2006 und 2007 jeweils datiert mit 31.03.2010 wurden von der zuständigen Behörde wie folgt begründet, wir zitieren: "Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen."

Diese Begründung ist für alle im Betreff angeführten Wiederaufnahmbescheide identisch.

§ 303 Abs. 4 BAO normiert: "Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte."

Da § 303 Abs. 1 lit a BAO "Urkundenfälschung, falsches Zeugnis, gerichtlich strafbare Tat und Erschleichung" sowie § 303 Abs. 1 lit c BAO "Vorfragenthematik" von der Behörde im Prüfungsverfahren und in der dazugehörigen Niederschrift und im dazugehörigen Prüfungsbericht (diese stellen die Begründung für die angefochtenen Bescheide dar) nicht behauptet wurden, begründet die Behörde die Wiederaufnahme der im Betreff angeführten Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO mit

[Seite 2]

der Behauptung, dass im Rahmen des Prüfungsverfahrens Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die zu einem anderen Spruch der Steuerbescheide 2006 (USt und KöSt) jeweils vom 31.10.2007 und der Steuerbescheide 2007 (USt und KöSt) jeweils vom 10.12.2008 geführt hätten.

Dazu ist auszuführen, dass im Rahmen des Prüfungsverfahrens die vom Gesetzgeber für die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO zwingende Bedingung, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen müssen, im konkreten Fall nicht erfüllt ist und begründen wir dies wie folgt:

Am 19.06.2006 wurde die Berufungswerberin (BW) mit Errichtungserklärung gegründet und am 22.06.2006 im zuständigen Firmenbuch eingetragen.

Am 22.06.2006 wurde mit eingeschriebenem Brief (Beilage 1) dem zuständigen Finanzamt Graz-Stadt die Betriebseröffnung unter Beilage des Fragebogens, des Gesellschaftsvertrages, des Firmenbuchauszuges, des Unterschriftenprobenblattes, des Neufög-Formulares und der Eröffnungsbilanz bekannt gegeben.

Auf Seite I der dem Finanzamt seit 22.06.2006 bekannten Errichtungserklärung ist unter Gegenstand des Unternehmens: Unternehmensberatung und Managementconsulting, die Erstellung von Studien über Förderung flüssiger, gasförmiger und fester Medien, die Entwicklung der hiefür notwendigen Computersoftware, die Veranstaltung von Weiterbildungskursen und unter Pkt. 15 die Verwaltung eigenen Vermögens angeführt.

Laut Errichtungserklärung ist somit die Verwaltung eigenen Vermögens, dass heißt die Vermietung von eigenem Vermögen Gegenstand der BW und der Finanzbehörde demzufolge seit Betriebseröffnung (22.06.2006) bekannt.

Seit diesem Zeitpunkt ist die Finanzbehörde auch in Kenntnis darüber, dass Herr Markus W Alleingesellschafter der Gesellschaft und Herr Dr. DK alleinvertretungsbefugter Geschäftsführer der Gesellschaft sind. Wir verweisen auf den am 22.06.2006 an die Finanzbehörde übermittelten Firmenbuchauszug und den Betriebseröffnungsfragenbogen (siehe Beilage I).

Am 19.12.2006 wurden der Finanzbehörde mit eingeschriebenem Brief (Beilage 2) vier Rechnungen als Beilage zur UVA 11/2006 übermittelt, die auf den Bauwerkvertrag vom 24.10.2006 jeweils Bezug nehmen. Die Umsatzsteuer 11/2006 wurde von der Finanzbehörde erklärungsgemäß festgestellt.

Mit eingeschriebenem Brief vom 18.01.2007 (Beilage 3) adressiert an Herrn FH (Finanzamt Graz-Stadt) wurde unter Bezugnahme auf die zwischen der steuerlichen Vertretung und ihm in der Vergangenheit geführten mehrmaligen Telefonate, insbesondere das Telefonat vom 18.01.2007 Herrn-H die Saldenliste 31.12.2006, der Kaufvertrag vom 16.10.2006 (Grundstückskaufvertrag), der Kaufvertrag vom 24.10.2006 (Bauwerksvertrag) sowie das Kreditkonto Nr.: 000-***** übermittelt.

In den vorgenannten Telefonaten und insbesondere im Telefonat vom 18.01.2007 wurde Herrn Höfer bekannt gegeben, dass das gegenständliche Objekt an den alleinvertretungsbefugten Geschäftsführer Herrn Dr. DK vermietet wird und dass der Alleingesellschafter Markus W W, der Stieftochter von Herrn Dr. DK ist.

In vorgenannten Schreiben vom 18.01.2007 wurde der Finanzbehörde auch schriftlich bekannt gegeben (siehe Absatz 5 des Schreibens) wir zitieren: „Nach Fertigstellung des Objektes wird dieses an Herrn Dr. DK, geb. am [Geburtsdatum], J-Straße 3**, [PLZ] Stadt-L vermietet. Der tatsächliche Beginn der Vermietung ist vom Fertigstellungszeitpunkt und von der Bezugsmöglichkeit des Objektes abhängig, wird dies aber jedenfalls im dritten Quartal 2007 sein“, dass an den einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer Dr. DK vermietet wird.

[Seite 3]

Der tatsächliche Vermietungsbeginn laut Mietvertrag vom 27.12.2007 war der 01.07.2007 (Beginn des 3. Quartals) und erzielt die BW seit diesem Zeitpunkt monatlich netto EUR 2.500,00 Mieterlöse, sohin im Kalenderjahr 2007 EUR 15.000,00 aus der Vermietung an Herrn Dr. DK und ist diese Tatsache der am 09.12.2008 eingereichten Bilanz 31.12.2007 unter Erläuterungen Gewinn- und Verlustrechnung, sonstige betriebliche Erträge unter der Position Miet- und Pachterträge 10,00 % zu entnehmen.

Aufgrund der der Finanzbehörde zur Verfügung gestellten Unterlagen und Dokumente und der ihr erteilten Auskünfte waren der Finanzbehörde zum Zeitpunkt der Bescheidausfertigungen 2006 am 31.10.2007 und zum Zeitpunkt der Bescheidausfertigungen 2007 am 10.12.2008 sämtliche für die Kalenderjahre 2006 und 2007 steuerrelevanten Tatsachen und Beweismittel

bekannt. Dies wird auch dadurch belegt, dass die UVA 6/2006 bis einschließlich 12/2006 und die UVA 1/2007 bis einschließlich 12/2007 teilweise aufgrund vorheriger Vorhalteverfahren nach Vorlage der erbetenen Unterlagen allesamt erklärungsgemäß ausgefertigt wurden.

Es ist ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen 11/2008 bis einschließlich 9/2008 die jeweils vor dem 10.12.2008 (Bescheidaufstellung 2007) eingereicht wurden, ebenfalls die monatlichen Mieterlöse von EUR 2.500,00 netto betreffend das an Herrn Dr. DK vermietete Gebäude beinhalteten und die Finanzbehörde demzufolge hievon Kenntnis hatte.

Im Zusammenhang mit dem Schreiben vom 18.01.2007 und der eingereichten Bilanz 2007 war die monatliche Höhe der Mieteinnahmen in der Höhe von EUR 2.500,00 netto unabhängig davon, dass diese im Mietvertrag vom 27.12.2007 ausgewiesen ist, für die Finanzbehörde ersichtlich.

Die Umsatzerlöse (ohne Vermietungserlöse) betrugen im Kalenderjahr 2006 (Rumpfwirtschaftsjahr) EUR 293.618,00 netto und im Kalenderjahr 2007 EUR 1.302.496,00 netto und war dies anhand der in den Kalenderjahren 2006 und 2007 an die Finanzbehörde übermittelten UVA's 2006 und 2007 und der am 29.10.2007 eingereichten Steuererklärungen 2006 und der am 09.12.2008 eingereichten Steuererklärungen 2007 der Finanzbehörde in vollem Umfange bekannt.

Der zwischen der BW und Herrn Dr. DK am 27.12.2007 unterfertigte Mietvertrag mit Mietbeginn 01.07.2007 wurde am 23.01.2008 bei der zuständigen Behörde Finanzamt Graz Umgebung als Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern vergebührt.

Die Behauptung des Prüfers, dass die BW nach außen hin nicht in Erscheinung tritt und am wirtschaftlichen Verkehr nicht teilnimmt und nur gegründet wurde um Wohnbedürfnisse des Geschäftsführers zu befriedigen, entspricht nicht den Tatsachen.

Vielmehr findet man die BW im Internet und unter der Telefonnummer 0***** die sie sich bis dato aufgrund des Firmensitzes H-Gasse 1*, [PLZ] Stadt-G mit der N & N Steuerberatungsgesellschaft m.b.H teilte. Die BW war unter dieser Telefonnummer seit Gründung stets erreichbar und wurde auch tatsächlich erreicht. Die BW hat an der Geschäftsadresse H-Gasse 1*, [PLZ] Stadt-G sämtliche Post in Empfang genommen und bearbeitet.

Des Weiteren ist die BW im Firmenbuch eingetragen, kommuniziert durch Abgabe von UVA's, Meldungen von Lohnabgaben und Steuererklärungen mit der Finanzbehörde, lässt sich von der N & N GmbH in steuerlichen und wirtschaftlichen Angelegenheiten vertreten, hat unabhängig vom an Herrn Dr. K vermieteten Gebäude im Februar 2008 eine Eigentumswohnung in [PLZ] Stadt-G, G-Straße 4* von Dritten käuflich erworben und vermietet diese, unterhält Geschäftsbeziehungen zur H-GmbH und der K & Partner GesbR, bezahlt Mietentgelte für die von der H-GmbH zur Verfügung gestellten Büroräumlichkeiten einschließlich Infrastruktur, reicht bei der zuständigen Gemeinde Kommunalsteuererklärungen ein etc. und ist daher sehr wohl am wirtschaftlichen Verkehr intensiv teilnehmend.

[Seite 4]

Die BW tritt in vielfacher Form nach außen hin auf und nimmt am allgemeinen Geschäftsverkehr wie schon erwähnt jedenfalls teil und wird dies durch die Körperschaftsteuerpflichtigen Gewinne 2006 in der Höhe von EUR 50.603,88 und 2007 in der Höhe von EUR 391.543,22 (siehe Körperschaftsteuerbescheide 2006 und 2007) deutlich bestätigt.

Wir verweisen in diesem Zusammenhang auf das VwGH Erkenntnis 2003/15/0049 vom 18.03.2004, dass die Außenwirkung von Gesellschaften höchstgerichtlich beurteilt.

Die Außenwirkung der BW steht im vollen Einklang mit vorgenanntem VwGH-Erkenntnis und der in Österreich gültigen Gesetzeslage und entbehrt die Behauptung der Finanzbehörde, dass die Gesellschaft zum Zwecke der Befriedung der Wohnbedürfnisse von Herrn Dr. K gegründet wurde, jeglicher Grundlage.

Vielmehr behauptet die Abgabenbehörde im Prüfungsbericht, dass Herr Dr. K eine unangemessen hohe Miete bezahlt. Sollte dies tatsächlich der Fall sein - wird von der BW verneint - ist damit wohl deutlich bewiesen, dass die Gesellschaft in keiner Weise daran interessiert ist, dem Mieter Dr. DK Vorteile zukommen zu lassen. Tatsächlich tut sie dies auch nicht. Vielmehr verlangt die BW eine monatliche Miete die ihr eine sehr attraktive wirtschaftliche Vermietung des gegenständlichen Gebäudes erlaubt. Auch unter Zugrundelegung des von der Finanzbehörde falsch angenommenen Quadratmeterpreises für eine Eigentumswohnung in der Höhe von EUR 7,26/m², ergibt sich bei einer Vermietungsdauer von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss in der Höhe von EUR 7.587,18 (Beilage 4) und liegt demzufolge für die BW eine wirtschaftlich sinnvolle Tätigkeit vor. Es wird aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der m²-Preis von EUR 7,26 sich auf Eigentumswohnungen bezieht und nicht auf vermietete Häuser und demzufolge von der Finanzbehörde falsch und zu niedrig zum Ansatz gebracht wurde. Die Behauptung der Finanzbehörde, unter Tz 14 des Prüfungsberichtes, dass ein besonders repräsentatives Gebäude speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestimmt, vermietet wurde, entspricht nicht den Tatsachen.

Am 29.10.2009 wurde im Rahmen einer Betriebsbesichtigung auch das an Herrn Dr. K vermietete Objekt vom zuständigen Prüfer HF, Mag. HN von der N & N GmbH und von Dr. DK besichtigt.

Es fand ausschließlich eine Außenbesichtigung des Mietgegenstandes statt, da der Prüfer HF mitteilte, dass das Objekt schon von außen nicht repräsentativ aussieht, er die ihm angebotene Innenbesichtigung deshalb nicht mehr benötige. Während des gesamten Prüfungsverfahrens hat der zuständige Prüfer die besondere Repräsentativität des Mietgegenstandes nie behauptet, vielmehr das Gegenteil bestätigt. Auch in der Niederschrift vom 25.02.2010 findet sich kein Hinweis darauf, dass die Finanzbehörde während der Außenprüfung feststellte, dass der Mietgegenstand besonders repräsentativ ausgeführt wäre. Dies entspricht auch tatsächlich nicht den Gegebenheiten.

Da die Finanzbehörde erstmals im Prüfungsbericht vom 29.03.2010 behauptet, der Mietgegenstand wäre besonders repräsentativ, verstößt sie gegen die Bestimmungen des § 183 BAO, insbesondere gegen § 183 Abs. 4 BAO, da sie der BW vor Erlassung der abschließenden Sachbescheide 2006 und 2007 jeweils datiert mit 31.03.2010 keine Gelegenheit gab, vom Ergebnis ihrer Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern.

Da der Prüfungsbericht vom 29.03.2010 die Begründung für die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide 2006 und 2007 darstellt sind die Wiederaufnahmebescheide 2006 und 2007 rechtswidrig und schon aus diesem Grunde aufzuheben.

Bei der von der BW an den Mieter Dr. DK tatsächlich in Rechnung gestellten monatlichen Miete von netto EUR 2.500,00 ergibt sich bei einer Vermietungsdauer von 20 Jahren ein Gesamtüberschuss in der Höhe von EUR 252.819,19 (Beilage 5). Damit refinanziert die BW 56,00 % der Nettoanschaffungskosten in der Höhe von EUR 449.654,94 und bewirkt somit für sich eine sehr gute Rentabilität. Die jährliche Nettomiete in der Höhe von EUR 30.000,00 bezogen auf die Nettoanschaffungskosten in der Höhe von EUR 449.654,94 ergibt eine Rendite von 6,70 % p.a.

[Seite 5]

Berücksichtigt man auch noch die Kreditzinsen in der Höhe von EUR 111.968,76 ergibt sich immer noch eine jährliche Rendite von 5,30 % p.a. (30.000,00: 561.623,70). Anhand der Marktverhältnisse sind derartige Renditen für die BW als wirtschaftlich sinnvoll und wünschenswert zu bezeichnen.

Anhand der beträchtlichen operativen Erlöse (ohne Mieterlöse) in den Kalenderjahren 2006 und 2007, der Vielzahl von Mitarbeitern der BW und ihren vertraglichen Vereinbarungen mit Geschäftspartnern ist deutlich erkennbar, dass die BW unabhängig von der wirtschaftlich sinnvollen Vermietung von derzeit zwei Objekten (gewillkürtes Betriebsvermögen) starke wirtschaftliche Interessen hat und nicht zum Zwecke der Befriedigung des Wohnbedürfnisses ihres einzelvertretungsbefugten Geschäftsführers gegründet wurde.

Am 30.07.2007, somit vor Bescheidausfertigung der Steuerbescheide 2006 am 31.10.2007 und vor Bescheidausfertigung der Steuerbescheide 2007 am 10.12.2008 hat die BW beim zuständigen Finanzamt die Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke per 01.01.2008 (Beilage 6) eingereicht und ist auf Seite 2 dieser Erklärung angeführt, dass dieses Gebäude ausschließlich Wohnzwecken dient.

Zum Zeitpunkt der Bescheidausfertigungen 2006 und 2007 waren der Finanzbehörde somit sämtliche Tatsachen und Beweismittel für die Kalenderjahre 2006 und 2007 bekannt und erfolgt daher die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend 2006 und 2007 nicht gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des § 303 Abs. 4 BAO, sondern rechtswidrig.

Es gibt tatsächlich keine Wiederaufnahmegründe für 2006 und 2007 mangels Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel für die gegenständlichen Kalenderjahre 2006 und 2007. Die Finanzbehörde weist in ihren Bescheidbegründungen nur auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 25.02.2010 und den Betriebsprüfungsbericht vom 29.03.2010 hin. In beiden sehr umfangreichen Dokumenten ist kein einziger Hinweis darauf zu finden, welche Beweismittel oder Tatsachen neu hervorgekommen sind und demzufolge die Grundlage für die Wiederaufnahme der Verfahren 2006 und 2007 darstellen.

Unter Punkt D Verfahren des BP-Berichtes vom 29.03.2010 "Begründung des Ermessensgebrauches" ist auch nicht bekannt gegeben, welche neuen Tatsachen im Prüfungsverfahren hervorgekommen sind, sondern verweist die Behörde nur auf neue Tatsachen, aber nicht worin diese neuen Tatsachen oder Beweismittel tatsächlich gelegen sind.

Aus diesem Grunde ist die jeweilige Begründung der Wiederaufnahmebescheide 2006 und 2007 jeweils datiert vom 31.03.2010 die sich ausschließlich auf die Niederschrift vom 25.02.2010 und den Prüfungsbericht vom 29.03.2010 bezieht gemäß § 93 BAO rechtswidrig, da die Begründung für die BW nicht schlüssig und nachvollziehbar ist, wie es die Bestimmung des § 93 BAO vorsieht. Für die BW ist aufgrund der gegenständlichen Begründungen zu den Wiederaufnahmebescheiden nicht nachvollziehbar, welche Tatsachen oder Beweismittel nach Veranlagung der Kalenderjahre 2006 am 31.10.2007 und der Kalenderjahre 2007 am 10.12.2008 für die Kalenderjahre 2006 und 2007 neu hervorgekommen sein sollen und geben die Wiederaufnahmebescheide vom 31.03.2010 mit der dazugehörigen Niederschrift vom 25.02.2010 und dem Prüfungsbericht vom 29.03.2010 darüber keine nachvollziehbare und schlüssige Auskunft. Die Feststellungen im Rahmen der Außenprüfung für die Kalenderjahre 2006 und 2007 ergab kein Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweise und sind daher die von der Behörde getroffenen Feststellungen im Rahmen der Außenprüfung keine Wiederaufnahmegründe gemäß § 303 Abs. 4 BAO.

Auch die Einsichtnahme in die bei den bauausführenden Unternehmungen aufliegenden Bauakte hätte die Finanzbehörde schon vor Ausfertigung der Steuerbescheide 2006 am 31.10.2007 bzw. vor Ausfertigung der Steuerbescheide 2007 am 10.12.2008 vornehmen können, da diese Bauakte als Tatsachen und Beweismittel schon in den Kalenderjahren 2006 und 2007 vorlagen. Die Finanzbehörde hatte - aus welchen Gründen auch immer - kein

Interesse vor Bescheidausfertigungen 2006 und 2007 Einsicht in die existierenden Bauakte zu nehmen, stellt der Inhalt dieser Bauakte aber wie schon erwähnt nicht das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel dar, da diese schon vor dem 31.10.2007 (Bescheidausfertigung 2006) und 10.12.2008 (Bescheidausfertigung 2007) existierten.

[Seite 6]

Wir beantragen daher die im Betreff angeführten Wiederaufnahmbescheide 2006 und 2007 jeweils datiert mit 31.03.2010 aufgrund der Bestimmungen des § 303 BAO, § 93 BAO und § 183 BAO wegen Rechtswidrigkeit aufzuheben.

Eine nunmehr anderslautende rechtliche Beurteilung der Sachverhalte 2006 und 2007 stellt keine neuen Tatsachen dar, dies auch dann nicht, wenn die Finanzbehörde gegebenenfalls zuvor einer Fehlbeurteilung unterlegen wäre.

Wir verweisen in diesem Zusammenhang auf die höchstgerichtliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere auf VwGH 2008/16/0148 vom 21.09.2009, 2006/13/0107 vom 21.11.2007, 2008/15/0327 vom 04.03.2009, 2004/13/0108 vom 19.09.2007, 2002/14/0104 vom 18.10.2007, 2003/15/0016 vom 06.07.2006, 2002/13/0029 vom 22.03.2006, 95/15/0108 vom 23.04.1998, 90/15/0118 vom 17.09.1990, 90/15/0183 vom 24.06.1991, 93/16/0096 vom 30.05.1994, 92/16/0059 vom 22.10.1992, 96/15/0015 vom 20.11.1996, 92/15/0095 vom 23.11.1992, 1335/65 vom 29.03.1965 und die Ausführungen im Kommentar Stoll Seite 2934 ff.

Da der Finanzbehörde alle Tatsachen und Beweismittel vor Bescheidausfertigung 2006 und 2007 durch die BW bekannt gegeben wurden und bekannt waren, ist die Behörde auch aufgrund der Außenprüfung für die Kalenderjahre 2006 und 2007 mangels Vorliegen von Wiederaufnahmegründen nicht berechtigt, die gegenständlichen Verfahren 2006 und 2007 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer wieder aufzunehmen.

Wir wiederholen daher unseren Antrag, die im Betreff angeführten Wiederaufnahmbescheide vom 31.03.2010 (Umsatzsteuer 2006 und 2007, Körperschaftsteuer 2006 und 2007) ersatzlos aufzuheben.

Mit **Schreiben vom 17. Mai 2010** brachte der steuerliche Vertreter der Bw zur Wiederaufnahme des Verfahrens ergänzend vor:

*Im Auftrag und in Vollmacht des obbezeichneten Klienten überreichen wir Ihnen als Ergänzung den im Betreff angeführten Berufungen drei Fotos des Gebäudes J-Straße 1**, 8700 Leoben, aus denen unseres Erachtens eindeutig ersichtlich ist, dass das gegenständliche Gebäude kein repräsentatives Gebäude darstellt, sondern es sich vielmehr um ein schlichtes, durchschnittliches Einfamilienhaus handelt.*

Des Weiteren überreichen wir Ihnen aus der Österreichischen Steuerzeitungsbeilage 9/2010 die Zusammenfassung des VwGH-Erkenntnisses 2008/15/0039 vom 25.11.2009, dass eindeutig festlegt, wir zitieren: "Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen,"

Wir legen die vorgenannten drei Fotos sowie das angesprochene Verwaltungsgerichtshoferkenntnis als Beweismittel vor und betonen abermals, dass das Gebäude nicht repräsentativ ist und auch über keine repräsentative Ausstattung verfügt und dass dem Geschäftsführer Herrn Dr. DK aufgrund der Tatsache, dass er entsprechend der Feststellung der Behörde eine zu hohe Miete für das von der Gesellschaft angemietete Gebäude bezahlt, kein Vermögensvorteil zugewendet wurde.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens mit **Berufungsvorentscheidung vom 8. Oktober 2010** als unbegründet ab. Zur Begründung wird zur Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeführt:

[Seite 1]

Als Begründung der Wiederaufnahme wurde in den Wiederaufnahmebescheiden auf den Bericht über die stattgefundene Außenprüfung verwiesen.

Gemäß gefestigter verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0117; VwGH 30.11.1999, 94/14/0124) ist es gestattet, eine mangelhafte Begründung des Wiederaufnahmebescheides nachzuholen, den angefochtenen Bescheid somit zu ergänzen bzw. richtig zu stellen. Eine im Weg einer Berufungsvorentscheidung bzw. zweitinstanzlichen Berufungsentscheidung erfolgte Ergänzung, respektive Konkretisierung einer offensichtlich mangelhaften Begründung des aufgrund einer abgabenbehördlichen Außenprüfung ergangenen (ersten) Wiederaufnahmebescheides in Richtung der tatsächlich vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegrundlagen stellt jedenfalls kein unzulässiges

[Seite 2]

Auswechseln bzw. "Nachschieben" eines Wiederaufnahmegrundes dar (VwGH 17.2.1994, 93/16/0117; VwGH 20.7.1999, 97/13/0131).

Dieser Rechtsprechung folgend, werden in weiter Folge die Wiederaufnahmegründe für die Körperschaftsteuer 2006 und 2007, sowie für die Umsatzsteuer 2006 und 2007 konkretisiert:

I) Gründung der [Bw]

Im Zuge der Außenprüfung wurde erstmals festgestellt, dass die [Bw] (in weiterer Folge kurz [Bw]) nicht nach außen auftritt und der einzige Auftraggeber die Fa. H-GmbH ist. Siehe dazu TZ 13.1.1. des Berichts über die Außenprüfung. Die Vermietung an den Geschäftsführer, die Eintragung ins Firmenbuch sowie die Abgabe von Erklärungen bei der Abgabenbehörde kann nicht als nach Außen hin in Erscheinung tretend bezeichnet werden.

II) Verwandtschaftsverhältnis zwischen Geschäftsführer und Gesellschafter der [Bw]

Aus dem Firmenbuch war für das Finanzamt bekannt, wer Gesellschafter und Geschäftsführer der [Bw] war. Erst im Zuge der Außenprüfung wurde der Abgabenbehörde bekannt, dass der 100 %ige Anteilsinhaber Hr. MW der Stiefsohn des Geschäftsführers Hrn. Dr. DK ist. In der Berufung wird ausgeführt, dass das Verwandtschaftsverhältnis in einem Tel. vom 18.01.2007 offen gelegt wurde. Dazu ist auszuführen, dass der Abgabenbehörde in diesem Telefonat das Verwandtschaftsverhältnis nicht offen gelegt wurde und das Finanzamt erstmalig von diesem auf Grund der Außenprüfung erfahren hat. In der Eingabe vom 18.1.2007 wurde auch nicht einmal darauf hingewiesen, dass es sich beim Mieter um den Geschäftsführer des Unternehmens handelt. Vielmehr kann dieser Sachverhalt nur aus dem Zusammenspiel aus schriftlicher Eingabe und Firmenbuchauszug bzw. Fragebogen erkannt werden.

III) Mietvertrag zwischen der [Bw] und dem Geschäftsführer Dr. K

Der Mietvertrag wurde dem zuständigen Finanzamt Graz-Umgebung zur Vergebührung vorgelegt. Dem Finanzamt Graz-Stadt war der Inhalt des Mietvertrages bis zur Außenprüfung unbekannt. In den gegenständlichen Verfahren war daher der Mietvertrag nicht bekannt. Um Wiederholung zu vermeiden wird auf den Punkt V verwiesen.

IV) Feststellung des Einheitswertes

[Seite 3]

In der Berufung wird behauptet, dass das Finanzamt auf Grund der Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke vom 01.01.2008 davon Kenntnis hatte, dass das Gebäude ausschließlich zu Wohnzwecken verwendet wird. Wie im Punkt V ausgeführt wird, ist der Kenntnisstand des jeweiligen Verfahrens maßgeblich. Bei der Feststellung des Einheitswertes handelt es sich um ein anderes Verfahren.

V) Einsichtnahme in die Bauakte

Erst die im Zuge der Außenprüfung vorgenommen Einsichtnahme in die Bauakte der bauausführenden Unternehmen wurden die Details über die Bebauung der Liegenschaft bekannt, sowie festgestellt, dass das Gebäude nach den Vorstellungen der Familie des Geschäftsführers errichtet wurde. Die Argumentation, in der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide, dass jederzeit vor Erlassung der Erstbescheide hätte Einsicht genommen werden können, geht ins Leere.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. die Erkenntnisse vom 9. Juli 1997, 96/13/0185, vom 22. März 2000, 99/13/0253, vom 29. Mai 2001, 97/14/0036, vom 18. September 2003, 99/15/0120, und vom 29. September 2004, 2001/13/0135) ist das Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das "Neuherkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Da die Inhalte der Bauakte in den jeweiligen Verfahren vor Erstbescheiderlassung nicht bekannt waren, stellt dies u.a. ein Neuherkommen von Tatsachen und Beweisen dar.

Wären der Abgabenbehörde die oben angeführten Tatsachen und Beweise bereits bei der Erstellung der Abgabenbescheide (Körperschaftsteuer 2006 u. Umsatzsteuer 2006 vom 31.10.2007 sowie der Körperschaftsteuer 2007 und Umsatzsteuer 2007 vom 10.12.2008) bekannt gewesen, hätten sich anders lautende Bescheide - auf die im Zuge des Wiederaufnahmeverfahrens erlassenen neuen Sachbescheiden vom 31.03.2010 wird hingewiesen - ergeben.

[Seite 4]

Nach ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung (zB VwGH 9.7.1997, 95/13/0124, uvm) ist im Rahmen der zu treffenden Ermessensentscheidung (§ 20 BAO, Art. 130 Abs. 2 B VG) dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung; § 114 BAO) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtssicherheit) einzuräumen (siehe Ritz, BAO3, § 20 Tz 8). Auch können die steuerlichen Auswirkungen der nachträglich festgestellten Rechtswidrigkeit unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Es liegt auch kein der Wiederaufnahme im Ermessen entgegenstehendes Missverhältnis zwischen den Auswirkungen des Wiederaufnahmegrundes und der Gesamtnachforderung aus dem auf Grund der Wiederaufnahme neu zu erlassenden Sachbescheid vor (zB VwGH 29.10.2003, 99/13/0061, mwH). Daher war vom Gesetzeszweck, dem Finanzamt bisher unbekannten aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens Rechnung zu tragen, im Sinn des § 303 BAO Gebrauch zu machen (vgl. etwa VfGH 6.12.1990, B 783/89; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253).

Mit **Schreiben vom 5. November 2011 (Vorlageantrag)** beantragte die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wird zur Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens vorgebracht:

[Seite 2]

Mit 08.09.2010 hat das zuständige Finanzamt eine Bescheidbegründung zu Bescheiden vom 10.09.2010 (BVE's betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens USt 2006, KöSt 2006, USt 2007, KöSt 2007) ausgefertigt und wurde uns die Bescheidbegründung am 14.09.2010 zugestellt.

Da die in der Bescheidbegründung vom 08.09.2010 angeführten BVE's vom 10.09.2010 betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens USt 2006, KöSt 2006, USt 2007, KöSt 2007 bis zum 06.10.2010 noch immer nicht bei unserer Kanzleiadresse (Zustelladresse) einlangten, haben wir mit eingeschriebenem Brief vom 06.10.2010 (Beilage A) die Übermittlung der Berufungsvorentscheidungen betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens USt 2006, KöSt 2006, USt 2007, KöSt 2007 vom 10.09.2010 - wie auf der Bescheidbegründung vom 08.09.2010 angeführt - erbeten.

Da die Finanzbehörde in der Berufungsbegründung vom 08.09.2010 selbst auf die BVE's betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens USt 2006, KöSt 2006, USt 2007, KöSt 2007 vom 10.09.2010 hinweist, müssen diese BVE's vom 10.09.2010 wohl existieren und ersuchen wir um umgehende Übermittlung der angesprochenen BVE's vom 10.09.2010 an unsere Kanzleiadresse.

Gleichzeitig beantragen wir gemäß § 299 BAO die BVE's vom 08.10.2010 aufzuheben beziehungsweise und/oder die Erklärung abzugeben, dass das Dokument vom 08.10.2010 bezeichnet mit Berufungsvorentscheidung betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens USt 2006, KöSt 2006, USt 2007, KöSt 2007 keine Bescheide im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen darstellen.

Die am 08.10.2010 ausgefertigten BVE's (betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens USt 2006, KöSt 2006, USt 2007, KöSt 2007) stellen im Hinblick auf die Existenz von BVE's die laut eigenen Angaben des Finanzamtes (siehe Bescheidbegründung vom 08.09.2010, Beilage B) am 10.09.2010 ausgefertigt wurden, gar keine Bescheide dar.

Mit den BVE's betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens USt 2006, KöSt 2006, USt 2007, KöSt 2007 vom 08.10.2010 werden unsere Berufungen vom 04.05.2010 gegen die Wiederaufnahmbescheide vom 31.03.2010 wie schon mit den BVE's betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens USt 2006, KöSt 2006, USt 2007, KöSt 2007 vom 08.09.2010 abermals, sohin die identische Rechtsfrage, erledigt. Entsprechend den Bestimmungen der BAO ist eine abermalige Entscheidung in derselben Rechtsfrage durch dieselbe Abgabenbehörde nicht zulässig.

Da die BVE's vom 08.10.2010 keine Bescheide im gesetzlichen Sinne darstellen, sind die BVE's vom 08.10.2010 nicht rechtsmittelbar und weisen wir ausdrücklich darauf hin.

Da die BVE's vom 08.10.2010 auf der Verfügung 40 (Zollamt) und nicht gesetzeskonformer Weise auf der Verfügung 67 (Finanzamt) ausgefertigt wurden, handelt es sich um eine Ausfertigung eines Zollamtes und ist für die Berufungswerberin nicht ersichtlich, ob jetzt ein Zollamt diese BVE's ausgefertigt hat oder das als Adressat angegebene Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag.

Die angesprochenen BVE's vom 08.10.2010 stellen daher keine gesetzeskonformen Bescheide im Sinne der BAO dar und beantragen wir die amtswegige Aufhebung dieser Dokumente, die

verfahrensrechtlich bedauerlicherweise weder einem Finanzabgabenverfahren noch einem Zollabgabeverfahren zugeordnet werden können.

Eine Erklärung der Abgabenbehörde, dass die BVE's vom 08.10.2010, ausgefertigt auf Zollamtspapier, keine Bescheide im Sinne der BAO darstellen, genügt der Berufungsverberin.

[Seite 3]

Für den Fall, dass die BVE's vom 08.10.2010 keine gesetzeskonformen Bescheide im gegenständlichen Abgabenverfahren darstellen, wird wie schon mehrmals ersucht, um zeitnahe Übermittlung der BVE's vom 10.09.2010 gebeten.

Berufung in eventu:

Ausschließlich für den Fall, dass die BVE's betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens USt 2006, KöSt 2006, USt 2007, KöSt 2007 vom 08.10.2010 gesetzlich zulässige Bescheide im Sinne der BAO darstellen, beantragen wir innerhalb offener Frist gemäß § 276 BAO

1. unsere Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens (USt 2006) vom 31.03.2010, eingelangt am 06.04.2010

2. unsere Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens (KöSt 2006) vom 31.03.2010, eingelangt am 06.04.2010

3. unsere Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens (USt 2007) vom 31.03.2010, eingelangt am 06.04.2010

4. unsere Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens (KöSt 2007) vom 31.03.2010, eingelangt am 06.04.2010

der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und stellen gemäß den Bestimmungen des § 282 BAO und gemäß § 284 BAO den Antrag, eine mündliche Verhandlung abzuhalten und die Entscheidung durch alle Mitglieder des Berufungssenates herbeizuführen.

Als Begründung für unseren Vorlageantrag führen wir wie folgt an:

Die von der Behörde in den BVE's vom 08.10.2010 angeführte Rechtssprechung des VwGH ist uns bekannt, handelt es sich aber bei gegenständlicher Begründung nicht um eine Präzisierung der mangelhaften und gesetzwidrigen Begründung der Wiederaufnahmbescheide durch die I. Instanz, sondern werden in gesetzwidriger Weise Wiederaufnahmegründe nachgeschoben. Die von der Behörde angeführten VwGH-Erkenntnisse (siehe VwGH 17.02.1994, 93/1610117, VwGH 20.07.1999, 97/13/0131) sind zwar auch in die Beurteilung mit einzubeziehen ist aber der aktuellen VwGH-Judikatur (siehe VwGH 2008/1610148 vom 21.09.2009, 2006/13/0107 vom 21.11.2007, 2008/1510327 vom 04.03.2009, 2004/13/0108 vom 19.09.2007, 2002/14/0104 vom 18.10.2007, 2003/15/0016 vom 06.07.2006, 2002/13/0029 vom 22.03.2006) wohl erhöhtes Augenmerk zu schenken und ist diese jedenfalls zu berücksichtigen.

Als Bescheidbegründung in den Wiederaufnahmbescheiden vom 31.03.2010 verweist die Abgabenbehörde ausschließlich auf den Prüfungsbericht vom 29.03.2010 über die stattgefundene Außenprüfung.

Bei Durchsicht des Prüfungsberichtes vom 29.03.2010 sind alle Begründungen dargelegt und ist anhand der nunmehrigen Begründung laut BVE's vom 08.10.2010 sehr wohl erkennbar, dass abweichend zum Prüfungsbericht vom 29.03.2010 Begründungen in gesetzwidriger Weise nachgeschoben werden beziehungsweise Begründungen des Prüfungsberichtes vom 29.03.2010 nur wiederholt werden.

Die vorgenannte Judikatur die das gesetzwidrige Nachschieben von Wiederaufnahmegründen durch die I. Instanz nicht zulässt wird von der Abgabenbehörde I. Instanz zur Gänze negiert.

[Seite 4]

Selbstverständlich verweisen wir abermals auch auf die auf Seite 6 unserer Berufung vom 04.05.2010 weiteren angeführten VwGH-Erkenntnisse die ebenfalls in die Berufungsentscheidung einzufließen haben.

In keiner Weise geht die Behörde in ihren BVE's vom 08.10.2010 auf unsere umfangreichen Ausführungen in der Berufung vom 04.05.2010 ein, legt in den BVE's auch nicht dar, warum unsere Ausführungen in der Berufung vom 04.05.2010 nicht gewürdigt und/oder berücksichtigt werden. Es werden auch unsere Ergänzungen zur Berufung vom 04.05.2010, nämlich jene vom 06.07.2010 und jene vom 17.05.2010 nicht gewürdigt und berücksichtigt.

Die Ausführungen zu Pkt. I der BVE's auf Seite 2 stellen daher gemäß § 93 BAO keine gesetzeskonforme, für die Berufungswerberin schlüssige und nachvollziehbare Begründung dar und werden auch die Bestimmungen der § 183 BAO und § 166 ff BAO in gesetzwidriger Weise missachtet.

Die von der Behörde auf Seite 2 der Berufungsvorentscheidungen vom 08.10.2010 angeführten Wiederaufnahmegründe werden zur Vereinfachung entsprechend der Gliederung in der Berufungsvorentscheidung vom 08.10.2010 ausdrücklich - da nicht gesetzeskonform und nicht der Rechtssprechung des VwGH entsprechend - bestritten.

I. Gründung der [Bw]

Die im Prüfungsbericht und Pkt. 13. bis 13.1.1 angeführten Behauptungen der Finanzbehörde, dass die [Bw] nach außen nicht in Erscheinung tritt und nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, wird nicht dadurch wahrer, dass diese Ausführungen nunmehr auf Seite 2 Pkt. I. der BVE's vom 08.10.2010 wiederholt werden.

Die [Bw] wurde laut Errichtungserklärung am 19.06.2006 errichtet und am 22.06.2006 im Firmenbuch beim LG Graz eingetragen. Dies ist dem offenen Firmenbuch zu entnehmen. Dem offenen Finnenbuch ist auch zu entnehmen, dass Herr Dr. DK Geschäftsführer und Herr MW (Stiefsohn von Herrn Dr. K) Alleingesellschafter ist.

Seit Gründung der Gesellschaft unterhält diese Geschäftsbeziehungen zur H-GmbH (Auftraggeber der [Bw]), zu ihrer steuerlichen Vertretung der N & N Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., zu ihrem Rechtsanwalt Mag. GL, zu ihren Bankinstituten Bank-K und Bank-A, zu einem Liegenschaftsverkäufer, zu Professionisten im Baugewerbe etc.

Des Weiteren ist die Gesellschaft beim zuständigen Finanzamt, der Stmk. Gebietskrankenkasse und beim Magistrat Stadt-L ursprünglich Magistrat Stadt-G registriert und zahlt an die vorgenannten Behörden Steuern, Lohnabgaben, Kommunalsteuer und Sozialversicherungsbeiträge.

Die Gesellschaft hat im Kalenderjahr 2006 eine Liegenschaft käuflich erworben und zum Zwecke der Vermietung an den Geschäftsführer bebaut und aus diesem Grunde verschiedene Professionisten (siehe Pkt. 13.1.3 bis 13.1.3.2 des Prüfungsberichtes) beauftragt.

Im Zusammenhang mit den Geschäftsbeziehungen zu den vorgenannten Bankinstituten, der steuerlichen Vertretung, dem Rechtsanwalt, den Professionisten und verschiedenen Behörden hat die Gesellschaft Vollmachten unterfertigt, Kontoeröffnungsanträge gestellt, Kreditverträge unterfertigt, Kaufverträge unterfertigt, einen Mietvertrag mit dem Geschäftsführer unterfertigt, Bauaufträge erteilt, Baugenehmigungs- und Benützungsbewilligungsanträge gestellt, Lohnabgabenmeldungen und Sozialversicherungsbeitragsmeldungen etc. getätigter.

[Seite 5]

All diese Aktivitäten sind zweifelsfrei ein Auftritt nach außen und weisen wir im Zusammenhang mit dem Auftritt nach außen auf das VwGH-Erkenntnis 18.03.2004, 2003/15/0049 hin. Dieses Erkenntnis bestätigt ausdrücklich, dass jegliches Auftreten nach außen hin - unabhängig wem gegenüber - ein Auftreten nach außen darstellt und von der Steuerbehörde soweit fremdüblich - dies ist im gegenständlichen Fall gegeben - anzuerkennen ist.

Da über die Vermietung des Wohngebäudes an den Geschäftsführer ein schriftlicher Mietvertrag errichtet wurde, dieser auch bei der zuständigen Abgabenbehörde vergebührt wurde, die Gesellschaft Umsatzsteuervoranmeldungen und Steuererklärungen ebenfalls bei der zuständigen Finanzbehörde einreichte, sind auch diese Aktivitäten wie schon erwähnt, ein Auftritt nach außen.

Unter Berücksichtigung des VwGH-Erkenntnisses 18.03.2004, 2003/15/0049 verkennt die Abgabenbehörde I. Instanz die gesetzlichen Bestimmungen, da selbstverständlich auch schon die Abgabe von Steuererklärungen eine Außenwirkung entfaltet.

Es wird somit ausdrücklich festgehalten, dass aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten und Sachverhalte die Berufungswerberin in fremdüblicher Weise (schriftliche Verträge mit fremdüblichem Inhalt etc.) in vielfältiger Weise nach außen hin auftritt.

Dies ist aus einer Vielzahl von Dokumenten, Belegen und Schriftstücken die der Behörde schon vor Prüfungsbeginn zur Verfügung standen, eindeutig ersichtlich (Betriebseröffnungsfragebogen mit Firmenbuchauszug, Gesellschaftsvertrag etc., Vollmachtbekanntgabe durch die steuerliche Vertretung, Antrag auf Ausfertigung einer Steuernummer und Auflage eines K, U und Lohnabgabesignales etc.).

II. Verwandtschaftsverhältnis zwischen Geschäftsführer und Gesellschafter der [Bw]

Es ist nicht zutreffend, wie auf der BVE auf Seite 2 von der Finanzbehörde behauptet, dass die Finanzbehörde erst im Zuge der Außenprüfung erfahren hat, dass der 100,00 %-ige Alleingesellschafter Herr MW der Stiefsohn des Geschäftsführers Dr. K ist.

Vielmehr wahr ist:

Mit eingeschriebenem Brief vom 22.06.2006 wurden dem zuständigen Finanzamt der Fragebogen im Original, ein Gesellschaftsvertrag in Kopie und ein aktueller Firmenbuchauszug übermittelt (siehe Beilage I zur Berufung vom 04.05.2010).

Wer demzufolge Gesellschafter und Geschäftsführer der [Bw] war, war dem Finanzamt wie es selbst bestätigt seit Betriebseröffnung, demzufolge seit 22.06.2006 bekannt.

Am 19.12.2006 wurden mit eingeschriebenem Brief (siehe Beilage 2 der Berufung vom 04.05.2010) in Ergänzung zur am 19.12.2006 elektronisch übermittelten Umsatzsteuervoranmeldung 11/2006 vier Rechnungskopien dem Finanzamt vorgelegt, die die in der Umsatzsteuervoranmeldung 11/2006 geltend gemachte Steuergutschrift im Wesentlichen dokumentieren.

Aufgrund dieser Umsatzsteuervoranmeldung 11/2006 hat Herr-H vom FA Graz-Stadt die N & N Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., im konkreten Herrn Mag. HN, am 18.01.2007 fernmündlich kontaktiert.

Im Rahmen dieses Telefonates hat Herr-H eine Prognoserechnung für die beabsichtigte Vermietung an Herrn Dr. DK erbeten (das Herr Dr. DK Geschäftsführer der GmbH war, war Herrn-H seit Schreiben der N & N GmbH vom 22.06.2006/Bekanntgabe einer Betriebseröffnung bekannt) und fragte Herr-H in welcher Beziehung der Gesellschafter MW zum Geschäftsführer Dr. DK stünde und welche Gründe vorliegen, dass der operative Geschäftsführer Dr. DK nicht Gesellschafter ist.

[Seite 6]

In gegenständlichen Telefonat wurde Herrn-H mitgeteilt, dass Herr MW der Stiefsohn von Herrn Dr. K ist und als Gründe dafür, dass Herr Dr. K "nur" Geschäftsführer und nicht Gesellschafter ist, angeführt, dass vermögensrechtliche, erbrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Gründe hiefür vorliegen.

Die sozialversicherungsrechtlichen, vermögensrechtlichen und erbrechtlichen Gründe für die Trennung Geschäftsführung und Gesellschafter wurden detailliert auch im Prüfungsverfahren vom Berufungswerber bekannt gegeben und wird dies von der Behörde im Betriebsprüfungsbericht angeführt.

Die sozialversicherungsrechtlichen, vermögensrechtlichen und erbrechtlichen Gründe für die Trennung Geschäftsführung und Gesellschafter und auch die Tatsache, dass Herr W der Stiefsohn von Herrn Dr. K ist, waren Herrn-H als Vertreter der Finanzbehörde seit dem mit Herrn Mag. HN von der N & N Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. geführten Telefonat vom 18.01.2007 jedenfalls bekannt.

Über das gegenständliche Telefonat wurde von der N & N Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. ein Aktenvermerk (Beilage C) errichtet und wurde auf die Vermietung an Herrn Dr. DK mit Schreiben vom 18.01.2007 ausdrücklich nochmals schriftlich hingewiesen und auch in diesem Schreiben bekannt gegeben, warum zum Zeitpunkt 18.01.2007 noch keine Prognoserechnung vorgelegt werden konnte.

Das im Schreiben vom 18.01.2007 (Beilage 3 der Berufung vom 04.05.2010) auf die Vermietung an Herrn Dr. K hingewiesen wurde, bestätigt die Finanzbehörde auf Seite 2 der BVE's vom 08.10.2010.

Dass Herr Dr. K Geschäftsführer der Gesellschaft ist, wusste die Finanzbehörde ohnehin schon seit 22.06.2006.

Im gegenständlichen Telefonat hat Herrn-H auch gefragt, ob zwischen dem Gesellschafter MW und dem GF Dr. DK ein Treuhandvertrag besteht. Die Existenz eines Treuhandvertrages wurde von der N & N GmbH verneint.

Seit 18.01.2007, somit vor Ausfertigung aller Sachbescheide 2006 und 2007 wusste demzufolge die Finanzbehörde, dass der Alleingesellschafter MW der Stiefsohn von Herrn Dr. K ist (da sämtliche Verträge schriftlich ausgefertigt wurden und fremdüblichen Inhalt haben, kommt dieser Tatsache steuerrechtlich ohnehin keine Bedeutung zu), das an Herrn Dr. DK für Wohnzwecke vermietet wird und dass der GF Dr. DK ist (Kenntnis über die Geschäftsführungseigenschaft des Dr. K hatte die Finanzbehörde seit 22.06.2006/Betriebseröffnungsfragebogen).

Auf Seite 2 der BVE's vom 08.10.2010 wird das mit Herrn-H am 18.01.2007 geführte Telefonat bestätigt, der Inhalt leider teilweise bestritten. Der Inhalt des angesprochenen Telefonates ist nicht nur aus einem Aktenvermerk vom 18.01.2007 (Beilage C) sondern auch aus der Leistungsverrechnung Jänner bis Mai 2007 (siehe 18.01.2007) der N & N Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. die für die [Bw] geführt wurde, ersichtlich. Die angesprochene Leistungsverrechnung ist die beiliegende Beilage D.

Am 18.01.2007 ist das Telefonat mit Herrn-H eingetragen und ist ersichtlich, dass der Besprechungsgegenstand die UVA 11/2006, der Geschäftsführer, der Gesellschafter und der Mietvertrag war und ist auch der Aktenvermerk in der Leistungsverrechnung erfasst. In der Leistungsverrechnung ist auch der Brief vom 18.01.2007 ersichtlich.

[Seite 7]

Die Ausführungen zu Punkt II. der BVE's vom 08.10.2010 stellen daher keine gesetzeskonforme Wiederaufnahmegründe dar.

III. Mietvertrag zwischen der [Bw] und dem Geschäftsführer Dr. DK

Auf Seite 2 der BVE's vom 08.10.2010 bestätigt die Finanzbehörde, dass der zwischen der Berufungswerberin und deren Geschäftsführer Dr. DK abgeschlossene schriftliche Mietvertrag fristgerecht dem zuständigen Finanzamt Graz-Umgebung zur Vergebührung vorgelegt wurde, nämlich vor der Erstausfertigung der Sachbescheide 2006 und 2007.

Die Abgabenbehörde I. Instanz gibt bekannt, dass ihr der Inhalt des Mietvertrages, insbesondere geht es wohl um die monatliche Höhe der Miete, bis zur Außenprüfung nicht bekannt war. Mietgegenstand und Mieter waren der Finanzbehörde seit 18.01.2007 schon bekannt. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Österreichische Finanzbehörde der Berufungswerberin als eine einheitliche Behörde gegenübertritt und die Vergebührung eines Mietvertrages aus diesem Grunde selbstverständlich auch dem Wissensstand des zuständigen Finanzamtes Graz-Stadt zugerechnet werden muss.

Unabhängig davon, weiß die Finanzbehörde seit dem Telefonat vom 18.01.2007 und dem dazugehörigen Schreiben vom 18.01.2007, das Vermietungsbeginn der 01.07.2007 war. Demzufolge wurden im Kalenderjahr 2007 sechs Mietentgelte a EUR 2.500,00 netto, dass sind EUR 15.000,00 den Mieter Dr. K in Rechnung gestellt.

Da die Finanzbehörde seit 18.01.2007 den Vermietungsbeginn 01.07.2007 kannte und in der am 09.12.2008 eingereichten Bilanz 31.12.2007 unter der Position Erläuterungen Gewinn- und Verlustrechnung unter Miet- und Pachterträge 10,00 % EUR 15.000,00 ausgewiesen sind, kannte die Finanzbehörde seit 18.01.2007 seit 09.12.2008 die monatlichen Mietentgelte netto in der Höhe von EUR 2.500,00.

Wir verweisen in diesem Zusammenhang darauf, dass die [Bw] ein Sollversteuerer ist. Des Weiteren verweisen wir darauf, dass die Erstausfertigung der Sachbescheide 2007 nach dem 09.10.2008 erfolgte.

Sämtliche Informationen im Zusammenhang mit dem Mietverhältnis (Mietbeginn, Mietgegenstand, Name und Funktion des Mieters und monatliche Miethöhe) hatte die Finanzbehörde vor der Erstausfertigung der Sachbescheide und vor Prüfungsbeginn.

Ein gesetzeskonformer Wiederaufnahmegrund kann auch im Zusammenhang mit dem Mietvertrag und der monatlichen Miethöhe nicht erkannt werden.

IV. Feststellung des Einheitswertes

Unabhängig davon, dass die Finanzbehörde seit dem Telefonat vom 18.01.2007 Kenntnis davon hatte, dass die Berufungswerberin an ihren Geschäftsführer Dr. K ein Einfamilienhaus für Wohnzwecke vermietet, ist im Gesellschaftsvertrag vom 19.06.2006 unter Pkt. II. Gegenstand des Unternehmens, die Verwaltung eigenen Vermögens, demzufolge die Vermietung eigenen Vermögens als Unternehmensgegenstand angeführt.

Den Gesellschaftsvertrag kennt die Finanzbehörde seit 22.06.2006, da dieser dem Betriebseröffnungsbogen als Beilage beigelegt war.

[Seite 8]

Die Ausführungen in den Berufungen vom 04.05.2010, dass im Rahmen der Feststellung des Einheitswertes - die Erklärung wurde am 01.01.2008 dem zuständigen Finanzamt übermittelt - ebenfalls als Verwendungszweck für das Gebäude "Wohnzwecke" angeführt wurde, hatte nur mehr ergänzenden Charakter.

Es sollte vielmehr nur darauf hingewiesen werden, dass auch im Einheitswertfeststellungsverfahren der Verwendungszweck des Gebäudes, nämlich "Wohnzwecke" bekannt gegeben wurde.

Da die Österreichische Finanzbehörde gegenüber der Berufungswerberin als einheitliche Behörde gegenübertritt, hat sich das Veranlagungsteam beim Finanzamt Graz-Stadt auch die Kenntnisse jenes Teams, dass die Einheitswertfeststellung vornimmt, zurechnen lassen.

Dies ist aber von untergeordneter Bedeutung, da die Vermietung für Wohnzwecke an den Geschäftsführer Dr. K der Finanzbehörde unmittelbar, nämlich dem sachbearbeitenden Mitarbeiter Herrn-H seit dem Telefonat vom 18.01.2007 bekannt war.

Auch aus Punkt IV. ist unseres Erachtens kein gesetzeskonformer Wiederaufnahmegrund abzuleiten.

V. Einsichtnahme in die Bauakte

Vorab ist festzustellen, dass für eine gesetzeskonforme Wiederaufnahme eines Abgabenverfahrens dass Hervortreten neuer Tatsachen und Beweismittel erforderlich ist.

Dies bedeutet, dass ausschließlich Tatsachen im Sachverhaltsbereich neu hervortreten müssen. Eine andere rechtliche Würdigung durch die Finanzbehörde ist kein Hervortreten neuer Tatsachen.

Entgegen den Ausführungen auf Seite 3 der BVE's vom 08.10.2010 stellt die Einsichtnahme in die Bauakte kein Hervorkommen neuer Tatsachen im Sachverhaltsbereich dar, da die Einsichtnahme in die Bauakte auch nur bestätigt, dass die Berufungswerberin eine Liegenschaft erworben hat, die Bebauung derselben bei verschiedenen Professionisten beauftragte, von den Professionisten die für deren Lieferungen und Leistungen getätigten, gesetzeskonformen Rechnungen erhielt und ausschließlich die Berufungswerberin die von ihr bei den Professionisten beauftragten Lieferungen und Leistungen bezahlte.

Auch aus der Einsicht in die Bauakte kann nicht abgeleitet werden, dass nicht von der Berufungswerberin schon seinerzeit bekannt gegeben (siehe Betriebseröffnungsfragebogen und Telefonat und Schreiben vom 18.01.2007 etc.) die Berufungswerberin an ihren Geschäftsführer ein Wohngebäude für Wohnzwecke vermietet. Vielmehr bestätigt die Einsicht in die Bauakte die Vermietung eines Wohngebäudes durch die Berufungswerberin an ihren Geschäftsführer Dr. DK. Da die Berufungswerberin in vielfältiger Weise am Wirtschaftsleben teilnimmt, insbesondere Leistungserlöse in der Höhe von EUR 293.616,00 im Kalenderjahr 2006 und EUR 1.302.496,00 im Kalenderjahr 2007 erzielte - die Vermietungserlöse 2007 betragen EUR 15.000,00 und ab 01.01.2008 für 12 Monate EUR 30.000,00 - wird die Finanzbehörde ernsthafter Weise wohl nicht behaupten können - tatsächlich tut sie es bedauerlicherweise - dass Leistungsumsätze in Millionenhöhe nur deshalb erzielt werden und die Berufungswerberin mehrere Dienstnehmer nur deshalb beschäftigt und andere vertragliche Vereinbarungen mit einer Vielzahl von Geschäftspartnern eingeht, um eine fremdübliche Vermietung an den Geschäftsführer Dr. DK zu ermöglichen.

[Seite 9]

Die vorgenannte fremdübliche Vermietung ergibt für sich isoliert betrachtet für die Berufungswerberin schon einen wesentlichen wirtschaftlichen Vorteil, stellt aber nur einen untergeordneten wenn, auch wirtschaftliche sinnvollen Unternehmenszweck dar.

Die Tatsache, dass der Geschäftsführer Dr. K für die als Bauherrin auftretende Berufungswerberin sich gelegentlich aufgrund berufsbedingter Ortsabwesenheit in bauorganisatorischen Belangen bei Besprechungen mit Professionisten von seiner Gattin vertreten ließ und seine Gattin gelegentlich bei gemeinsamen Besprechungen zwischen ihm und Professionisten anwesend war, stellt keine neue abgabenrelevante Tatsache im

Sachverhaltsbereich dar, die in gesetzeskonformer Weise die Behörde berechtigen würde, dass Verfahren betreffend die Sachbescheide 2006 und 2007 wieder aufzunehmen.

Selbstverständlich steht es einem Geschäftsführer frei, sich bei Verhinderung jederzeit von einem zuverlässigen Dritten in der Ausübung seiner Angelegenheiten vertreten zu lassen. Im Hinblick auf seine Vertretung ist der Geschäftsführer ausschließlich der Generalversammlung seiner Gesellschaft gegenüber verantwortlich.

Die Finanzbehörde hat jedenfalls keine gesetzliche Berechtigung den Geschäftsführer einer Gesellschaft in der Auswahl seines Vertreters derart einzuschränken, dass sie die Zulässigkeit der gelegentlichen Vertretung des Geschäftsführers durch dessen verlässliche und vertrauenswürdige Gattin verneint und bestreitet.

Es ist auch im alltäglichen Leben als nicht unüblich anzusehen, wenn Mieter im Zusammenhang mit an sie vermieteten Objekten dem Vermieter bei organisatorischen Belangen mit den Professionisten behilflich sind. Frau G K ist immerhin die Gattin des Geschäftsführers der Vermieterin, der gleichzeitig Mieter ist.

Da die Abgabenbehörde ausschließlich unter Punkt 5. "Einsichtnahme in die Bauakte" das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln behauptet, unter Punkt 1. bis 4. der BVE's vom 08.10.2010 behauptet sie dies teilweise, ist darauf hinzuweisen, dass die Abgabenbehörde die Gesetzeslage und die dazugehörige VwGH-Judikatur zur Gänze verkennt.

Der Gesetzgeber und die höchstgerichtliche Judikatur schützen den Steuerpflichtigen in der Weise, dass sie verhindern, dass die Abgabenbehörde das neue Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sachverhaltsbereich nicht nur behaupten kann sondern belegen muss - hier trifft die Beweislast die Behörde - und dass dadurch das Nachschieben von Wiederaufnahmegründen im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens ausdrücklich untersagt wird.

Die Berufungsbehörde kann nur jene Gründe als Wiederaufnahmegründe heranziehen und beurteilen, die die Abgabenbehörde I. Instanz in ihrer Bescheidbegründung schon bekannt gab. Die Berufungsbehörde darf keinesfalls neue Wiederaufnahmegründe nachschieben.

Im Rahmen der Bescheidbegründung zu den Bescheiden vom 31.03.2010 - die Bescheidbegründung ist ausschließlich der Betriebsprüfungsbericht - weist die Abgabenbehörde I. Instanz nicht darauf hin, dass sie vor erstmaliger Ausfertigung der Sachbescheide nicht wusste, dass Herr MW der Stiefsohn von Herrn Dr. K ist, nicht wusste wie hoch die monatliche Miete netto ab 01.07.2007 ist und nicht wusste dass das gegenständliche Mietobjekt ausschließlich für Wohnzwecke des Geschäftsführers Dr. DK diente.

Diese Gründe schiebt die Abgabenbehörde nunmehr in den BVE's vom 08.10.2010 nach. Es sind aber durch die Einsichtnahme in die Bauakte tatsächlich keine abgabenrelevanten Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen.

[Seite 10]

Neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel müssen jedenfalls abgabenrelevant für die Festsetzung der Steuerbemessungsgrundlagen sein. Zwischen dem Neuhervortreten von Tatsachen und Beweismitteln im Sachverhaltsbereich und einer beabsichtigten Änderung von Steuerbemessungsgrundlagen im Rahmen eines wieder aufgenommenen Verfahrens muss es zwingend einen kausalen Zusammenhang geben. Da die Abgabenbehörde ausschließlich den Prüfungsbericht betreffend die Außenprüfung als Bescheidbegründungen anführt und im Rahmen der Außenprüfung keine abgabenrelevanten und kausalen Tatsachen und Beweismittel im Sachverhaltsbereich neu hervorgetreten sind, beantragen wir die BVE's vom 08.10.2010 mit denen unsere Rechtsmittel betreffend die Wiederaufnahmebescheide des Verfahrens für die USt 2006 und KöSt 2006 und USt 2007 und KöSt 2007 abgewiesen wurden,

unter gleichzeitiger Aufhebung der Wiederaufnahmbescheide USt 2006 und KöSt 2006 und USt 2007 und KöSt 2007 jeweils vom 31.03.2010, aufzuheben.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im April 2011 zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt **so vollständig bekannt** gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren **bei richtiger rechtlicher Subsumtion** zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (für viele vgl. VwGH 31.05.2011, [2009/15/0135](#)).

Bei einer Berufung gegen eine Wiederaufnahme von Amts wegen durch das gemäß [§ 305 Abs. 1 BAO](#) zuständige Finanzamt ist Sache, über welche die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) zu entscheiden hat, nur die Wiederaufnahme **aus den vom Finanzamt herangezogenen Gründen**, also jene wesentlichen Sachverhaltsmomente, die das Finanzamt als Wiederaufnahmegrund beurteilt hat (VwGH 22.11.2012, [2012/15/0172](#)).

Zur Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren verweist das Finanzamt in den angefochtenen Wiederaufnahmbescheiden auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung und den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung.

Damit bringt das Finanzamt zum Ausdruck, dass es sämtliche sachverhaltsmäßigen Umstände, die in der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung sowie in den Tz. 14 bis 15 und den Tz. 16 bis 24 (auf die in Tz. 26 – Wiederaufnahme des Verfahrens verwiesen wird) angeführt sind, als neu hervorgekommene Tatsachen der Wiederaufnahme der Verfahren zugrunde gelegt hat.

Es liegt kein **tauglicher** Wiederaufnahmegrund vor, wenn die Kenntnis über neu hervorgekommene Tatsachen (allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens) nicht zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätte, wenn also bei richtiger rechtlicher Subsumtion der Spruch des Bescheides auch ohne Kenntnis dieser Tatsachen hätte gleich lauten müssen (VwGH 19.06.2002, [99/15/0144](#)).

Die vom Finanzamt in der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung sowie in den Tz. 14 bis 15 und den Tz. 16 bis 24 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung angeführten sachverhaltsmäßigen Umstände stellen – unbesehen der Frage, ob sie neu hervorgekommen sind – **nur dann taugliche**

Wiederaufnahmegründe dar, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Damit ergibt sich die Notwendigkeit, bereits im Wiederaufnahmeverfahren auch in die Prüfung der materiell-rechtlichen Streitfrage einzutreten (vgl. VwGH 22.12.1965, 2215/64, ÖStZB 1966, 62). Entscheidend für die Wiederaufnahme des Verfahrens ist nämlich, welche sachverhaltsmäßigen Umstände bekannt sein müssen, um im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16.05.2007, [2005/14/0083](#), unter Hinweis auf sein Erkenntnis vom 26.03.2007, 2005/14/0091, dargetan hat, ist es als mit dem Gesetz übereinstimmend zu beurteilen, dass ein Gebäude kein Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft darstellt, wenn „die Vermietung des repräsentativen Wohnhauses an den Geschäftsführer (Anm.: gleichzeitig Gesellschafter) zu einem Mietzins erfolgt ist, der im Hinblick auf die exorbitant hohen Investitionskosten laufend zu Verlusten geführt hat.“ Damit hat der Verwaltungsgerichtshof zu verstehen gegeben, dass ein Missverhältnis zwischen (zu niedrigem!) Mietzins und Investitionskosten für die Betriebsvermögens-eigenschaft eines solchen Gebäudes schädlich ist.

Im Erkenntnis vom 23.02.2010, 2007/15/0003, ergänzte der Verwaltungsgerichtshof unter Bezugnahme auf das vorgenannte Erkenntnis, dass die Voraussetzung dafür, in Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung eine verdeckte Ausschüttung (auch eine solche an der Wurzel) anzunehmen, stets ist, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält, und – an anderer Stelle – dass sich die angemessene Höhe (des Mietzinses) daraus ableitet, 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**.

Schon im Erkenntnis vom 16.05.2007, 2005/14/0083, wies der Verwaltungsgerichtshof darauf hin, dass zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und deren Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, andererseits zu unterscheiden ist. Werden erstere Gebäude

zwar dem Gesellschafter vermietet, aber zu einem unangemessen niedrigen Mietzins, spricht dies in rechtlicher Hinsicht nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt - bei Vorliegen der weiteren Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung - zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieterträge) der Kapitalgesellschaft (ebenso: VwGH 23.02.2010, [2007/15/0003](#)).

Zur Frage, ob ein Gebäude „schon seiner Erscheinung nach (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist“, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 16.05.2007, 2005/14/0083, zum Ausdruck gebracht, dass – bei Behauptung „üblicher Werte“ der Investitionskosten von Seiten des Steuerpflichtigen – der bloße Verweis auf „Anzeichen für eine Exklusivität der Immobilie“ als Sachverhaltsgrundlage für eine rechtliche Einstufung eines Gebäudes oder bestimmter Räume eines Gebäudes als außerbetriebliches Vermögen nicht ausreicht, sondern einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich bedarf.

Dem Umstand, dass der tatsächliche Geschäftsgegenstand der Kapitalgesellschaft nicht die Vermietung zu Wohnzwecken umfasst, misst der Verwaltungsgerichtshof in den hier genannten Erkenntnissen offensichtlich nur untergeordnete Bedeutung bei („im übrigen“).

Im Ergebnis setzt also nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die körperschaftsteuerliche Nichtanerkennung von Mietverhältnissen zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren Gesellschaftern zu Wohnzwecken („Steuerneutralität“ von Betriebsvermögen) und die gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) daraus abzuleitende umsatzsteuerliche Rechtsfolge der Versagung des Vorsteuerabzugs materiell-rechtlich voraus, **dass der Mietzins (= Nutzungsentgelt) kalkulatorisch unangemessen niedrig ist (kalkulatorischer Fremdvergleich) und die „üblichen Werte“ der Investitionskosten wesentlich überschritten wurden (Baukostenvergleich)**.

Was (im Hinblick auf die Frage des Vorsteuerabzugsrechts gemäß [§ 12 Abs. 1 UStG 1994](#)) die Frage der Unternehmereigenschaft bei solcherart Vermietungstätigkeit betrifft, lässt sich dem Urteil des EuGH vom 26.09.1996, [C-230/94](#), Enkler, zur Frage der Abgrenzung wirtschaftlicher (unternehmerischer) Tätigkeit von einer privaten Betätigung entnehmen (vgl. auch VwGH 07.07.2011, [2007/15/0255](#)):

26 Im Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795) hat der Gerichtshof entschieden, daß zu den Gegebenheiten, auf deren Grundlage die Finanzbehörden zu prüfen haben, ob ein Steuerpflichtiger Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten erwirbt, die Art des betreffenden Gegenstands gehört.

27 Dieses Kriterium ermöglicht auch die Feststellung, ob ein einzelner einen Gegenstand so verwendet hat, daß seine Tätigkeit als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen ist. Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, daß sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird.

28 Im letztgenannten Fall **kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird**, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

29 Auch wenn allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden kann, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, sind ferner die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und **die Höhe der Einnahmen** Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und daher neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können.

Unter den von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des EuGH dargestellten Bedingungen ist es für die Betriebsvermögens-eigenschaft des Gebäudes und die Unternehmereigenschaft in Bezug auf die Vermietungstätigkeit für sich ohne Belang, dass der Mieter (Gesellschafter) Einfluss auf die Gestaltung des Gebäudes nimmt.

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der Rechtsprechung des EuGH können – auch wenn die Geschäftstätigkeit der Bw tatsächlich konstruiert wirkt (siehe dazu auch Tz. 20.2 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung) – nicht entnommen werden, dass es für die Betriebsvermögens-eigenschaft des Gebäudes oder für die Unternehmereigenschaft in Bezug auf die Vermietungstätigkeit schädlich ist, eine Kapitalgesellschaft eigens zu dem Zweck der Gebäudevermietung an den Gesellschafter zu gründen, sofern die dargestellten Bedingungen erfüllt sind. Im Übrigen kann es diesbezüglich keinen Unterschied machen, ob die Kapitalgesellschaft eigens zu dem genannten Zweck gegründet wurde oder einen völlig fernen Betriebsgegenstand hat.

Vor diesem materiell-rechtlichen Hintergrund konnten die vom Finanzamt in der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung sowie in den Tz. 14 bis 15 und den Tz. 16 bis 24 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung angeführten sachverhaltsmäßigen Umstände – unbesehen der Frage, ob sie neu hervorgekommen sind – schon deshalb **keine tauglichen Wiederaufnahmegründe** darstellen, weil dem Finanzamt in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt - mangels Kenntnis, wie hoch im gegenständlichen Fall der kalkulatorisch angemessene (kalkulatorische) Mietzins (= Nutzungsentgelt) ist (oder anders: was ein Investor als Rendite aus der Investition der

konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet) und wie hoch im Fremdvergleich die „üblichen Werte“ der Investitionskosten sind - **nicht so vollständig bekannt** gewesen ist, dass es schon in diesem Verfahren **bei richtiger rechtlicher Subsumtion** zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide waren daher aufzuheben.

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide scheiden die Bescheide vom 31. März 2010 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2006 und 2007 ex lege aus dem Rechtsbestand aus (vgl. Ritz, BAO⁴, § 307 Tz. 8, mwN). Die Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2006 und 2007 gelten damit (wieder) als mit den Bescheiden vom 31. Oktober 2007 und 10. Dezember 2008 abgeschlossen.

Vor einer allfälligen „erneuten“ Wiederaufnahme der Verfahren wird zu ermitteln sein, ob im Berufungsfall eine (verdeckte) Treuhandschaft der Bw am Liegenschaftseigentum vorliegt (zur erhöhten Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei Geheimhaltungs- und Verschwiegenheitspflichten vgl. VwGH 16.09.1986, [86/14/0020](#)) und – wenn nicht – zu überlegen sein, ob die Rechtsprechung zur „Steuerneutralität“ von durch Kapitalgesellschaften an Gesellschafter vermietete Wohnobjekte – sofern nicht eine (verdeckte) Treuhandschaft an den Geschäftsanteilen der Bw vorliegt – überhaupt auf den gegenständlichen Fall (Vermietung nicht an einen Gesellschafter, sondern „nur“ an den Geschäftsführer, der in verwandtschaftlicher Nahebeziehung zum Gesellschafter steht) anwendbar ist. In dem Fall werden der angemessene (kalkulatorische) Mietzins und die „üblichen Werte“ der Investitionskosten zu ermitteln sein.

Graz, am 28. Februar 2013