



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 9. Juni 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 11. Mai 2009 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006 sowie gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2008 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.), einer GmbH, wurde eine Außenprüfung gemäß § 150 BAO umfassend die Jahre 2003 bis 2005 durchgeführt.

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wurden vom Prüfer folgende Feststellungen getroffen:

Tz. 1 EFH in 1... Wr.Anschr. 8

Im Kalenderjahr 2004 wurde vom geprüften Unternehmen ein Grundstück erworben, auf welchem in den Jahren 2004 bis 2006 in weiterer Folge ein Einfamilienhaus errichtet wurde. Dieses wurde nach Fertigstellung an den Gesellschafter-Geschäftsführer und dessen (ebenfalls im Betrieb tätige) Ehegattin vermietet. Sämtliche Kosten wurden aktiviert und es wurde hinsichtlich der Errichtungskosten ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen. Die ab Oktober

2006 bezahlte Miete iHv € 1.250,-- / +10% USt. erscheint angesichts der Ausstattung (Pool u. Teich, Sonderausstattung Küche) und Größe des Objektes (1.706 m² Grundstück, 177 m² Nutzfläche) nicht fremdüblich, da in vergleichbarer Lage für weit kleinere Objekte wesentlich mehr Miete zu zahlen ist.

a) Vorsteuern

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 kann ein Unternehmer jene Vorsteuern für Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben sind, nicht abziehen, weil sie als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten. Investitionskosten für ein nach den Wünschen des Gesellschafter-Geschäftsführers errichtetes und von ihm und seiner Gattin privat genutztes Einfamilienhaus verlieren nicht deshalb den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung, weil die Abgabepflichtigen der privaten Nutzung des Wohnhauses zivilrechtlich einen Bestandsvertrag zugrundegelegt haben. Rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder für den Unterhalt seiner Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, sind deshalb steuerlich unbeachtlich. Dies gilt selbst dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten.

Die betreffend des Einfamilienhauses geltend gemachten Vorsteuern waren nicht anzuerkennen.

b) verdeckte Ausschüttung

Hinsichtlich Fremdüblichkeit der Miete wird seitens der BP festgestellt, dass laut Immobilienspiegel der Preis für eine Mietwohnung in 1... für 177 m² € 2.574,-- betragen würde.

Weiters müsste laut Rentabilitätsprüfung der BP aufgrund der Grundkosten iHv € 326.910,-- und der Baukosten iHv € 423.676,-- eine Miete von mindestens € 2.850,-- gezahlt werden, um eine Gewinnerzielungsabsicht (die ja bei der Vermietung an Fremde gegeben sein würde) nach außen hin erkennen zu lassen.

Nach Ansicht der BP müsste die Miete € 2.700,-- betragen. Dieser Vorteil der geringeren Miete kann seine Begründung nur im Gesellschaftsverhältnis finden. Der Differenzbetrag stellt eine verdeckte Ausschüttung dar.

Haftungs- und Abgabenbescheid über den Prüfungszeitraum vom Juni 2002 bis Dezember 2008:

Das Finanzamt erließ einen Haftungs- und Abgabenbescheid, mit dem die Bw. gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 als die zum Abzug der Kapitalertragsteuer Verpflichtete zur Haftung herangezogen wurde. Vorgeschrieben wurde eine Kapitalertragsteuer in Höhe von

€ 15.119,55. In der Begründung für den Haftungs- und Abgabenbescheid wurde auf den beiliegenden (oben wiedergegebenen) Bericht verwiesen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ dementsprechend die berufsgegenständlichen Bescheide.

Das Rechtsmittel der Berufung wurde wie folgt eingebracht:

"Für die Anschaffungskosten der Immobilie 1... Wien Wr.Anschr. 8 durch meine Klientin wurden - in den Jahren Wirtschaftsjahre 2004/2005 sowie 2005/ 2006 - Vorsteuern geltend gemacht.

Es handelt sich bei der Immobilie um ein Einfamilienhaus, das zur Erzielung von Mieteinnahmen angeschafft wurde. Seit Oktober 2006 [wurde] gemäß Mietvertrag Miete von den Mietern an den Eigentümer - der GmbH - bezahlt.

Die (Bw.) erzielt ihre sonstigen Umsätze durch die Veranstaltung von Events wie zB Großlaufveranstaltungen etc.

Ein Mietvertrag wurde Anfang Oktober 2006 abgeschlossen. Anlässlich der Bilanzerstellung 2006/07 wurde festgestellt, dass die Miete einer Anpassung bedarf, da die Anschaffungskosten höher als erwartet ausfielen. Eine Zusatzvereinbarung betreffend Höhe der Miete auf monatlich € 1.860,-- wurde daher abgeschlossen. Diese Miethöhe wurde durch einen gerichtlich beeideten Sachverständigen als angemessene Miete festgestellt, und ab Beginn des Mietverhältnisses nachverrechnet.

Laut der Vereinbarung handelt es sich bei der Miete um den Hauptmietzins, Betriebskosten werden von den Mietern zur Gänze selbst getragen.

Für die Mieteinnahmen wurden gem. UStG 10% verrechnet, und auch bezahlt.

Die Kriterien die an Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern gelegt werden entsprechen jenen die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. (vgl. Doralt EStG § 2 TZ 160 sowie RZ 1127 ff der EStR 2000)

- sie müssen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität)
- sie müssen einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- sie wären zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden.

Es liegen im gegenständlichen Fall ein schriftlicher Mietvertrag vor. Dadurch ist das Kriterium nach außen hin zum Ausdruck kommen erfüllt.

Die Vereinbarungen sind deutlich und klar und wären auch mit Dritten in der Form abgeschlossen worden.

Weiters wurde ein Mietzins vereinbart, der sich am Fremdvergleich orientiert. Diese Miete wurde auch bezahlt. Die Miete wurde anhand eines Gutachtens ermittelt, um den Fremdvergleich sicherzustellen.

Schlussendlich handelt es sich keineswegs um eine Luxusimmobilie. Das Gebäude ist weder von Ausstattung als auch von der Lage (22. Bezirk) her besonders repräsentativ. In dieser Art und Lage auch durchaus für einen fremden Arbeitnehmer (zB Geschäftsführer) eine denkbare Anschaffung gewesen wäre.

Durch die Einnahmen-Erzielung liegt aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen vor, die der unternehmerischen Sphäre zugeordnet werden können. Unternehmerische Tätigkeit ist dadurch gegeben. Die Mieterlöse und deren Verunstung wurden seitens der BP ja nicht korrigiert. Wenn gemäß § 12 (1) Z 2 lit. a UStG für die Leistungen, die als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten, der Vorsteuerabzug versagt wird, dann kann es auch keine damit zusammenhängenden steuerpflichtigen Umsätze geben. Die Umsatzbesteuerung der Mietumsätze wurde aber seitens der BP nicht rückgängig gemacht.

Daher beantrage ich die Anerkennung des Vorsteuerabzuges in den Jahren

in Höhe von € 3.656,97 für 2005

in Höhe von € 83.865,17 für 2006

verdeckte Gewinnausschüttung

Alle Wirtschaftsgüter, die der Einkünfte-Erzielung dienen, sind somit dem Betriebsvermögen zuzurechnen. Ist dies nicht der Fall, dann handelt es sich um den außerbetrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft. Die Immobilie wurde auch seitens der Betriebsprüfung aber korrekterweise als zum steuerlichen Betriebsvermögen gehörig qualifiziert. Die Immobilie dient also zur Einkünfteerzielung der GmbH.

Das Vorhandensein einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt voraus, dass das Gebäude zum steuerlichen Betriebsvermögen gehört und der Gesellschafter einen Vorteil zugewendet bekommt. Da es sich bei der Miete um eine angemessene Miete handelt - ist kein Vorteil für den Gesellschafter erkennbar. Ein Vorteil wäre bei unentgeltlicher Nutzung zB klar gegeben. Dies ist aber nicht der Fall. Er bezahlt wie jeder Dritte als Mieter die Miete samt USt und trägt darüberhinaus die Betriebskosten.

Die von der BP behauptete angemessene Miete in Höhe von € 2.700,-- /Monat ist überhöht. (Weiters wurde nicht berücksichtigt, dass die Betriebskosten zur Gänze extra bezahlt werden und die Miete in Höhe von € 1.860,-- nur die reine Nettomiete darstellt)

Das objektive Tatbild einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt eine Vermögensverminderung bei der Körperschaft voraus, die durch erhöhte Aufwendungen der

Körperschaft oder durch das Fehlen von Erträgen der Körperschaft verursacht sein kann. Hier liegt aber eine durch ein Gutachten untermauerte angemessene Miete vor und es kommt zu keinen Vermögensverschiebungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter.

Für eine VGA ist jedoch die Zuwendung von Vermögensvorteilen entscheidend.

Der Fremdvergleich zeigt im vorliegenden Fall jedoch: es kommt durch die Verrechnung einer angemessenen, dem Fremdvergleich standhaltenden Miete zu keiner verdeckten Gewinnausschüttung.

Somit beantrage ich:

Storno der KEST auf die verdeckte Gewinnausschüttung wie folgt:

KA 1-12/07 € 4.350,--

KA 1-12/08 € 8.700,--"

Im Vorlagebericht wurden die Streitpunkte wie folgt dargestellt:

"Vorsteuerabzug betreffend Herstellungsaufwand Einfamilienhaus in 1... Wien und verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der Differenz bezahlter Mietzins zu angemessenem Mietzins laut Außenprüfung, Vermietung erfolgt durch GmbH an ihren Geschäftsführer.

1) Vorsteuerabzug: Wird Argumentation der Außenprüfung hinsichtlich Versagung des Vorsteuerabzuges vollinhaltlich aufrechterhalten.

2) Der seitens der Außenprüfung angesetzte Mietzins ergibt sich einerseits aufgrund von Recherchen betreffend Vergleichsobjekte in Wien 1... und Immobilienspiegel (Seite 290ff AB) und andererseits aufgrund einer durchgeführten Rentabilitätsrechnung betreffend eingesetztes Kapital (Seite 287 AB). Auch wenn sich aufgrund des im Zuge der Berufung vorgelegten Gutachtens lediglich ein angemessener Mietzins von € 1.860,-- ergibt – wobei die vorhandene Teichanlage unberücksichtigt blieb –, kann mit diesem Mietzins eine gewinnorientierte Bewirtschaftung des Objektes in absehbarer Zeit nicht erreicht werden. Weiters wird lt. Immobilienspiegel für eine in 1... gelegene Mietwohnung dieser Größenklasse ein Mietzins von ca. € 14,--/m² angegeben; im Gutachten wird für das Objekt ein Mietzins von € 4,08/m² angesetzt.

Es wird beantragt, die Berufung als unbegründet abzuweisen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Juli 2000 gegründet. Seit November 2001 (dem Zeitpunkt des Ausscheidens des zweiten Gründungsgesellschafters) ist Herr Ing. W. Alleingesellschafter der GmbH (Stammeinlage € 35.000) und alleiniger Geschäftsführer (Firmenbuchauszug vom 19.03.2009 mit historischen Daten, AB 24f).

Gegenstand des Unternehmens ist (Gesellschaftsvertrag vom 12.07.2000, Drittens, DB 10, Firmenbuchauszug vom 19.03.2009 mit historischen Daten, AB 24f):

1. Übertragung von Veranstaltungen im Internet
2. Produktion von Multimedia-CD-Roms
3. Herstellung von digitalen Visitenkarten
4. Web-Design
5. Handel mit Waren aller Art
6. Dienstleistungen aller Art im multimedialen Bereich
7. Dienstleistungen aller Art im EDV-Bereich
8. Durchführung von Schulungen im EDV- und Multimediabereich

Die Bw. ermittelt den Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 und erstreckt sich das (abweichende) Wirtschaftsjahr vom 1. Juli bis zum 30. Juni und wurde das abweichende Wirtschaftsjahr gemäß § 20 Abs. 1 UStG 1994 als Veranlagungszeitraum gewählt (Gesellschaftsvertrag, Erklärung vom 6.9.2000, AB 2f, und Abgabeneintragungsabfrage).

Im Jahr 2004 fanden betreffend Grund und Boden gemäß den erfolgten Verbuchungen folgende Vorgänge statt (Konto 0300 - Unbebaute Grundstücke AB 288):

13.08.2004: Wr.Anschr. 8 Grundstück	4.350,00
20.08.2004: Gebühren f. Grundwerwerb. u. Gr. ...	12.050,00
06.09.2004: Dr. K... Grundstückskauf	290.009,10
12.11.2004: S... Wr.Anschr.	900,00
15.11.2004: Eintragungsgeb. Bezirksg.	3.600,00
31.12.2004: Vermessung Liegensch. WrAnschr.	350,00
Summe 2004:	312.259,10

Im Jahr 2005 fanden betreffend Grund und Boden gemäß den erfolgten Verbuchungen folgende Vorgänge statt (Konto 0300 - Unbebaute Grundstücke AB 288):

13.07.2005: Kanal-Verlängerung	2.092,50
--------------------------------------	----------

Im Jahr 2006 fanden betreffend Grund und Boden gemäß den erfolgten Verbuchungen folgende Vorgänge statt (Konto 0300 - Unbebaute Grundstücke AB 288):

11.05.2006: Teichfolie/Flies	1.666,00
16.05.2006: ... Kiesel – Teichanl WrAnschr.	672,74
16.05.2006: Teichfolie	1.666,00
17.05.2006: Terrasse Wr.Anschr. 8	5.715,15
29.05.2006: Teich - Findlinge – Wr.Anschr.	473,04
29.08.2006: Verlegen v. Sandsteinblock, Fräs	2.365,00
Summe 2004 bis 2006:	326.909,53

Im Oktober 2004 leistete die Bw. an die H. Haus eine Anzahlung iHv € 18.034,83, und zwar als Anzahlung von 5% der Rechnungssumme (AfA-Verzeichnis 2004/2005, AB 61).

Im Jahr 2005 fanden betreffend den Hausbau auf dem genannten Grund und Boden gemäß den erfolgten Verbuchungen folgende Vorgänge statt (Konto 0310 - Bebaute Grundstücke AB 288):

01.07.2005: TeilbKellerdeckeH...Haus	109.668,08
22.07.2005: Kamin Wr.Anschr.	7.270,00
04.08.2005: Dacheindeckung H... Haus	237.614,18
19.08.2005: Gully, Eingangspodest Haus	862,50
22.09.2005: Erw.Terrasse ink.Erw.Pooltechni	1.583,33
03.10.2005: Alarmanlage Wr.Anschr.	4.643,00
06.10.2005: Übergabe - FertigstellungHaus	18.278,01
21.10.2005: Sonderwunsch Haus Küche	170,83
13.12.2005: Hausanschlussl-Kanal WrAnschr.	2.375,47
Summe 2005:	407.040,40

Im Jahr 2006 fanden betreffend den Hausbau auf dem genannten Grund und Boden gemäß den erfolgten Verbuchungen folgende Vorgänge statt (Konto 0310 - Bebaute Grundstücke AB 288):

05.09.2006: Zaun H... WrAnschr.	3.869,36
07.09.2006: ... Zaunfeldst WrAnschr.	737,80
26.09.2006: Weg Wr.Anschr.	3.421,16
29.09.2006: zu Zaun	49,13
30.09.2006: zu Zaun Kleber	105,95
04.10.2006: Zaun WrAnschr.	1.451,68
06.10.2006: ... Weg WrAnschr.	455,80
11.10.2006: ... Weg WrAnschr.	385,06
11.10.2006: ... Weg WrAnschr.	23,75
11.10.2006: ... Weg WrAnschr.	259,48
16.10.2006: ... Belastungsfuge WrAnschr.	200,31
16.10.2006: ... Teil Belastungsfug Za	57,23
01.11.2006: ... Zaunfeldsteine Elegant	786,83
10.11.2006: ... Weg Wr.Anschr.	155,51
10.11.2006: ... Steine Weg Wr.Anschr.	376,48
13.11.2006: Garagenvorplatz, Einfriedung N.	4.300,00
Summe 2005 und 2006:	423.675,93

Der Abstattungskreditvertrag Konto Nr. 504-... zwischen dem Kreditnehmer (Bw.) und dem Kreditgeber ...bank wurde wie folgt abgeschlossen (AB 354ff):

"A Kreditgegenstand und Konditionen

Einmal ausnützbarer Kredit EUR 310.000,--

Sollzinsen 3,12 % p.a. gebunden an EURIBOR 3 Monate + 1%-Punkte Aufschlag, Anpassung vierteljährlich zum 1.1., 1.4., 1.7. und 1.10., auf ganze 1/100 kaufmännisch runden.

Verzugszinsen 5% p.a.

Einmalige Bearbeitungsgebühr EUR 2.000,--

Abschlusskosten pro Abschlusstermin EUR 6,--

Abschlussstermine 31.3., 30.6., 30.9. und 31.12.

Rückzahlung bis 31.08.2029.

Bis zum 31.08.2029 sind die Zinsen und Nebengebühren zu dem Abschlussterminen zu bezahlen. Bei Deckung zu Lasten Konto Nr. 6.514... .

Gesamtbelastung laut BWG	EUR	556.547,--
öffentliche Abgaben inkl. staatliche Kreditgebühr 0,8%	EUR	6.377,26
	EUR	562.924,26

Effektiver Jahreszinssatz 3,2 %

fiktiver Jahreszinssatz bei Zahlungsverzug siehe Schalteraushang

Währungswechsel:

Wechsel in EUR bzw. in dem Kreditgeber genehme frei konvertierbare Fremdwährungen gegen Entgelt laut Schalteraushang mit 1 Wochen Avisofrist bei (Fix-)Zinsperioden zu deren Ende, sonst jederzeit möglich. Bei Fremdwährung Verzinsung auf roll-over-Basis mit Zinsperioden. Anpassung der Konditionen für die einzelnen Zinsperioden entsprechend der Entwicklung des LIBOR 3 Monate am Eurogeldmarkt + 1 %- Punkte, auf ganze 1/100 kaufmännisch runden.

Aufrechnung verschiedener Währungen zulässig. Der Kreditnehmer bestätigt Erhalt und ausführliche Erläuterung der Beratungsunterlage Fremdwährungsfinanzierung und des aktuellen Charts.

Mangels anderslautendem Auftrag des Kreditnehmers für die jeweilige Folgeperiode ist der Kreditgeber berechtigt, den aushaftenden Saldo auf Basis des vereinbarten LIBOR-Satzes für die jeweils ausgenutzte Währung zu verzinsen.

Abschlusskosten pro Abschlusstermin werden bei Ausnutzung in Fremdwährung in der jeweils ausgenutzten Währung wie folgt verrechnet: JPY 11.000,--; CHF 125,--; USD 90,--; CAD 135,-
- sonstige Fremdwährungen im Gegenwert von EUR 84,--

Fremdwährungs-Risikoinformationen

...

Sicherheiten:

Pfand ...

Bürgschaft Ing. W... (Gesellschafter-Geschäftsführer)"

Der Bürgschaftsvertrag zwischen dem Bürgen Ing. W... und dem Kreditgeber ...bank wurde abgeschlossen wie folgt (AB 356):

"A Schuldverhältnis

Abstattungskreditvertrag vom [blank] EUR 310.000,--

Kreditnehmer: (Bw.)

B Sicherstellung

Zur Sicherstellung aller bestehenden und künftigen Forderungen des Kreditgebers einschließlich Zinsen, Spesen und sonstigen Nebengebühren aus o.a. Schuldverhältnis, dessen nähere Vertragsbedingungen dem Bürgen zur Kenntnis gebracht wurden, übernimmt dieser die Haftung als Bürge und Zahler zur ungeteilten Hand und hinterlegt dem Kreditgeber 1 Stück als Bürge für den Akzeptanten unterfertigte Deckungswechsel.

Sonstige Bestimmungen

..."

Der Pfandvertrag Lebensversicherung zwischen dem Pfandbesteller Ing. W... und dem Kreditgeber ...bank wurde abgeschlossen wie folgt (AB 357):

"A Schuldverhältnis

Abstattungskreditvertrag vom [blank] EUR 310.000,--

Kreditnehmer: (Bw.)

B Sicherstellung

Zur Sicherstellung aller bestehenden und künftigen Forderungen des Kreditgebers einschließlich Zinsen, Spesen und sonstigen Nebengebühren aus o.a. Schuldverhältnis, dessen nähere Vertragsbedingungen dem Bürgen zur Kenntnis gebracht wurden, verpfändet dieser unter Übergabe der Versicherungspolizze sämtliche Ansprüche, insbesondere auch alle durch Umschreibungen, Aufstockungen und Indexregulierungen erfolgten Versicherungssummenerhöhungen aus dem Versicherungsvertrag: Versicherung...

Polizzennummer 312...

Versicherungssumme EUR 5.192,--

Versicherungsnehmer Ing. W...

Sonstige Bestimmungen

..."

Der Pfandvertrag Forderungen zwischen dem Pfandbesteller Ing. W... und dem Kreditgeber ...bank wurde abgeschlossen wie folgt (AB 359):

"A Schuldverhältnis

Abstattungskreditvertrag vom [blank] EUR 310.000,--

Kreditnehmer: (Bw.)

B Sicherstellung

Zur Sicherstellung aller bestehenden und künftigen Forderungen des Kreditgebers einschließlich Zinsen, Spesen und sonstigen Nebengebühren aus o.a. Schuldverhältnis, dessen nähere Vertragsbedingungen dem Bürgen zur Kenntnis gebracht wurden, verpfändet dieser die gegen '... Versicherung... aufgrund Polizze Nr. 3/421... EUR 200.000,-- zustehenden Forderungen.

Sonstige Bestimmungen

..."

Der Abstattungskreditvertrag Konto Nr. 524-... zwischen dem Kreditnehmer (Bw.) und dem Kreditgeber ...bank wurde wie folgt abgeschlossen (AB 347ff):

"A Kreditgegenstand und Konditionen

Einmal ausnützbarer Kredit EUR 150.000,--

Sollzinsen 3,14 % p.a. gebunden an EURIBOR 3 Monate + 1%-Punkte Aufschlag, Anpassung vierteljährlich zum 1.1., 1.4., 1.7. und 1.10., auf ganze 1/100 kaufmännisch runden.

Verzugszinsen 5% p.a.

Einmalige Bearbeitungsgebühr EUR 1.000,--

Abschlussspesen pro Abschlusstermin EUR 6,--

Abschlusstermine 31.3., 30.6., 30.9. und 31.12.

Rückzahlung bis 31.08.2029.

Bis zum 31.08.2029 sind die Zinsen und Nebengebühren zu dem Abschlussterminen zu bezahlen. Bei Deckung zu Lasten Konto Nr. 6.514... .

staatliche Kreditgebühr 0,8%

Währungswechsel:

...

Sicherheiten:

Pfand ...

Bürgschaft Ing. W... (Gesellschafter-Geschäftsführer)"

Der Bürgschaftsvertrag zwischen dem Bürgen Ing. W... und dem Kreditgeber ...bank wurde abgeschlossen wie folgt (AB 351):

"A Schuldverhältnis

Abstattungskreditvertrag vom [blank] EUR 150.000,--

Kreditnehmer: (Bw.)

B Sicherstellung

Zur Sicherstellung aller bestehenden und künftigen Forderungen des Kreditgebers einschließlich Zinsen, Spesen und sonstigen Nebengebühren aus o.a. Schuldverhältnis, dessen

nähere Vertragsbedingungen dem Bürgen zur Kenntnis gebracht wurden, übernimmt dieser die Haftung als Bürge und Zahler zur ungeteilten Hand.

Sonstige Bestimmungen

..."

Der Pfandvertrag Lebensversicherung zwischen dem Pfandbesteller Ing. W... und dem Kreditgeber ...bank wurde abgeschlossen wie folgt (AB 353):

"A Schuldverhältnis

Abstattungskreditvertrag vom [blank] EUR 150.000,--

Kreditnehmer: (Bw.)

B Sicherstellung

Zur Sicherstellung aller bestehenden und künftigen Forderungen des Kreditgebers einschließlich Zinsen, Spesen und sonstigen Nebengebühren aus o.a. Schuldverhältnis, dessen nähere Vertragsbedingungen dem Bürgen zur Kenntnis gebracht wurden, verpfändet dieser unter Übergabe der Versicherungspolizze sämtliche Ansprüche, insbesondere auch alle durch Umschreibungen, Aufstockungen und Indexregulierungen erfolgten

Versicherungssummenerhöhungen aus dem Versicherungsvertrag: Versicherung...

Polizzennummer 151...

Versicherungssumme EUR 7.061,--

Versicherungsnehmer Ing. W...

Sonstige Bestimmungen

..."

Der Pfandvertrag Forderungen zwischen dem Pfandbesteller Ing. W... und dem Kreditgeber ...bank wurde abgeschlossen wie folgt (AB 350):

"A Schuldverhältnis

Abstattungskreditvertrag vom [blank] EUR 150.000,--

Kreditnehmer: (Bw.)

B Sicherstellung

Zur Sicherstellung aller bestehenden und künftigen Forderungen des Kreditgebers einschließlich Zinsen, Spesen und sonstigen Nebengebühren aus o.a. Schuldverhältnis, dessen nähere Vertragsbedingungen dem Bürgen zur Kenntnis gebracht wurden, verpfändet dieser die gegen '... Versicherung... aufgrund Polizze Nr. 3/421... EUR 210.000,-- zustehenden Forderungen.

Sonstige Bestimmungen

..."

Am 6. Oktober 2006 wurde zwischen der Bw. als Vermieterin einerseits und den Ehegatten S. als Mieter andererseits folgender Mietvertrag abgeschlossen (AB 307ff):

"1. Mietgegenstand

Der Mietgegenstand liegt im Hause Wr.Anschr. Nr. 8, 1... Wien.

Der Mietgegenstand ist das Einfamilien-Haus, bestehend aus 6 Zimmer, 2 Bäder, 1 WC, 2 begehbbare Schränke und Keller.

Die Nutzfläche des Mietgegenstandes beträgt ca 177 m²

Der Mietgegenstand ist wie folgt ausgestattet:

Kamin, Bäder / WC verfliest inkl Toiletten, alle Böden im Erdgeschoss und Obergeschoss mit Laminat (außer Nassräume und VZ Erdgeschoss), Stiegen vom Erdgeschoss zum Obergeschoss in Holz mit Glas, im Außenbereich befindet sich eine Garage, eine Terrasse, ein Pool, ein Teich.

Sämtliche Zu- und Ableitungen, insbesondere die Wasser, Abwasser- und Elektroleitungen befinden sich in neuwertigem und funktionstüchtigem Zustand. Der Mietgegenstand befindet sich in ordnungsgemäßigem Zustand und entspricht der Kategorie A (Miete Haus) gem § 15a MRG.

Etwaige nach Übergabe des Mietgegenstandes hervorkommende Mängel, die dessen Brauchbarkeit oder ein Ausstattungsmerkmal beeinträchtigen, sind dem Vermieter bzw. dessen Vertreter unverzüglich schriftlich anzuzeigen. Behebt der Vermieter diese Mängel binnen angemessener Frist, ist der Mieter nicht berechtigt, weitere Ansprüche zu stellen oder daraus Rechtsfolgen abzuleiten.

2. Mietdauer

Das Mietverhältnis beginnt am 01. Oktober 2006 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Der Vermieter ist berechtigt, die vorzeitige Aufhebung des Mietvertrages aus den Gründen des § 1118 ABGB zu erklären.

3. Gebrauchsrecht des Mieters

Der Mietgegenstand darf ausschließlich zu Wohnzwecken verwendet werden.

4. Mietzins

Der Mietzins besteht aus

- a. de, vereinbarten und angemessenen Hauptmietzins,
- b. dem auf das Bestandobjekt entfallenden Anteil an Betriebskosten und öffentlichen Abgaben,
- c. dem auf das Bestandobjekt entfallenden Anteil an der Erhaltung und dem Betrieb der folgenden, der gemeinsamen Benützung der Bewohner dienenden Anlagen des Hauses (zB Aufzug),
- d. den anteiligen Heiz- und Warmwasserkosten,
- e. den Verwaltungsauslagen in der durch § 22 MRG in der jeweils in Kraft stehenden Fassung

geregelten Höhe,

f. der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe (derzeit 10%), berechnet von allen Mietzinsbestandteilen der lit. a. bis e.

Als Hauptmietzins wird ein frei vereinbarter Betrag in der Höhe von € 1250,-- monatlich vereinbart.

Demnach errechnet sich der Mietzins wie folgt:

- Hautmietzins	Euro	1.250,--
- Umsatzsteuer 10%	Euro	125,--
GESAMT	Euro	1.375,--

Fälligkeit des Mietzinses:

der Mietzins zuzüglich Umsatzsteuer ist monatlich im vorhinein jeweils am Ersten eines jeden Monats in der vom Vermieter bekanntgegebenen (zB Einziehungsauftrag) Art in einem Betrag zu bezahlen.

5. Wertsicherung:

Der Hauptmietzins ist wertgesichert. Zur Berechnung der Wertsicherung dient der vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlaubliche Verbraucherpreisindex oder der an dessen Stelle tretende Index. Ausgangsbasis für die Wertsicherungsberechnung ist die für den Monat des Vertragsabschlusses verlaubliche Indexzahl.

Der Hauptmietzins verändert sich in dem Ausmaß, in dem der genannte Index gegenüber der Ausgangsbasis verändert. der Vermieter ist zur Anpassung des Mietzinses aufgrund von Indexsteigerungen jeweils zum 1.1. eines Jahres berechtigt.

Die durch die Wertsicherung eintretende Veränderung des Hauptmietzinses wird dem Mieter vom Vermieter schriftlich bekanntgegeben. Der Mieter ist zur Bezahlung eines aufgrund der Wertsicherung erhöhten Hauptmietzinses ab dem folgenden Zinstermin verpflichtet, wenn die Mitteilung des Vermieters spätestens 14 Tage vor dem Zinstermin eingelangt ist.

6. Betriebskosten, laufende öffentliche Abgaben, sonstige Aufwendungen

Der Mieter ist damit einverstanden, dass die Prämien der bestehenden Glasbruch- und Sturmschadenversicherung als Betriebskosten gelten und im Verhältnis seines Anteiles an ihn weiterverrechnet werden.

7. Betriebskosten pauschale

Der Mieter ist ausdrücklich damit einverstanden, dass zur Deckung der Betriebskosten, laufenden öffentlichen Abgaben und sonstigen Aufwendungen, die im Laufe eines Kalenderjahres anfallen, zu jedem Monatsersten ein gleichbleibender Teilbetrag vorgeschrieben wird (Jahrespauschalverrechnung).

Der Vermieter verpflichtet sich, die Betriebskosten jeweils bis 30.6. des Folgejahres anhand von Belegen entsprechend abzurechnen. Der Nachweis der Höhe der Betriebskosten,

öffentlichen Abgaben und sonstigen Aufwendungen erfolgt in diesem Fall durch fristgerechte Auflage der Rechnungsbelege in der Kanzlei des Hausverwalters. Eine sich daraus ergebende Betriebskostennachzahlung bzw. -guthaben ist binnen 14 Tagen auszugleichen.

Der Mieter ist damit einverstanden, dass mit Beginn des Mietverhältnisses keine stichtagsgemäße Abrechnung der genannten Kosten erfolgt. Dementsprechend verpflichtet sich der Mieter, Betriebskostennachzahlungen für das Bestandsobjekt auch dann zu leisten, wenn diese Nachzahlungen ihr einen Zeitraum begehrt werden, in welchem er noch nicht Mieter war.

Der Vermieter ist berechtigt, die Betriebskostenpauschale entsprechend zu erhöhen oder herabzusetzen, je nachdem, ob die abgerechneten Kosten höher oder niedriger waren als die eingehobenen.

8. Benützungsverzicht, Störung in der Benützung

Verzichtet der Mieter auf die Benützung der der gemeinsamen Benützung der Bewohner des Hauses dienenden Anlagen, so ist er nur dann von dem auf ihn entfallenden Kostenanteil befreit, wenn der Vermieter zustimmt und die übrigen Mieter den auf ihn entfallenden Kostenanteil übernehmen. Die hierzu erforderlichen Erklärungen sind vom Mieter auf seine Kosten beizubringen.

Der Mieter erklärt, aus den zeitweiligen Störungen oder Absperrungen der Wasserzufuhr, Gebrechen oder Absperrungen des Personenaufzuges, an den Gas-, Licht-, Kraft- und Kanalisierungsleitungen, Mängeln der Waschküche und dergleichen keinerlei Rechtsfolgen abzuleiten.

9. Erhaltungspflicht des Mieters

Der Mieter hat den Mietgegenstand in ordnungsgemäßigem Zustand übernommen.

Der Mieter verpflichtet sich, diesen Zustand zu erhalten, den Mietgegenstand pfleglich zu behandeln und diesen nach Beendigung des Mietgegenstandes in gleich gutem Zustand neu ausgemalt, ansonsten unter Berücksichtigung normaler Abnutzung zurückzustellen. Der Mieter verpflichtet sich, den Mietgegenstand und die für diesen bestimmten Zu- und Ableitungen, Einrichtungen und Geräte, insbesondere die Wasser-, Abwasser-, Elektro- und Gasleitungen, die Heizungs- und sanitären Anlagen sowie die Antennenanlage zu warten, instandzuhalten und zu erneuern, sofern es sich nicht um ernste Schäden des Hauses handelt. Den Mieter trifft die Instandhaltungspflicht gem § 1096 ABGB. Der Mieter erklärt, den Vermieter aus einer Verletzung dieser Instandhaltungspflicht schad- und klaglos zu halten.

Ist die Behebung von ernsten Schäden des Hauses erforderlich, so ist der Mieter verpflichtet, dies dem Vermieter unverzüglich anzuzeigen. Der Vermieter verpflichtet sich, diese Schäden so rasch wie möglich zu beheben.

10. Änderungen im Mietgegenstand

Durch den Vermieter:

Der Mieter ist verpflichtet, die vorübergehende Benützung und Veränderung des Mietgegenstandes ohne Ersatzanspruch zu dulden, wenn dies zur Beseitigung ernster Schäden des Hauses oder zur Durchführung von Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten am Haus notwendig oder zweckmäßig ist.

Weiters ist der Mieter verpflichtet, die vorübergehende Benützung und Veränderung seiner Wohnung zur Durchführung von Veränderungen in anderen Bestandobjekten zu dulden, wenn ihm dies bei Abwägung aller Interessen zumutbar ist. In diesem Fall ist der Mieter angemessen zu entschädigen.

Durch den Mieter:

Der Mieter verpflichtet sich, beabsichtigte Veränderungen am Mietgegenstand dem Vermieter rechtzeitig anzuzeigen. Die Anzeige hat Art und Umfang der Veränderung sowie eine Liste der Gewerbebetriebe zu enthalten, die die Veränderung vornehmen sollen. Die Arbeiten dürfen nur von behördlich befugten Gewerbsleuten geplant und durchgeführt werden.

Die Veränderungen dürfen nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung des Vermieters durchgeführt werden, soweit es sich nicht um 'privilegierte Arbeiten' iSd § 9 Abs 2 MRG handelt.

Der Mieter haftet dem Vermieter unabhängig von eigenem Verschulden für alle Schäden, die am Mietgegenstand oder sonst am Haus aus solchen Arbeiten entstehen und halten den Vermieter für Schäden, die anderen Mietern im Haus oder Dritten entstehen, vollkommen schad- und klaglos.

Dieser verpflichtet sich auch, den Vermieter hinsichtlich einer Gebührenmithaftung völlig schad- und klaglos zu halten.

17. Sonstige Bestimmungen

Die Vertragsteile verzichten auf die Irrtumsanfechtung.

Sollten eine oder mehrere Bestimmungen dieses Vertrages unwirksam sein, weil sie gegen zwingendes Recht verstößt (bzw. verstoßen), so bleibt die Gültigkeit der übrigen Bestimmungen unberührt. Die Vertragsparteien werden die unwirksame Vereinbarung durch eine wirksame ersetzen, die der Intention der unwirksamen Bestimmung möglichst nahe kommt.

Die Vertragsparteien stellen übereinstimmend fest, dass mündliche Nebenabreden nicht bestehen.

Jede Änderung oder Ergänzung dieses Vertrages bedarf zu ihrer Gültigkeit einer schriftlichen Vereinbarung, die von beiden Vertragsteilen unterfertigt ist.

Solange dem Vermieter nicht eine andere Zustelladresse zur Kenntnis gebracht wird, erfolgen

Zustellungen aller Art an die Adresse des Mietobjektes mit der Wirkung, dass sie dem Mieter als zugekommen gelten.

Dieser Mietvertrag wird in zwei Ausfertigungen errichtet, von welcher jeder Vertragsteil eine erhält."

Am 14. Februar 2007 überwies die Bw. an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien einen Betrag in Höhe von € 495,00 (Auftragsbestätigung vom 14.2.2007, Beilage zum Schreiben vom 13.4.2011).

Am 18. Februar 2007 brachte die Prüferin dem Gesellschafter-Geschäftsführer den Prüfungsauftrag zur Kenntnis und war Prüfungsbeginn am 18. Februar 2007 (AB1).

Mit dem Datum 30. Juni 2007 wurden auf dem Konto "Erlöse aus Miete Wr. Anschr. " mit der Bezeichnung "8mal 610" (und dem handschriftlichen Vermerk: *Miete 10/06 - 6/07 1.860 - 1.250*) € 4.880,00 gebucht. Mit demselben Datum wurden auf dem Konto weiters mit der Bezeichnung "Miete Juni 07" € 1.250,00 gebucht (Beilage zum Schreiben vom 13.4.2011).

Am 30. Juni 2009 wurde zwischen der Bw. als Vermieterin einerseits und den Ehegatten S. als Mieter andererseits folgende *Ergänzung zum Mietvertrag* abgeschlossen (Beilage zum Schreiben vom 13. April 2011):

Zusatzvereinbarung

In Zusammenhang mit Punkt, 17 der oben genannten Mietvertrages werden folgenden Änderungen vereinbart.

Zu Punkt 4. Mietzins

Der Hauptmietzins wird einvernehmlich nach gutachterlicher Feststellung auf € 1.860,-- monatlich festgesetzt.

Darnach errechnet sich der Mietzins wie folgt:

Hauptmietzins	€ 1.860,--
Umsatzsteuer 10%	€ 186,--
GESAMT	€ 2.046,--

Zu Punkt 6:

Es wird klargestellt dass der Mieter selbst die Betriebskosten zu tragen hat .

Zu Punkt 8 :

Entfällt

Eine Nachverrechnung ab Beginn der Mietverhältnisses wird vorgenommen.

Wien , am 30 . Juni 2009

Am 12. Oktober 2011 hielt die steuerliche Vertretung – dem Ergebnis der am selben Tag zuvor stattgefundenen Besprechung mit dem Referenten folgend – fest, "dass der angemessene Mietzins mit € 2.224,00 für die Liegenschaft 1... N...weg 8, für mich und meinen Klienten (die Bw.) als vereinbart gilt. (jeweils netto, die BK werden vom Mieter getragen). Eine Nachverrechnung seitens des Klienten wird erfolgen (derzeit werden ja noch dem Gutachten folgend € 1.860,-- als Miete verrechnet.)

Der Vorsteuerabzug für die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern bleibt aber dafür aufrecht." (Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 12. Oktober 2011).

Das von der Bw. wie oben im Einzelnen ausgeführt errichtete Einfamilienhaus, ein Fertigteilhaus mit einer Wohnnutzfläche von ca. 177 m², wurde im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 als gewillkürtes Betriebsvermögen ins Anlagevermögen der Bw. aufgenommen.

In der Folge, und zwar ab Oktober 2006, wurde das Einfamilienhaus an die Ehegatten S. vermietet. Dementsprechend wurden im den Zeitraum 1. Juli 2006 bis 30. Juni 2007 umfassenden Jahresabschluss 2006/2007 die (ersten) "Erlöse aus Miete Wr.Anschr. 14.880,00" erfasst (Gewinn- und Verlustrechnung, Seite 5).

Auf Grund eines Sachverständigengutachtens wurde der Mietzins in Höhe von monatlich € 1.680,00 zuzüglich Umsatzsteuer festgelegt.

Auf Grund einer Besprechung mit dem Referenten erklärte die steuerliche Vertretung, "dass der angemessene Mietzins mit € 2.224,00 für die Liegenschaft 1... N...weg 8, für mich und meinen Klienten (die Bw.) als vereinbart gilt. (jeweils netto, die BK werden vom Mieter getragen)."

Auf der Basis der obigen Feststellungen ergibt sich, dass das errichtete Gebäude nicht als luxuriöses Gebäude zu beurteilen ist, für welches auf dem freien Markt kein anderer Mieter zu finden wäre als der Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person. Diese Beurteilung kann gemäß dem Inhalt der Sachverhaltsfeststellungen insbesondere anhand der Aspekte der Größe des Gebäudes, der Räumlichkeiten, der Grundstücksfläche und der Errichtungskosten getroffen werden. Die Errichtung eines Pools, eines kleinen Teichs und einer Küche mit Sonderausstattung machen die Liegenschaft nicht zu einer luxuriösen, für welche auf dem freien Markt kein anderer Mieter zu finden wäre. Die genannten Details sind nach der Lebenserfahrung für viele Personen, die in einem Einfamilienhaus wohnen möchten, von Interesse; von nicht sinnvollen, unbrauchbaren bzw. bloß auf einzelne Personen zugeschnittenen Ausstattungsmerkmalen kann somit nicht gesprochen werden. Es ist dementsprechend realistisch, dass die gegenständliche Liegenschaft an Interessenten von Einfamilienhäusern vermietbar ist.

Der auf Grund eines Sachverständigengutachtens festgelegte und verrechnete Mietzins in Höhe von € 1.680,00 wurde auf Grund einer Besprechung mit dem Referenten als zu niedrig angesetzt erkannt und in Höhe von € 2.224,10 festgelegt.

In der Verwaltungspraxis (Pröll, UFS 2004/5, S. 190 ff) erfolgt - gestützt auf die Judikatur (VwGH 10.7.1996, 94/15/0039) - die Herleitung fremdüblicher Mieten durch Umkehrung des Ertragswertverfahrens. Dabei ist der Liegenschaftszinssatz, der wegen der Berücksichtigung der Wertsteigerung bei derartigen Immobilien niedriger als die Verzinsung am Kapitalmarkt (Sekundärmarktrendite) ist und bei Einfamilienhäusern zwischen 2,5 % und 3 % liegt, heranzuziehen. Mit diesem Zinssatz ist unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer des Gebäudes ein Jahresreinertrag des Gebäudes zu ermitteln und um die Verzinsung des Bodenwertes zu erhöhen, und in weiterer Folge die Summe der Gebäude- und Bodenwertreinerträge um Instandhaltungs- und Verwaltungskosten sowie das Mietausfallsrisiko zu erhöhen.

Danach ermittelt sich im konkreten Fall folgendes angemessene Mietentgelt:

Gebäude € 423.675,93 : 28,73		14.746,81 €
Grund und Boden € 326.909,53 x 0,03%		9.807,29 €
Jahresreinertrag zuzüglich Bodenwertverzinsung	92 %	24.554,10 €
Mietausfallswagnis	1,5 %	400,34 €
Instandhaltung	5 %	1.334,46 €
Verwaltung	1,5 %	400,34 €
Jahreskaltmiete	100 %	26.689,24 €
Monatskaltmiete		2.224,10 €

Aus § 5 EStG 1988 iVm § 4 Abs. 10 Z. 3 lit. b EStG 1988 ergibt sich, dass Unternehmer die gemäß § 189 UGB verpflichtet sind Bücher zu führen neben notwendigem Betriebsvermögen auch gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bilanz aufnehmen dürfen. Da die Bw. eine Kapitalgesellschaft iSd § 7 Abs. 3 KStG 1988 ist, ist sie zur Buchführung gemäß § 5 EStG 1988 verpflichtet und somit berechtigt gewillkürtes Betriebsvermögen zu halten.

Das Körperschaftsteuerrecht kennt keinen eigenen Betriebsvermögensbegriff. Es gilt somit grundsätzlich der einkommensteuerrechtliche Betriebsvermögensbegriff sofern dies für Körperschaften begrifflich möglich ist.

Als gewillkürtes Betriebsvermögen kommen alle Wirtschaftsgüter in Betracht, die weder zum notwendigen Privatvermögen noch zum notwendigen Betriebsvermögen gehören. Gewillkürtes Betriebsvermögen umfasst Wirtschaftsgüter, deren Art nicht eindeutig in den betrieblichen oder privaten Bereich weist, deren Einreihung in den betrieblichen oder privaten Bereich aber auch ihrer Natur nicht widerspricht (BFH, BStBl 2001 II 828). Voraussetzung für gewillkürtes

Betriebsvermögen ist, dass das Wirtschaftsgut in irgendeiner Weise dem Betrieb förderlich ist - etwa durch ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung oder durch zusätzliche Erträge; als Schulbeispiel für gewillkürtes Betriebsvermögen gelten dabei Liegenschaften (VwGH 12.12.1995, 94/14/0091).

Die Grenze der Entscheidungsfreiheit ist dort gelegen, wo gewillkürtes Betriebsvermögen ausschließlich deshalb aufgenommen wird, um einen steuerlichen Vorteil zu erreichen, zB um eine bevorstehende Wertminderung oder einen drohenden Verlust von der einkommensteuerlich unbeachtlichen Privatsphäre in den steuerwirksamen betrieblichen Bereich zu verlagern (VwGH 8.11.1977, 1054/75, 2175/77; VwGH 21.11.1995, 92/14/0152; VwGH 28.5.1997, 92/13/0273).

Grundsätzlich sind bei Körperschaften, die den Gewinn nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermitteln, alle Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Alle Wirtschaftsgüter, die der Einkunftserzielung dienen, sind dem notwendigen oder dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzuordnen. Die in § 7 Abs. 3 KStG 1988 enthaltene Zurechnungsvorschrift schließt jedoch nicht von vornherein aus, dass diese Körperschaften steuerrechtlich einen außerbetrieblichen Vermögensbereich haben können. Dieser umfasst einerseits Wirtschaftsgüter, die nicht der Einkunftserzielung dienen (zB Wirtschaftsgüter, die bei einer Liebhabereitätigkeit verwendet werden) oder Wirtschaftsgüter, die auf Grund gesetzlicher Bestimmungen als nicht betrieblich veranlasst anzusehen sind (zB Wirtschaftsgüter, die Repräsentationszwecken dienen). Diese Trennung der Vermögenssphären folgt aus dem Grundsatz des Ertragssteuerrechtes, wonach die betriebliche von der betriebsfremden Vermögenssphäre zu trennen ist. In diesem Zusammenhang hat der Verwaltungsgerichtshof auch erkannt, dass eine Wohnung, die an den geschäftsführenden Gesellschafter gegen ein geringes Entgelt überlassen wird und die gänzlich auf die persönlichen Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten ist, der außerbetrieblichen Sphäre der Gesellschaft zuzuordnen ist (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, 98/15/0170).

Nach dieser Judikatur des VwGH zählen einzelne Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Kapitalgesellschaft dienen, nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen der Gesellschaft, sondern wegen der Übernahme der einkommensteuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 in den Körperschaftsteuerbereich als notwendiges Privatvermögen zum "steuerneutralen Vermögen" der Kapitalgesellschaft (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002).

Gerade mit der Frage der Zurechnung von durch Gesellschafter oder ihnen nahestehenden Personen genutzte Wohnungen und Häusern, die im zivilrechtlichen Eigentum der Gesellschaft

stehen, zur außersteuerlichen Sphäre der Gesellschaft hat sich der Verwaltungsgerichtshof und die Literatur in den letzten Jahren mehrfach auseinandergesetzt (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169; 24.6.2004, 2001/15/0002; 26.3.2007, 2005, 14/0091; 19.4.2007, 2005/15/0071; 16.5.2007, 2005/14/0083; Rauscher, UFSjournal 2008, 76).

Nach dieser jüngeren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, in der das Höchstgericht einer exzessiven Auslegung der außerbetrieblichen Sphäre von Gesellschaften entgegengetreten ist, ist bei Gebäuden zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft und Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude). Nur letztere können zur außerbetrieblichen Sphäre einer Gesellschaft gehören. Werden Gebäude, die jederzeit im betrieblichen Geschehen durch Vermietung einsetzbar sind, zwar dem Gesellschafter vermietet, selbst bei einem zu niedrigen Mietzins, spricht dies in rechtlicher Hinsicht nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt - bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (Zorn, RdW 2007/647, 620).

Generell ist davon auszugehen, dass durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasstes außerbetriebliches Vermögen einer Kapitalgesellschaft nur in Ausnahmefällen angenommen werden kann (Pkt 7 Körperschaftsteuerprotokoll 2005; § 8 Anhang, 9). Eine Verschiebung in den außerbetrieblichen Bereich kommt bei Gebäuden nur dann in Betracht, wenn es sich um Objekte handelt, die realistischerweise nicht fremdüblich vermietbar sind. Darunter fallen vor allem Immobilien wie zB eine Luxusvilla mit extravaganter Ausstattung; aber auch andere Luxuswirtschaftsgüter (Pkt 2.4 Slbg Steudialog 2008; Zorn, RdW 2007/647, 620).

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, was ohnehin nur in den wohl nicht die Regel bildenden Fällen einer besonderen Behinderung oder außergewöhnlichen Körpergröße denkbar wäre, sondern ob die Vorstellungen und Wünsche des Gesellschafters über seine künftigen Wohnverhältnisse Eingang in die Planung und Ausführung des Gebäudes gefunden haben.

Dass die besonderen Wünsche des Y bzw. seiner Lebensgefährtin bei der Gestaltung des Hauses eine Rolle gespielt haben, äußert sich beispielsweise auch in dem in der Berufung angesprochenen Bestreben, den letzten Stand der Bautechnik hinsichtlich Energieeffizienz und Wärmedämmung zum Einsatz zu bringen. (UFS vom 28.01.2010, RV/3992-W/08).

Die Entscheidung betraf ein Einfamilienhaus, betreffend das die auf die Errichtungskosten entfallenden Umsatzsteuern von insgesamt 141.123,10 € in den Jahren 2007 und 2008 als Vorsteuern geltend gemacht wurden (somit Nettoerrichtungskosten von rd. € 700.000,00).

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.3.2007, 2005/14/0091, betraf ein unmittelbar an einem bekannten See gelegenes Objekt, betreffend welches bis zum 31. Dezember 1994 an Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Liegenschaft S 22.719.884,82 angefallen sind.

Für die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum betrieblichen bzw. außerbetrieblichen Bereich ist es weiters nicht von Bedeutung, welchen Betriebsgegenstand die Kapitalgesellschaft hat (Pkt. 2.4 Slbg Steuerdialog 2008).

Vom Gesellschafter für die Nutzung von Liebhabereiwirtschaftsgütern gezahlte Nutzungsentgelte führen ebenfalls zu keinen Einkünften (Pkt. 2.4 Slbg Steuerdialog 2008). Sie reduzieren aber den Umfang einer auf Ebene der Gesellschaft anzusetzenden verdeckten Gewinnausschüttung. Vom Vorliegen der Bewirtschaftung des Gebäudes im Rahmen der Liebhabereibestimmungen ist nach den getroffenen Feststellungen nicht auszugehen.

Der ursprünglich (auf Grund eines Sachverständigengutachtens) festgelegte und verrechnete Mietzins führt gemäß den obigen Rechtsausführungen wegen des zu niedrigen Mietzinses zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Eine einmal bewirkte verdeckte Ausschüttung kann nur durch Rückforderung spätestens am Bilanzstichtag rückgängig gemacht werden. Eine Erfassung auf dem Verrechnungskonto in einem Folgejahr (nach Aufdecken der verdeckten Ausschüttung durch die Abgabenbehörde) kann keine Rückgängigmachung der bereits bewirkten verdeckten Ausschüttung herbeiführen.

Gemäß § 12 Abs. Z. 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer jene Vorsteuerbeträge für Lieferungen und Leistungen abziehen, die unter Voraussetzung einer formgültigen Rechnung iSd § 11 UStG 1994 von anderen Unternehmern im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Da die strittigen Vorsteuern wie oben dargestellt das im Betriebsvermögen befindliche Einfamilienhaus betreffen und aus den Feststellungen des Finanzamtes bzw. dem Akteninhalt keine anderen Hinderungsgründe (zB Fehlen einer formgültigen Rechnung) ersichtlich sind, kann der Vorsteuerabzug für die Errichtungsvorsteuern nicht verwehrt werden.

Zusammenfassend ist festzuhalten:

Das vermietete Einfamilienhaus ist dem Betriebsvermögen der Bw. zuzuordnen. Die Mieteinnahmen sind in Höhe des oben angeführten Mietzinses als steuerpflichtige Umsätze zu versteuern, die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gebäude stellen Betriebsausgaben dar und sind die Vorsteuern anzuerkennen, im Umfang der Differenz zwischen dem fremdüblichen und dem tatsächlich bezahlten Mietentgelt liegen kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte vor.

Auf Grund des Mietbeginnes *Oktober 2006* ergibt sich wegen des von der Bw. gewählten *abweichenden Wirtschaftsjahres* (Juli bis darauffolgender Juni) keine Änderung des sich auf den Zeitraum Juli 2005 *bis Juni 2006* beziehenden Gesamtbetrages der Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen bzw. des Gesamtbetrages der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch des Umsatzsteuerbescheides 2006. Diese beiden Umstände führen dazu, dass die berufungsgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 nur hinsichtlich der Vorsteuerbeträge (wie aus den Berechnungsblättern ersichtlich) abzuändern sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Neuberechnungen des Haftungs- und Abgabenbescheides hinsichtlich Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Juli 2002 bis Dezember 2008:

verdeckte Ausschüttung	WJ 06/07	WJ 07/08	WJ 7/08 – 12/08
Einfamilienhaus	8.856,90 €	11.809,20 €	5.844,60 €
KESt (33,333333%)	2.952,30 €	3.936,40 €	1.968,20 €
verdeckte Ausschüttung	WJ 02/03	WJ 03/04	WJ 04/05
Kfz- Privatanteil wie bisher	2.154,19 €	1.623,95 €	2.430,55 €
KESt (33,333333%)	718,06 €	541,31 €	810,18 €

Die mit Haftungs- und Abgabenbescheid vorgeschriebene Kapitalertragsteuer beträgt daher (anstatt laut BP € 15.119,55) € 10.926,45.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 19. Oktober 2011