

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. **Richter** über die Beschwerde der **Vermietungs Handels** GmbH, vertreten durch die **WP & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Dorfberg**, gegen die Bescheide des Finanzamtes **Dorfberg** vom 6.8.2010 betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2005-2007, und gegen die Bescheide desselben Finanzamtes vom 5.8.2010 betreffend Kapitalertragsteuerhaftung 2006 und 2007 zu Recht erkannt:

1.) Ad Umsatz- und Körperschaftsteuer 2005-2007

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

2.) Ad Kapitalertragsteuerhaftung 2006 und 2007

Die Bescheide werden abgeändert. Die Kapitalertragsteuerhaftungsbeträge werden in Höhe von 15.000 € für 2006 und 15.000 € für 2007 festgesetzt.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen dieses Erkenntnis gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

Entscheidungsgründe

Die eingebrachte Berufung ist gem. § 323 Abs 38 BAO als Beschwerde iSd Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

Ablauf des Verfahrens:

Die Beschwerdeführerin (Bf), eine GmbH, die sich mit dem Verkauf und der Vermietung von Grundstücken befasst, hat in Alpendorf eine Liegenschaft erworben, darauf u.a. eine Villa (**Waldschluchtweg 25**) errichten lassen und dieses Haus dem beherrschenden Gesellschafter ihrer Alleingesellschafterin, Herrn **Manuel Campeador** (dieser wird in weiterer Folge vereinfachend als Gesellschafter oder beherrschender Gesellschafter bezeichnet), zur Nutzung überlassen. Strittig ist, ob diese Villa zum Betriebsvermögen der Bf gehört, ob diese Vermietung der Villa eine unternehmerische Tätigkeit ist und ob diese Nutzungsüberlassung der Villa als verdeckte Ausschüttung anzusehen ist.

Ebenso hat die Bf zeitgleich 4 Appartementhäuser (Waldschluchtweg 17, 19, 21 und 23) errichten lassen. Die Vorsteuern aus der Errichtung dieser Appartementhäuser wurden zunächst nicht zum Abzug zugelassen, da die Bf im Oktober 2004 die Absicht geäußert hatte, diese Appartementhäuser verkaufen zu wollen (Niederschrift USt-Sonderprüfung vom 11.10.2004 AB 107 ff). Tatsächlich hat die Bf zunächst (2006, 2007, 2008) mehrere Appartements verkauft. Nun ist strittig, ob der Bf mit Wirksamkeit für 2007 das Recht auf eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 11 UStG 1994 zusteht, weil die Bf später die noch nicht verkauften Appartementhäuser vermietet hat.

Umsatzsteuer 2005: Am 27.7.2007 brachte die Bf ihre Umsatzsteuererklärung 2005 beim Finanzamt ein.

Im Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 1.8.2007 wurden in Bezug auf die Bf antragsgemäß Umsätze von 28.360,27 €, davon 25.673,63 € Umsätze, die mit 10% USt zu versteuern waren, angesetzt. Die Umsatzsteuer betrug 3.104,69 €. Die Erwerbsteuer betrug 5.221,03 €. Die anerkannten Vorsteuern betrugen – 12.543,64 € . die antragsgemäß festgesetzte Gutschrift betrug -4.217,92 € (Umsatzsteuererklärung 2005; Bescheid vom 1.8.2007 betreffend USt 2005= HA 2005).

In einem Vorhalt vom 15.6.2010, Punkt 2 (AB 22-23 a) wurde die Villa als repräsentatives Gebäude bezeichnet, das speziell auf die Wohnbedürfnisse des beherrschenden Gesellschafters der Alleingesellschafterin abgestellt gewesen sei.

Mit Bescheid vom 6.8.2010 wurde das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2005 wieder aufgenommen. Die erklärten Umsätze, die dem begünstigten Steuersatz von 10% unterlagen, wurden im zeitgleich ergangenen Sachbescheid betreffend Umsatzsteuer 2005 auf 16.073,63 € gekürzt. Dh, ein Umsatz von 9.600 € netto (10.560 € brutto) wurde nicht anerkannt. Dabei handelte es sich um den angeblichen Umsatz

betreffend Vermietung der Villa in Alpendorf (vgl. AB16: Buchungen 2005, 2006). Die Umsatzsteuergutschrift wurde daher auf -5.177,92 € erhöht.

Im Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 1.8.2007 wurden antragsgemäß negative Einkünfte von -109.442,90 € angesetzt. Die Körperschaftsteuer wurde in Höhe von 5.400,29 € angesetzt.

Mit Bescheid vom 26.9.2007 wurde das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2005 wieder aufgenommen.

Im neuen Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 26.9.2007 wurden antragsgemäß negative Einkünfte von -109.442,90 € angesetzt und die Körperschaftsteuer in Höhe von 1.698,29 € (Mindestkörperschaftsteuer von 1.750 € -51,71 € einbehaltene Steuerbeträge) festgesetzt (AB 132, HA 2005).

Mit Bescheid vom 6.8.2010 wurde das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2005 wieder aufgenommen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden im neuen Sachbescheid vom 6.8.2010 betreffend Körperschaftsteuer 2005 in Höhe von -119.042,90 € angesetzt, dh. es wurde der angebliche Mietertrag betreffend die Villa in Höhe von 9.600 € netto nicht anerkannt.

Im Umsatzsteuerbescheid 2006 (AB 134, 135) vom 24. 2.2009 und in dessen Berichtigung gem. § 293 BAO vom 3.3.2009 wurden Umsätze von 100.000 € (10%) wegen Vermietung der Villa , sowie eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 10 und 11 wegen Vermietung der Villa von -286.678,70 € antragskonform angesetzt.

Mit Bescheid vom 6.8.2010 wurde das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006 wieder aufgenommen. Im Sachbescheid vom selben Tag wurde der Umsatz mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% in Höhe von Null angesetzt, dh, der angebliche Umsatz aus der Vermietung der Villa von 100.000 € wurde nicht anerkannt. Zudem wurde auch keine Vorsteuerberichtigung (beantragt war eine Berichtigung in Höhe von 286.678,70 €) gem. § 12 Abs 10 UStG, die im Zusammenhang mit dieser Vermietung der Villa stand, anerkannt.

Im Körperschaftsteuerbescheid 2006 (AB 136) vom 24.2.2009 wurden antragsgemäß negative Einkünfte von -61.404,02 € angesetzt.

Mit Bescheid vom 6.8.2010 wurde das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2006 wieder aufgenommen. Mit Sachbescheid vom selben Tag wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -132.360,42 € angesetzt, dh, der Ertrag (100.000 €) und der Aufwand (29.043,60 €) aus Vermietung der Villa wurden nicht anerkannt (BP-Bericht, TZ 2, Aufstellung „Einnahmen- bzw Umsatzsteuerkürzung und verdeckte GA“) .

Mit Haftungsbescheid für den Zeitraum 2006 vom 4.8.2010 wurde die Bf in Bezug auf einen KEST-Betrag von 7.260,90 € (Bemessungsgrundlage 29.043,60 € x 25%, vgl TZ 2 BP-Bericht) zur Haftung in Anspruch genommen.

Bescheide 2007:

In ihrer Umsatzsteuererklärung 2007 erklärte die Bf u.a. ermäßigte Umsätze (10%) in Höhe von 100.000 € wegen der Vermietung der Villa und eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 10 und 11 im Zusammenhang mit der Vermietung der Appartementshäuser in Höhe von 357.845 € (TZ 1 BP-Bericht).

Mit Umsatzsteuerbescheid vom 6.8.2010 wurden die steuerermäßigten Umsätze (10%) in Höhe von Null angesetzt (TZ 2 BP-Bericht). Auch die Berichtigung gem. § 12 Abs 10 und 11 im Zusammenhang mit der Vermietung der Appartementshäuser wurde in Höhe von Null angesetzt.

In ihrer **Körperschaftsteuererklärung 2007** erklärte die Bf negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb von -94.003,75 €.

Im Körperschaftsteuerbescheid 2007 vom 6.8.2010 wurden wegen der Unterlassung der Anerkennung der Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit der Villa die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von – 114.654,98 € angesetzt (-94.003,75 € -100.000 € + 79.348,77 €, vgl TZ 2 BP-Bericht).

Mit Haftungsbescheid für 2007 vom 4.8.2010 wurde die Bf zur KEST-Haftung in Höhe von 19.837,19 € herangezogen (Bemessungsgrundlage 79.348,77 € Aufwand Villa x 25% ; Vgl. TZ 2 BP-Bericht).

Ab dem Jahr 2008 hat die Bf Einnahmen aus der Vermietung von Appartements erzielt (AB 120, 121,122).

Am 25.3.2010 wurde die Bf vom Prüfungsauftrag betreffend die Jahre 2005-2007 in Kenntnis gesetzt (Bescheid über den Prüfungsauftrag vom 3.3.2010).

BP-Bericht vom 4.8.2010 betreffend den Zeitraum 2005-2007:

TZ 1 : Für beide Appartementshäuser, die ab 2008 vermietet worden seien, sei eine Vorsteuerberichtigung von 357.845 € per 2007 geltend gemacht worden. Da die Änderung

der Verhältnisse erst 2008 (vgl. AB 23 b , vgl. 2. Schreiben der Vertreterin der Bf vom 19.4.2016, S. 3) eingetreten sei, könne die Vorsteuer erst per 2008 geltend gemacht werden.

TZ 2 BP-Bericht vom 4.8.2010:

Das Finanzamt brachte insbesondere vor:

-Geschäftszweck der Bf sei der Erwerb, die Bebauung, die Veräußerung und Vermietung von Immobilien.

-Das Objekt (Villa) sei ausschließlich mit Mitteln des Gesellschafters Immo 1234 PQX , deren Machthaber Der beherrschende Gesellschafter sei, errichtet worden. Der Geldbedarf der Vermietungs (Bf) sei insbesondere durch ein Gesellschafterdarlehen von 7,5 Mio € der Alleingesellschafterin (Bis August 2012 die **Immo** PQX) aufgebracht worden. Das Finanzamt bezeichnete diesen Betrag von 7,5 Mio € als verdeckte Einlage der Alleingesellschafterin.

-1.) Der beherrschende Gesellschafter habe wesentlichen Einfluss auf die Ausstattung der Villa **Campeador** genommen. Der beherrschende Gesellschafter habe die Villa ganz nach seinen Wünschen errichten lassen.

-2.) Die Villa (Wohnhaus) sei luxuriös ausgestattet worden.

-Diese luxuriöse Ausstattung sei von vornherein auf eine Nutzung durch den beherrschenden Gesellschafter der Immo PQX ausgerichtet gewesen. Zweck der Errichtung der Villa sei die Vermietung an die hinter der Gesellschafterin stehende Person, zur Befriedigung ihrer Wohnbedürfnisse, gewesen.

-3.) Die „vereinbarten Mietzinse“ seien bisher nur in geringfügigem Ausmaß geflossen (!).

-Die Errichtung einer auf die Wohnbedürfnisse des Begünstigten zugeschnittenen Luxusvilla werde nicht vom Zweck der Einnahmenerzielung getragen. Die hauptsächliche Motivation der Investition sei die Erlangung eines Steuervorteils (Vorsteuerabzug), der dem beherrschenden Gesellschafter bei eigener Bautätigkeit nicht zugekommen wäre . Es läge ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts vor (TZ 2 BP-Bericht vom 4.8.2010).

Berufung (diese ist heute als Beschwerde anzusehen) vom 15.9.2010:

-1.) **Unternehmensgegenstand der Bf** sei en der Ankauf, die Errichtung, und die Verwertung von Immobilien

Die Häuser 1 und 4 mit insgesamt 11 Wohnungen seien verkauft worden. Die Häuser 2 und 3 (Waldschluchtweg 19, 21) (11 Wohnungen) seien vermietet worden.

Die Villa sei gleichzeitig mit den anderen Gebäuden errichtet worden. Alle Wohneinheiten (Anmerkung des Gerichtes: dh die Villa und die Appartementhäuser) seien luxuriös ausgestattet.

Das „Zweifamilienhaus“ (Villa), das von dem beherrschenden Gesellschafter genutzt werde, sei ein Gebäude mit einer Wohnnutzfläche von 553 m² und mit einer Gartenfläche von 1700 m².

Die anteiligen Grundstückskosten betrügen 201.457,68 € . Die Errichtungskosten 1.182.506,34 €. Die Einrichtung des Gebäudes 413.493,36 €. Die gesamten Kosten des Hauses daher 1.797.457,38 €.

Die dem beherrschenden Gesellschafter vermietete „Einheit“ sei nicht wesentlich luxuriöser ausgestattet worden als die fremden Dritten vermieteten Einheiten:

Die vermieteten Häuser 2 und 3 mit insgesamt 11 Wohnungen mit einer Gesamtwohnnutzfläche von 800,61 m² hätten folgende Kosten verursacht:

411.180,30 € anteilige Grundstückskosten

1.499.650,92 € Errichtungskosten

332.715,90 € Kosten der Einrichtungsgegenstände

2.243.547,12 € Summe der gesamten Kosten der Häuser 2 und 3 (die Kosten der beiden verkauften Häuser seien ähnlich gewesen).

-2.) Auf Grund der Größe der strittigen Wohneinheit (553 m²) sei es nicht möglich gewesen, einen vergleichbaren, ortsüblichen Mietwert zu ermitteln.

-3.) Die Bf zitiert die Mietvereinbarung wie folgt: Es sei ein Entgelt je Nutzungstag von 1500 € + USt vereinbart worden. Sofern die Immobilie mehr als 50 Tage „im Jahr“ genutzt werde, gelange „laut Angebot“ ein fixes Nutzungsentgelt von 100.000 € netto + USt zur Verrechnung. Stelle man das Nutzungsentgelt von 100.000 € netto den Errichtungskosten (1.797.457,38 €) gegenüber, errechne sich eine Brutto-Rendite von 5,56 %. Diese Bruttorendite halte einem Fremdvergleich stand.

Auf den Zufluss der Mieteinnahmen käme es nicht an, die Bf sei ein § 5 – Ermittler. Die Forderung sei jedenfalls einbringlich.

Die überwiesenen Mietentgelte seien jedenfalls zu berücksichtigen.

4.) Daher sei die spezielle- auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestimmte Ausstattung- nicht mehr zu prüfen.

Stellungnahme des Teamleiters der Prüferin vom 20.10.2010:

Der Teamleiter weist in Bezug auf das strittige Wohnhaus (Villa) und die anderen Appartementhäuser auf die unterschiedlichen Wohnnutzflächen (die Villa habe eine Wohnnutzfläche von rund 550 m², die einzelnen Appartements hätten eine Wohnnutzfläche von je rund 70m²) hin und auf den Umstand, dass die Errichtungskosten

des Wohnhauses je m² um ca 20% über den Errichtungskosten je m² der Appartementhäuser liegen. Beim Wohnhaus (Villa) handle es sich auch im Vergleich mit den übrigen betrieblich genutzten Appartementhäusern um ein sehr luxuriöses Objekt....

...Die „Nichtzahlung“ der Mieten solle auf das Nahverhältnis des „Gesellschafters“ zur Gesellschaft hinweisen. Dieser Umstand halte einem Fremdvergleich nicht stand.

Die „Direktüberweisung“ sei eine weitere verdeckte Einlage gewesen und sei nicht mit der vGA zu verrechnen.

Stellungnahme der Vertreterin der Bf vom 11.10.2011:

a.) Die Villa sei zur Veräußerung errichtet worden. Die Vertreterin weist auf das Mietanbot vom 2.2.2006 hin, wonach dem „Bestandsgeber“ bekannt sei, dass das Gebäude zur Veräußerung errichtet worden sei; sollte ferner die Bestandsgeberin das Gebäude veräußern können, könne das Bestandsverhältnis unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Monatsletzten gekündigt werden.

b.) Ad Aufrechnung : Die teilweise Gegenrechnung der Miete mit dem Verrechnungskonto der Gesellschafterin sei nicht fremdunüblich; es handle sich um gegenseitige, gleichwertige und fällige Forderungen.

c.) Ad Errichtung nach den Wünschen des beherrschenden Gesellschafters:

Zur Annahme des Finanzamtes, dass das vermietete Gebäude speziell nach den Wünschen des beherrschenden Gesellschafters errichtet worden sei: Aus der Kopie des Aktenvermerkes vom 16.3.2006 (AB 36) gehe hervor, dass sich die Baubesprechungen auf die gesamte Errichtung der Anlage bezogen hätten. Besprechungen des Bauunternehmers in Gegenwart des beherrschenden Gesellschafters hätten immer die ganze Anlage betroffen.

Die Vermietung sei fremdüblich gewesen, das Gebäude sei dem Betriebsvermögen zuzuordnen.

In einer internen Stellungnahme des Finanzamtes vom 24.11.2011 wird insbesondere darauf hingewiesen, dass vereinbarte Mietzinse nur in geringem Ausmaß geflossen seien; der größte Teil sei nur über Verbuchung am Verrechnungskonto geflossen.

Im Vorlagebericht Verf46 des Finanzamtes vom 28.11.2011 wird vorgebracht:

Es sei von einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der gesamten Anschaffungskosten an den Gesellschafter auszugehen.

Die Villa sei speziell auf die Bedürfnisse des beherrschenden Gesellschafters zugeschnitten, sodass eine andere betriebliche Nutzung durch die Bf auf andere Weise als durch „Vermietung“ an den Gesellschafter ausgeschlossen werden müsse. Die Villa gehöre in den außerbetrieblichen Bereich und zwar unabhängig von der Frage der Fremdüblichkeit des Nutzungsentgeltes. Auf Grund der fremdunüblichen Gestaltung und der „Zahlungsmodalitäten“ des Mietentgeltes läge keine Einkunftsquelle vor; es sei von einer verdeckten Ausschüttung der Anschaffungskosten an den Gesellschafter auszugehen. Daher sei die KEST um 443.379,34 € auf 450.640,25 € zu erhöhen.

Die KEST 2007 vermindere sich daher durch den Entfall der AfA-Summen betreffend Gebäude und Einrichtung.

Im Schreiben vom 20.4.2015 brachte die Vertreterin der Bf vor, eine Überprüfung der Höhe

(1) des Nutzungsentgeltes im Hinblick **auf Fremdüblichkeit sei** nicht durchgeführt worden (S. 1). Die Vertreterin der Bf bezifferte in diesem Schreiben die Anschaffungskosten des Gebäudes , der Einrichtung und des Grund und Bodens mit 1,797.457,38 € (S. 2).

Die Netto-Rendite betreffend die Villa belaufe sich auf 4,28%. Das sei ein überdurchschnittlich gutes Investment (S. 2 und 3 dieses Schreibens). Im Hinblick auf das monatliche Nutzungsentgelt , den zukünftigen Verkaufserlös und durch die Möglichkeit des Werterhaltes durch Immobilienbesitz diene die Villa als Ertragsbringer (S. 4).

(2) Im Zuge der USO-Prüfungen und der stattgefundenen Betriebsprüfung sei mehrmals festgehalten worden, dass der Mieter der Villa als Machthaber und mehrheitlicher Gesellschafter der Immo 1234 hinter der Bf stünde (S. 5 dieses Schreibens).

(3) Die Verbindlichkeiten gegenüber der Gesellschafterin, als deren faktischer Machthaber der Mieter der Villa (durch seine Gesellschafterstellung und bedingt durch seine Einflussnahme) gesehen werde, seien de facto mit den Forderungen gegen ihn als gleichartig, gleichwertig, fällig und gültig anerkannt (durch Aufnahme in die Bücher) zu sehen. Die Möglichkeit der Aufrechnung der offenen Forderungen aus dem Mietverhältnis mit dem Darlehen sei im Mietangebot unter Punkt IV ausdrücklich vereinbart worden.

(4) Der Mieter habe de facto auf die Einrede der Verjährung verzichtet (S 6 dieses Schreibens).

Der Machthaber der Gesellschafterin und gleichzeitige Mieter der Villa habe regelmäßige Akontierungen auf das vereinbarte Mietentgelt geleistet. Die Einrede der Verjährung sei nicht geltend gemacht worden, da einander gleichwertige und gleichartige Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüberstünden und de facto gegen die gleiche Person bestünden (S. 9 dieses Schreibens).

Mit Vorhalt des Gerichtes vom 28.1.2015 wurde die Bf aufgefordert, eine Kopie des Originals des schriftlichen Angebotes einer Mietvereinbarung vom 2.2.2006 des beherrschenden Gesellschafters vorzulegen.

Im Schreiben vom 20.4.2015 teilte die Vertreterin der Bf mit (S. 4), mit dem Machthaber der Gesellschaft seien die Eckpunkte der gesetzlichen Voraussetzungen für ein Mietangebot nach österreichischem Recht besprochen worden. Der spanische Vertrag sei der Gesellschafterin zur Verfügung gestellt worden. In den Akten der Vertreterin befände sich nur die Übersetzung in deutscher Sprache, da die spanische Fassung bei einer Umstellung des Dokumentenmanagements mangels Sprachkenntnis des mit dem Einscannen betrauten Mitarbeiters nicht übernommen worden sei. Die Übersetzung sei jedoch am 20.2.2009 der Finanzbehörde übergeben worden.

Mit Vorhalt vom 28.1.2015 wurde die Bf aufgefordert, die Rechnungen über die strittigen Vorsteuern (286.678 €) vorzulegen.

Mit Schreiben vom 20.4.15 ersuchte die Vertreterin auf die Kopien der Rechnungen zu verzichten oder eine Prüfung der Belege vor Ort durchführen zu lassen. Die Vertreterin legte allerdings noch vor der mündlichen Verhandlung alle Rechnungen vor.

Mit Vorhalt vom 28.1.2015 wurde die Bf aufgefordert, alle Zahlungen nachzuweisen, die die Bf im Zusammenhang mit dem Mietverhältnis Villa seit Dezember 2005 -25.3.2010 erhalten hat. Für den Fall, dass Zahlungen im Aufrechnungswege erfolgt seien, wurde die Bf ersucht, diese Aufrechnungen durch Unterlagen nachzuweisen. Die Bf wurde aufgefordert, sämtliche Buchungssätze seit 1. Dezember 2005-25.3.2010 betreffend die Forderungen aus dem Mietverhältnis und betreffend die Zahlungen die die Bf im Zusammenhang mit diesem Mietverhältnis erhalten hat, darzustellen.

In Bezug auf die Jahre 2005-2007 wurden der Bf in diesem Vorhalt vom 28.1.2015 die bisher bekannten Buchungssätze vorgehalten.

Dem darauf replizierenden Vorbringen der Vertreterin der Bf vom 20.4.2015 kann entnommen werden, dass der beherrschende Gesellschafter im Jahr 2008 insgesamt in mehreren Tranchen 75.000 € bezahlt habe und dass diese Beträge bei Einbeziehung der Um- und Nachbuchungen als Verminderung der Forderungen der Bf gegenüber dem beherrschenden Gesellschafter gebucht worden seien:

10.560 € Forderung 2005 Miete Villa

110.000 € Forderung 2006 Miete Villa

110.000 € Forderung 2007 Miete Villa‘

2.000 € sonstige Forderung gegen den beherrschenden Gesellschafter

110.000 € Forderung 2008 Miete Villa

-75.000 € Zahlungen 2008 durch den beherrschenden Gesellschafter

267.560 € restliche Forderungen gegen den beherrschenden Gesellschafter per 31.12.2008, die auf dem Konto 22601 Darlehen Gesellschafter erfasst worden seien.

Diese Zahlungen von 75.000 € im Jahr 2008 wurden durch das Finanzamt jedenfalls als Mietzahlungen des beherrschenden Gesellschafters angesehen (HA 9/2007).

Ad 2009:

Im Bedenkenvorhalt vom 28.1.2015 wurde vorgehalten, dass keinerlei Zahlungen des Mieters im Jahr 2009 feststellbar seien.

Die Vertreterin der Bf replizierte mit Schriftsatz vom 20.4.2015 hiezu wie folgt:

Die Bf habe in Bezug auf jedes Monat eine Forderung von 9.166,67 € gegen den Mieter der Villa gebucht : 22601 Forderung gegen Mieter der Villa 9.166,67/4811 Miete Villa und 3500 USt.

Ad 2010 bis zum Beginn der BP am 25.3.2010 :

Im Bedenkenvorhalt vom 28.1.2015 (S. 5) wurde vorgehalten: Am 19.3.2010 , 6 Tage vor dem Beginn der BP (25.3.2010) habe der Mieter weitere 25.000 € bezahlt. Der Buchungssatz habe gelautet :

19.3.2010 3212/22601 25.000 € „Gs (Gesellschafter) **Campeador** Teil Rg Miete 9 (AB 20). Am 7.5.2010 habe der Mieter an die Bf weitere 10.000 € als Miete bezahlt. Diese Zahlung sei offensichtlich bereits durch die BP ausgelöst worden und bleibe daher unberücksichtigt.

Die Bf replizierte im Schriftsatz vom 20.4.2015 in Bezug auf das Jahr 2010 insbesondere wie folgt (S. 9):

Durch die Aufnahme der Mietforderungen in die Bücher und den Ausweis in den Jahresabschlüssen der Gesellschaft habe diese nach außen hin kundgetan, dass diese Gesellschaft, vertreten durch die Geschäftsführerin, mit der Stundung der Forderungen aus der Nutzungsvereinbarung einverstanden sei. Der Machthaber der Immo 1234

und gleichzeitige Mieter der Villa habe regelmäßig Akontierungen auf das vereinbarte Nutzungsentgelt geleistet. Eine Einrede der Verjährung sei nicht geltend gemacht worden, da einander „gleichwertige und gleichartige Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüberstünden und de facto gegen die gleiche Person bestünden“ (**Anmerkung des Gerichtes:** damit sind die Mietforderungen der Bf gegen den beherrschenden Gesellschafter der Gesellschafterin und die Darlehensforderungen der Gesellschafterin der Bf gegen die Bf gemeint).

Zu den jährlichen Betriebskosten der Villa teilte die Vertreterin der Bf im Schriftsatz vom 20.4.15, S. 10, auf Befragen mit:

Es lägen keine eigenen Betriebskostenabrechnungen für die Villa vor (S. 11). Daher sei der Betriebskostenanteil von der Prüferin geschätzt worden (siehe BP-Bericht) [Anmerkung: im BP-Bericht wurden die Betriebskosten der Villa in Höhe von 5.103,60 € (2006) und 14.059,43 € (2007) geschätzt].

Vorsteuer Appartementvermietung:

Die Bf wurde aufgefordert, die Rechnungen betreffend die Errichtung und den laufenden Betrieb der Appartementshäuser, die im Zusammenhang mit der strittigen Vorsteuerforderung von 357.845 € stehen, vorzulegen (Vorhalt 28.1.15, S. 5).

Die Vertreterin der Bf brachte hierzu vor (Schreiben vom 20.4.15, S. 11). Sollte eine nochmalige Prüfung der Belege erforderlich sein, werde gebeten, diese in den Büroräumlichkeiten der Gesellschaft durchzuführen. Die Bf legte die begehrten Rechnungen allerdings noch vor der mündlichen Verhandlung vor.

Auf die Frage betreffend die Mietverträge betreffend die Appartements auf der EZKG im Vorhalt vom 28.1.2015 teilte die Bf mit (Schreiben vom 20.4.15, S. 11):

Es habe sich nur um kurzfristige Vermietungen gehandelt, daher seien auch keine Mietverträge abgeschlossen worden.

Im Vorhalt vom 28.1.2015 wurde die Bf aufgefordert, alle Erträge und Aufwendungen bekannt zu geben, die im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Appartements auf der EZKG stehen

Im Schreiben vom 20.4.2015 verwies die Vertreterin der Bf insoweit auf die Möglichkeit der Schätzung: Alle Aufwendungen seien in der G+V-Rechnung der laufenden Jahre

ersichtlich. es seien die gesamten Aufwendungen erfasst worden. Eine Aufteilung zwischen den Appartmenthäusern und der Villa könne im Wege einer Schätzung (siehe Berechnung Betriebsprüfung) (**Anm:** die Erlöse und Ausgaben betreffend die Villa ergeben sich aus TZ 2 BP-Bericht) erfolgen.

Im Bedenkenvorhalt vom 28.1.2015, Punkt 11 wurden der Bf die Anschaffungs- und Herstellungskosten betreffend die Villa vorgehalten; Dabei wurden auch die Anschaffungskosten der EZKG berücksichtigt.

Im Schreiben vom 20.4.2015 , S. 11 wurde vorgebracht, dass Frage 11 des Bedenkenvorhaltes fehle.

Im Bedenkenvorhalt vom 28.1. 2015 (S. 6) wurde die Bf ersucht, alle Unterlagen vorzulegen, die sie im Zusammenhang mit der Erwirkung der Baubewilligungen betreffend die Immobilien EZ, EZ der Baubehörde vorgelegt hatte.

Als Beilagen ihres Schreibens vom 20.4.15 (Beilagen Nr. 8) legte die Bf vor:

- Bescheid des Bürgermeisters vom 21.10.2003: Diese Baubewilligung betrifft die Parzellen 339/1(heute 339/17 und 18) und 340;

- Bauftrag vom 2.10.2003 (vgl ebenso AB 44 (die Villa wird darin als „Wohnhaus“ bezeichnet;

- Werkvertrag 2.10.2003

- Antrag auf Baubewilligung vom 3.9.2003

- Vermerk der Baumeisterin **Hoch-und-Tiefbau** GmbH (auch „Baumeister“ genannt) vom September 2003 über das Bauvorhaben, in dem die Villa als „Wohnhaus“ und die Appartmenthäuser als „Gästehäuser“ bezeichnet worden sind. In Bezug auf die Außenanlage wird festgehalten, dass die gesamte Außenanlage gärtnerisch gestaltet werden werde.

- u.a. Änderungsplan zum Einreichplan** vom 2.9.2003 (Plan Nr. 9:UG,EG, Süd-, Westansicht) betreffend die Villa vom 21.1.2005 - darin wird diese als „Wohnhaus Familie Campeador“ bezeichnet.

- u.a. Änderungsplan zum Einreichplan vom 2.9. 2003** (Plan Nr. 10: OG, Nord-, Südansicht, Schnitt AA) betreffend die Villa vom 21.1.2005 - darin wird diese als „Wohnhaus Familie Campeador“ bezeichnet.

Vgl. auch Gutschrift Nr. 0501 des Baumeisters vom 31.12.2005 (AB .S. 52): Darin wird das Wohnhaus als „Villa Campeador“ bezeichnet. Ebenso Schlussrechnung vom 2.9.2005 des Baumeisters AB 53.

- u.a. Plan Nr. 11** vom 21.1.2015 betreffend ein Saunahaus mit Schwimmteich

-Plan Nr. 12 vom 21.1.2005, auf dem die Villa als „Wohnhaus“ bezeichnet wird.

Im Bedenkenvorhalt vom 28.1.2015, S. 6, wurde die Bf aufgefordert, die schriftliche Erklärung der Geschäftsführerin der Bf und der Gesellschafterin **Antonia l'amministratore** vom 14.10.2004 (AB 110) beglaubigt übersetzen zu lassen. Diese Erklärung enthält u.a. den Nebensatz „La sottoscrittain riferimento all'intervento edificio sito a Alpendorf, dove sono in ultimazione 4 case per complessivi 22 appartamenti ed una casa privata, dichiara di non aver deciso in via definitiva se affittare o vendere gli immobili di cui sopra.“

Der durch die Bf beigezogene gerichtlich beeidete Dolmetscher , dessen Übersetzung die Bf als Beilage ihres Schreibens vom 20.4.15 vorlegte, übersetzte diesen Nebensatz so: „Die Unterfertigte... erklärt hinsichtlich des in Alpendorf gelegenen Baueingriffes, wo 4 Häuser für insgesamt 22 Wohnungen und eine **Villa** fertig gestellt werden, dass sie noch nicht endgültig entschieden hat, ob die oben genannten Immobilien verkauft oder vermietet werden....“

Bedenkenvorhalt des BFG vom 4.2.2016 an die Bf : Zu den Anschaffungs- und Errichtungskosten der Villa einschließlich Grund und Boden gehörten auch die Anschaffungskosten des Grundstückes , das im Jahr 2004 erworben worden sei: 292.425 € laut Vertrag vom 13.2.2004 betreffend Grundstück 459/4 (Vertrag vom 13.2.2004 betreffend Grundstück 459/4). Dadurch erhöhten sich die Anschaffungs- und Errichtungskosten (Investitionskosten) der Villa inklusive Grund und Boden auf 2,089.882,38 €.

Der Bf wurde der fremdübliche Mietzins aus der Sicht des BFG vorgehalten: 3% jährliche Verzinsung der Investitionskosten (Kranewitter , Liegenschaftsbewertung, 4. Auflage, S. 100; 5. Auflage, S. 98) samt Betriebskosten, Mietausfallswagnis, jährliche Instandhaltung Gebäude, Verwaltungskosten und Instandhaltungskosten Einrichtung. Daraus ergebe sich nach Ansicht des BFG ein fremdüblicher Mietzins von 127.152,72 € jährlich:

62.696,47 € = 2,089.882,38 € x 3%

+15.000 € jährliche Betriebskosten

+1.253,93 € = 62.696,47 € Mietausfalls wagnis

+5.912,53 € = 1,182.506,34 € x 0,5% jährliche Instandhaltung Gebäude +41.349,34 € =

413.493,36 € x 10% Instandhaltungskosten Einrichtung

+940,45 € Verwaltungskosten

Antwort der Bf mit erstem Schreiben vom 19.4.2016:

Der Gesellschafter habe durch die Bf Wohnungen und Häuser an diesem Standort errichten wollen, da die Nachfrage von Spaniern nach Feriendomizilen damals geboomt habe. Zu Baubeginn 2003 habe das Interesse spanischer Käufer ungebremst weiterbestanden. Das 2004 erworbene Grundstück (Anm. des Gerichtes: 459/4) sei als Bauerwartungsland erworben worden. Dieses Grundstück sei daher auf dem Konto „Vorräte“ ausgewiesen worden. Da die Nachfrage nach Feriendomizilen in den Folgejahren auf Grund der spanischen Wirtschaftskrise nachgelassen habe, sei beschlossen worden, auf die Bebauung dieses Grundstückes vorläufig zu verzichten. Dieses Grundstück werde nach dessen Umwidmung durch die Bf bebaut werden, sofern die Nachfrage nach Wohnungen wieder zunehmen sollte.

Das Grundstück 459/4 könne vom Grundstück 339/18 begangen werden. Eine Zufahrt sei über die im südlichen Bereich des Grundstückes 339/18 gelegene Zufahrtsstraße, die sich im Alleineigentum der Gesellschaft befände, möglich und rechtlich durchsetzbar.

Zur Höhe des fremdüblichen Mietzinses brachte die Bf im ersten Schreiben vom 19.4.2016 vor:

1,595.999,70 € Errichtungskosten Gebäude inkl. Einrichtung (76,4%)
201.457,68 € anteiliger Grund und Boden Kauf 2003
292.425 € Kauf Grund und Boden 2004 (Grund und Boden insgesamt 23,6%)
2.089.882,38 € (Gesamtinvestition Gebäude, Einrichtung, Grund und Boden: 100%)
100.000 € Nutzungsentgelt:
-15.000 € Betriebskosten
-1500 € Mietausfallswagnis
-5000 € Instandhaltungen
-1.500 € Verwaltung
77.000 € jährliche Kaltmiete
6.416,49 € monatliche Kaltmiete
4.902,20 € anteilige monatl. Kaltmiete ohne Grund und Boden für 553 m²
8,86 €/m²
8,20 €/m² Vergleichswert laut Immobilienpreisspiegel
3,68 % durchschnittlicher Ertragswert (77.000/2,089.882,38 €)

Das Verhalten der Bf sei somit marktkonform.

Die Zuordnung des Bauerwartungslandes (Anm. des Gerichtes: Grundstück 459/4) zur vermieteten Fläche werde nicht anerkannt.

Ein Ansatz von 10% der Anschaffungskosten für Instandhaltungskosten der Einrichtung könne aus der Literatur nicht abgeleitet werden, da u.a. auch in der Mietvereinbarung die Erhaltungspflicht dem Mieter überbunden worden sei.

Die Bf verweist ferner auf eine Aussage in Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage, S. 92: Wenn eine Liegenschaft Grundstücksflächen aufweise, die zur wirtschaftlichen Nutzung der baulichen Anlagen nicht unbedingt erforderlich seien und

selbstständig verwertet werden könnten, so seien diese Flächen für die Verzinsung des Bodenwertes nicht heranzuziehen.

Die Bf führte ferner aus: Gem. § 1 Abs 1 Z 1 UStG unterlägen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführe, der USt. Unternehmer sei, wer eine auf Einnahmenerzielung gerichtete nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit ausführe, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehle.

Bis einschließlich 2014 seien 350.500 € (dh in 9 Jahren 38.944,44 € pro Jahr) mittels Banküberweisungen geflossen (siehe Belege, die mit Schreiben vom 20.4.2015 vorgelegt worden seien). Die restlichen Mietforderungen könnten mit dem gewährten Gesellschafterdarlehen und den Mietzahlungen des Machthabers gegengerechnet werden.

Soweit das erste Schreiben der Vertreterin der Bf vom 19.4.2016.

Ergänzungsauftrag des BFG vom 15.2.2016 an die Bf:

1.a.) Die Bf wurde ersucht, die Gesamtheit der Vereinbarungen zwischen der Bf und dem beherrschenden Gesellschafter der Alleingesellschafterin (Gesellschafter) betreffend die Überlassung der Nutzung der Villa bekannt zu geben und nachzuweisen. Das BfG verlangte insoweit die Vorlage der originalen oder beglaubigte Unterlagen.

Antwort vom 19.4.2016 , zweites Schreiben:

Der spanische Originalvertrag sei nicht auffindbar. Dieser Vertrag sei vor mehr als 10 Jahren abgeschlossen worden. Zur Zeit der Vertragsserrichtung sei die Gesellschaft von einem anderen steuerlichen Vertreter vertreten worden. Von diesem habe man keinerlei Unterlagen mehr erhalten können. Nach der RSp werde für die Anerkennung eines Vertrages eine beglaubigte Kopie nicht verlangt. Selbst schriftliche Verträge seien nicht unbedingt erforderlich. Die Bf verwies auf die Aufnahme des Vertrages in die Bücher und die geleisteten Zahlungen.

b.) Das BFG fragte im Vorhalt vom 15.2.2016, welche Vereinbarungen betreffend Abstattung von Mietzinsverbindlichkeiten betreffend die Villa durch die Bf mit dem Gesellschafter geschlossen worden seien.

Antwort vom 19.4.2016, zweites Schreiben:

Es gebe für das Verrechnungskonto der Gesellschafterin , deren Machthaber ebenso der Mieter sei, keinen schriftlichen Kreditvertrag. Im abgeschlossenen Mietvertrag sei ausdrücklich ein Kompensationsrecht ausbedungen worden. Eine Verjährungseinrede würde die Forderungen gegen den Mieter und die Forderungen der Gesellschafterin treffen. Die Geschäftsführerin könne daher die offenen Mietforderungen mit dem

Verrechnungskonto der Gesellschafterin gegenrechnen. Dafür könne-auf Verlangen- auch eine Bestätigung der Muttergesellschaft vorgelegt werden.

c.) Das BFG fragte im Vorhalt vom 15.2.2016, ob der Gesellschafter jemals Mietzinsverbindlichkeiten der Höhe nach gegenüber der Bf anerkannt habe. Wann? In welcher Höhe? Die Bf werde ersucht, diese Anerkennnisse nachzuweisen. Sollte es darüber Unterlagen (Schriftstücke) geben, werde die Bf ersucht, diese vorzulegen.

Antwort vom 19.4.2016, zweites Schreiben: Die Geschäftsführerin der Bf habe dem Gesellschafter der Muttergesellschaft die Jahresabschlüsse der einzelnen Jahre zur Genehmigung vorgelegt. Diese seien nach spanischem Recht durch den Gesellschafter genehmigt worden. Damit habe er de facto die Mietforderungen gegen sich und andererseits das Darlehen an die Tochtergesellschaft anerkannt.

d.) Das BFG fragte, ob die Bf jemals dem Gesellschafter eine Mahnung gesandt habe.

e.) Das BFG fragte, ob die Bf jemals versucht habe, den Gesellschafter zur Bezahlung von Mieten zu zwingen.

f.) Das BfG begehrte auch die Vorlage der erwähnten Nachweise in Originalen oder beglaubigten Kopien.

Antwort vom 19.4.2016, zweites Schreiben:

Eine Mahnung des Machthabers, der über die Muttergesellschaft mehr als 4 Mio € eingebracht habe, erscheine nicht notwendig, da im Mietangebot eine Kompensationsmöglichkeit ausdrücklich vorgesehen worden sei und Forderungen aufgerechnet werden könnten.

2.) Vorsteuerberichtigungen:

BFG im Vorhalt vom 15.2.2016 zur Vorsteuerberichtigung 2007 betreffend die Appartementhäuser:

Diese Vorsteuern seien vor 2007 (**Anm des Gerichtes:** Bis 17.1.2006, vgl. zweites Schreiben vom 19.4.2016, Beilage 2) (richtig: der weit überwiegende Großteil fiel 2004 und 2005 an , vgl AB 151, 152 ff) angefallen, und nicht zum Abzug zugelassen worden, da das Finanzamt davon ausgegangen sei, dass die Appartementhäuser, bei deren Errichtung diese Vorsteuern angefallen seien, von Anfang an bis zum Errichtungszeitpunkt und auch in der Zeit nach dem Errichtungszeitpunkt für den Verkauf vorgesehen worden seien. Später seien jedoch diese Appartementhäuser-es habe sich um die Häuser 2 und 3 gehandelt- nach deren Errichtung ab 2009 vermietet worden.

**Antwort der Bf im zweiten Schreiben vom 19. April 2016, Punkt 2,
Vorsteuerberichtigung 2007:**

Bei Erstellung des Jahresabschlusses 2007 seien die bis dahin im Umlaufvermögen gehaltenen Appartmenthäuser in das Anlagevermögen umgebucht worden, da beschlossen worden sei, die verbleibenden 11 Appartements zu vermieten. Gleichzeitig sei die Inanspruchnahme der anteiligen Vorsteuer gem. § 12 Abs 10 UStG beansprucht worden.

Die Bf zitierte TZ 1 Niederschrift Schlussbesprechung, wo von einer Vermietung ab 2008 die Rede ist.

Diese Appartements seien im Jänner, Feber, März und Dezember 2008 vermietet worden .
Diese Appartements seien im Jänner 2006 fertig gestellt worden.

BFG im Vorhalt vom 15.2.2016 zur Vorsteuerberichtigung 2006 betreffend die Villa:

Die strittigen Vorsteuern seien in den Jahren vor 2006 angefallen und in diesen Vorjahren nicht zum Abzug zugelassen worden, da das Finanzamt davon ausgegangen sei, dass in Bezug auf die Villa eine klare Vermietungsabsicht nicht erkennbar gewesen sei. Tatsächlich sei jedoch diese Villa ab Dezember 2005 vermietet worden. Insoweit sei die Änderung der Verhältnisse (Vermietung statt Unsicherheit zwischen Vermietungs- oder Verkaufsabsicht) im Jahr 2005 eingetreten, sofern diese Vermietung einem Fremdvergleich standhalten sollte .

Das BFG fragte ferner: Wie viele Tage pro Jahr habe der Gesellschafter die Villa seit 2005 genutzt?

Antwort der Bf im zweiten Schreiben vom 19.4.2016, Punkt 2 , Vorsteuerberichtigung 2006:

Die Familie des beherrschenden Gesellschafters habe erstmals in den Weihnachtsfeiertagen 2005 das Wohnhaus genutzt (vgl AV vom 16.3.2006 des Baumeisters AB S. 36: „...wird die Villa bereits benützt...“). Die Familie des beherrschenden Gesellschafters verbringe jährlich ihre Weihnachtsferien (2 Wochen) und ihre Sommerferien (3 Wochen) im Juli/August in Alpendorf (vgl. AB S. 25). Außerdem würden Freunde und Bekannte der Familie des beherrschenden Gesellschafters ihre Ferientage in der Villa verbringen. Die Richtigkeit dieser Aussage könne durch die Hausverwalterin bestätigt werden. Diese Aufenthalte könnten auch auf Grund des erhöhten Energieverbrauchs nachgewiesen werden.

Als Beilagen zu den beiden Antwortschreiben vom 19. April 2006 legte die Bf vor:
Schreiben des Baumeisters an die Bf samt Mitteilung der Bauvollendung vom 17.1.2006 des Baumeisters an die Gemeinde.

Mit Schreiben des Gerichtes vom 30.8.2016 wurde die Bf ersucht, bekannt zu geben, welche konkreten Versuche, die Villa Waldschluchtweg 25 zu verkaufen, wann stattgefunden haben und, geeignete Nachweise für diese Versuche vorzulegen.

In ihrem Schreiben vom 27.10.2016 antwortete die Bf insbesondere, die Villa werde derzeit über keine Agentur angeboten.

Am 26.9. 2016 fand ein Ortsaugenschein auf den Grundstücken mit den Appartementhäusern und der Villa statt.

Am 6. 12.2016 fand die mündliche Verhandlung statt.

Die Vertreterin der Bf brachte vor: Der Unternehmensgegenstand der Bf sei die Ausübung des Baumeister- und Bauträrgewerbes sowie die Errichtung, der An- und Verkauf , sowie die Vermietung und Verwaltung von Immobilien.

Die Bf habe 22 Appartements errichten lassen , davon würden 11 vermietet werden und 11 seien verkauft worden. Gleichzeitig sei die Villa errichtet worden. Insgesamt habe die Bf eine Nettoinvestition von 6,150.000 € getätigt.

2006 sei in Bezug auf die Villa ein Mietvertrag geschlossen worden.

Ziehe man von den gem. § 5 verbuchten Mieterträgen die AfA und die anteiligen Betriebskosten ab, so sei im Zeitraum 2006 – 2015 ein **Gesamtüberschuss von 411.185 €** erzielt worden (Aufstellung Einnahmenüberschuss aus Vermietung Villa, vorgelegt während der mündlichen Verhandlung).

Die Villa sei mit den gleichen Materialien wie die Appartementhäuser errichtet worden, daher seien die Gestehungskosten im inneren Betriebsvergleich gleich hoch wie diejenigen der Appartementhäuser gewesen.

Der 100%-Gesellschafter der Alleingesellschafterin der Bf Manuel Campeador (S. 5) sei einer der größten Bauunternehmer NordSpaniens und es sei die **Gruppenaktivität auf den Besitz und die Entwicklung luxuriöser Immobilien gerichtet** (Internet-Ausdruck betreffend Konzern Campeador, vorgelegt während der mündlichen Verhandlung).

Deshalb seien die Grundstücke in Alpendorf erworben worden.

Nach der Judikatur des VwGH seien der Einbau eines Schwimmteiches mit Sauna und besonders große Immobilien **nicht als besonders luxuriöse Investition** anzusehen.

Nach des Praxis des UFS sei der Ausdruck „**speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters ausgerichtet**“ **nur für wenige Ausnahmefälle** zutreffend, z.B. wenn der Gesellschafter über besondere Körpermaße verfüge und deswegen besondere bauliche Maßnahmen erfolgt seien (UFS 28.1.2010, RV/3992-W/08). Ein weiteres Beispiel sei besonderer Kinderreichtum des Gesellschafters, aus welchem die Errichtung von 12 Kinderzimmern mit Bad resultierten.

Beim Ortsaugenschein sei ersichtlich gewesen, dass **das Grundstück 459/4 nicht für die Nutzer der Villa verwendet** werde. Selbst bei Einbeziehung des Grundstücks 459/4 sei ein **Mietentgelt von 8,86 €/m²** ermittelt worden (Schreiben vom 19.4.2016). Bei der ersten Berechnung ohne Berücksichtigung des Grundstückes 459/4 sei ein Mietertrag von 10,30 €/m² errechnet worden.

Bei der Vermietung eines kleinen Appartements im Haus 1 sei eine Miete von 8,98 €/m² erzielt worden (Aufstellung der Bf betreffend die Vermietung eines kleinen Appartements, vorgelegt in der mündlichen Verhandlung. Nach den Vergleichswerten des Immobilienpreisspiegels seien in Alpendorf 8,20 €/m² anzusetzen.

In Bezug auf die **Frage des wirtschaftlichen Eigentums** brachte die Bf vor: Nach der RSp des VwGH sei maßgebend, wer die Chancen auf Wertsteigerungen und Risiken des Wertverlustes trage. Der VwGH nehme bei vergleichbaren Konstellationen keine Zurechnung der vollen Anschaffungs- und Herstellungskosten an den Gesellschafter vor.

KEST-pflichtige Einkünfte seien in Höhe der Differenz zwischen dem fremdüblichen und dem tatsächlich bezahlten Mietentgelt anzusetzen (VwGH 20.6.1234, 98/15/0169).

Zur Mietvereinbarung: Es gebe eine Übersetzung. Daher müsse es auch ein Original gegeben haben. Diese Mietvereinbarung habe es jedenfalls schon lange vor dem Beginn der BP 2005-2007 gegeben. Mit der Aufnahme der Forderung in die Bücher und der Unterschrift unter die Jahresabschlüsse und Umlaufbeschlüsse habe der Gesellschafter die Forderung gegen ihn anerkannt und als Machthaber der Immo 1234 der Verrechnung mit dem Verrechnungskonto zugestimmt (S. 4).

Auf die Frage, welche konkreten Aufrechnungen die Bf meine (S. 5), antwortete die Vertreterin der Bf, dass sie zum Ausdruck habe bringen wollen, dass eine Aufrechnung jederzeit möglich wäre. Auf die Frage, ob es Aufrechnungen gegeben habe, antwortete die Vertreterin, die wechselseitigen Forderungen seien bis heute nicht verjährt. Auf die Frage, ob es im Zeitraum 2005-vor dem 25.3.2010 abgesehen von den unstrittigen Zahlungen von 75.000 € (2008) und 25.000 € weitere Zahlungen durch Aufrechnung gegeben habe: Es seien in der Bilanz die Verrechnungskonten extra ausgewiesen worden, wobei Zahlungen nie ausschlaggebend für Erträge sein könnten. Es habe keine schriftlichen Verträge zu den Darlehen der Gesellschafterin noch betreffend die Forderungen aus der Vermietung der Villa gegeben. Im Zeitraum 2005-25.3.2010 habe es keine formelle Aufrechnungserklärung gegeben. Wenn aber die Bf eine Verjährung der Forderungen der

Alleingesellschafterin einwenden sollte, könnte auch der beherrschende Gesellschafter der Alleingesellschafterin eine Verjährung seiner Mietverbindlichkeiten einwenden (S. 6).

Der beherrschende Gesellschafter sei im Streitzeitraum de facto zu 100% Gesellschafter der Immo 1234 gewesen (S. 5). Die Geschäftsführerin der Bf und der Immo PQX habe die Jahresabschlüsse der Bf und der Gesellschafterin unterschrieben. Die Umlaufbeschlüsse der Bf seien durch die Geschäftsführerin unterschrieben worden. Die Umlaufbeschlüsse der Gesellschaft Immo PQX seien durch den beherrschenden Gesellschafter unterschrieben worden.

Im Zeitraum 2005-2015 seien 1,063.660 € an Mieterträgen gebucht worden. Die wechselseitigen Forderungen seien bis heute nicht verjährt. Im Zeitraum Dezember 2005-2015 seien 486.500 € brutto geflossen (S. 6).

Die Stände der Darlehensforderungen der Gesellschafterin gegen die Bf seien im Zeitraum 2005-2008 von 7,034.000 € (2005) auf 5,565.000 (2008) zurückgegangen (S. 6).

Das Finanzamt brachte vor: Hinsichtlich der Nutzung der Villa sei ein Fremdvergleich anzustellen. Ein Zahlungsfluss der Mietzahlungen 2005-2007 sei nicht ersichtlich. Auch das Finanzamt berufe sich auf das Erkenntnis vom 20.6.1234, 98/15/0169. Das Haus sei aus der Sicht des Finanzamtes nicht geeignet, auf dem offenen Mietenmarkt angeboten zu werden, da es doch sehr stark auf die Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten sei. Vergleichsobjekte in Alpendorf in dieser Größe hätten im Regelfall gleich viele Zimmer wie Badezimmer (S. 4).

Die Vertreterin der Bf brachte vor, in der Villa befänden sich vier Bäder (S. 4).

Das Finanzamt brachte vor: Es liege ein Missbrauch vor. Mit der Villa sei nichts anderes geschehen als die Zur-Verfügung-Stellung an den Gesellschafter.

Die Vertreterin der Bf entgegnete (S. 7) : Die Gesellschaft habe ca 7 Mio € zur Verfügung gestellt. Es seien Mieten in Höhe von über 1 Mio € verrechnet und es seien 486.500 € brutto geflossen. Wenn die Gesellschafterin über 7 Mio € investiere, warum müsse deren beherrschender Gesellschafter die ganze Miete sofort zahlen?

Das Finanzamt brachte vor : Dies liege an der RSp zum Fremdvergleich.

Die Vertreterin der Bf entgegnete : Die gegenseitigen Forderungen seien gleichartig, richtig, fällig und gegenseitig. Bis dato gebe es 1,063.000 € an Nettomieteträgen und die Gesellschaft könne beim Verkauf des Gebäudes weitere Verkaufserlöse lukrieren. 800.000 € werde man wohl für diese Villa immer bekommen. Das wären dann 1600 € /m².

Die GmbH habe weiterhin die Chancen auf Wertsteigerung und das Risiko der Wertminderung. Der beherrschende Gesellschafter der Gesellschafterin (in weiterer Folge der Einfachheit halber als „beherrschender Gesellschafter“ bezeichnet) sei jetzt 71 Jahre alt. Er werde wohl wahrscheinlich noch mindestens 10 Jahre hier sein und er werde

weitere hohe Mietzahlungen leisten, und danach könne die Villa immer noch verkauft werden. Das sei doch ein Geschäft für die Bf. Die RSp gehe vom außerbetrieblichen Vermögen ab.

Der beherrschende Gesellschafter widme doch seine Zahlung immer mit den Worten „Acconto affitto“. Dh er sehe seine Zahlungen als Teilzahlungen an, die immer auf die älteste Schuld angerechnet werden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Kauf des Großteiles der Immobilien durch die Immo GmbH

Mit Kaufvertrag vom 19.8.2003 erwarb die **Immo PQX** (Alleingesellschafterin der Bf im Streitzeitraum), vertreten durch ihren beherrschenden Gesellschafter die heutigen Grundstücke 339/17, 339/18 und 340 KG **Alpendorf**, die damals noch unbebaut waren (Übersichtsfoto 1:1000 als Beilage zum Vorhalt vom 4.2.2016; Kaufvertrag vom 3.12.2003 = AB 30; Grundbuchsauszug EZ KG **Alpendorf**, Grundbuchsauszug EZ KG **Alpendorf**). Alle Immobilien, die in weiterer Folge genannt werden, stammen aus der KG **Alpendorf**.

2.) Bauauftrag der Immo PQX

Im Oktober 2003 erteilte die Immo PQX der Baumeisterin einen Bauauftrag zur Errichtung einer Villa und von 4 Appartmenthäusern.

ursprünglich veranschlagte Kosten der Appartmenthäuser (AB 45: Bauauftrag vom 2.10.2003):

557.205 € + 20% USt: Haus 1 (heute Waldschluchtweg 17)

528.594 € + 20% USt Haus 2 (heute Waldschluchtweg 19)

528.594 € + 20% USt Haus 3 (heute Waldschluchtweg 21)

528.594 € + 20% USt Haus 4 (heute Waldschluchtweg 23)

613.145 € + 20% USt (heute Waldschluchtweg 25 - veranschlagte Kosten der Villa (AB 45):

gemeinschaftliche Kosten für Villa und Appartmenthäuser:

57.000 € + 20 % USt Hausanschlüsse für Wasser, Strom, Kanal und Telefon für alle Objekte

105.000 € + 20% USt Außenanlage mit Parkplätzen und gärtnerischer Gestaltung

Soweit die am 2.10.2003 im damaligen Bauauftrag veranschlagten Kosten.

3.) Verkauf an die Beschwerdeführerin (Bf):

a.) Verkauf Immo an Bf Dezember 2003

Mit Kaufvertrag vom 3.12.2003 – die in Auftrag gegebenen baulichen Anlagen waren damals noch nicht errichtet- verkaufte die alleinige Gesellschafterin der Beschwerdeführerin (Bf) diese noch unbebauten Grundstücke an die beschwerdeführende (bf) GmbH.

b.) zweiter Verkauf an Bf 2004

Im Jahr 2004 kaufte die Beschwerdeführerin (Bf) das unmittelbar östlich angrenzende unbebaute Grundstück mit der heutigen Bezeichnung 459/4 (Kaufvertrag vom 13.2.2004) .

c.) Beschreibung der Ortschaft:

Alpendorf, wo sich die genannten Immobilien befinden, ist im Winter (**26 Sportanlagen**, die **Gesamtlänge** aller **Fitnessparcours** beträgt über **1 00 km**), aber auch im Sommer ein beliebter Urlaubsort. Es ist u.a. auch bekannt für sein **herbesKlima** , das insbesondere in zwei **Sportanlagen (Lauf Cortina, Waldstadion)** für **Gäste** zugänglich gemacht wurde.

Die meisten Unternehmen in diesem Ort sind im Tourismus (insbesondere Beherbergungs- und Gaststättenwesen) tätig.

Der Ort mit **333** Einwohnern verzeichnet pro Jahr ca **2,000.000** Nächtigungen. Er gehört damit zudem am stärksten frequentierten Fremdenverkehrsorten in **Österreich**.

Dieser Ort wird somit von den dort anwesenden Personen in erster Linie zum Urlaub machen und zur Bedienung der Bedürfnisse von Touristen genutzt. Dieser Ort eignet sich in besonderer Weise zum Urlaub machen.

Um dort ständig zu wohnen, muss man jedoch Schwierigkeiten in Kauf nehmen, die insbesondere für Familien mit Kindern und für Senioren, die regelmäßig qualitativ hochwertige medizinische Betreuung benötigen, bedeutsam sind.

Es gibt in diesem Ort nur eine Baumschule und keinerlei weiterbildende Schulen. Gymnasien, berufsbildende Schulen und eine Fachhochschulausbildung kann man entweder 111-km westlich in **Dorfbach** oder 112-km südlich in **Dorfberg** besuchen bzw erhalten . Die nächstgelegenen Krankenhäuser liegen in **Dorfbach** und **Dorfberg**.

Die Verkehrsverbindung zwischen Alpendorf und Dorfbach sowie Dorfberg ist durch Bundesstraßen gegeben. Mit dem PKW kann die Strecke Alpendorf - Dorfbach in ca 50-55 Minuten zurückgelegt werden. Ähnliches gilt für die Strecke zwischen Alpendorf und Dorfberg. Mit dem Postbus kann die Strecke Alpendorf - Dorfbach in etwa 55 Minuten bis 1 Stunde zurückgelegt werden. Mit dem Postbus kann die Strecke Alpendorf - Dorfberg bei

zumindest einmaligem Umsteigen in etwa 1 h – 1 h 10 Minuten zurückgelegt werden. Es gibt keine Bahnverbindung von und nach Alpendorf. Der nächstgelegene Flughafen liegt **150-km südöstlich in Pappenheim** (Internet-Lexikon Wikipedia zum Stichwort „**Alpendorf**“; Internet-Ausdrucke von Viamichelin mit den Strecken Alpendorf – Dorfbach und Alpendorf – Dorfberg; Fahrplanauskünfte der ÖBB).

d.) Fertigstellung, gesellschaftsrechtliches Nahverhältnis zu dem beherrschenden Gesellschafter

Die Villa war im Dezember 2005 soweit fertiggestellt, dass man darin bereits wohnen konnte. Der mehrheitliche und beherrschende Gesellschafter der Alleingesellschafterin der Bf (Schreiben der Bf vom 20.4.2015, S. 05), benützt diese Villa seit Dezember 2005 jährlich jeweils 2 Wochen in den Weihnachtsferien (Dezember, Jänner) und für jeweils 3 Wochen in den Sommerferien (Juli, August). Die offizielle Übergabe der Villa und der Appartementhäuser durch den Baumeister an die Bf erfolgte im Jänner 2006

(2. Schreiben der Vertreterin der Bf vom 19.4.2016, letzte Seite; AV vom 16.3.2006 des Bauunternehmers=Arbeitsbogen – 1.Teil.pdf, 7 ; siehe Buchung auf dem Konto 3480 per 31.12.2006 „Umbuchung Miete Villa 2005/12 Tage“ 10.560 €; Schreiben des Baumeisters vom 20.1.2006 an die Bf= Beilage zu den beiden Schreiben der Vertreterin der Bf vom 19.4.2016).

e.) Baukosten, gesamte Darstellung aller Anschaffungskosten :

aa.) Kosten der Villa inkl. Grund und Boden und Errichtungskosten

1,182.506,34 € Errichtungskosten der Villa

413.493,36 € Kosten der Einrichtung der Villa (insb. maßangefertigte Einbaumöbel)

201.457,68 € Kosten des Grund und Bodens, der 2003 erworben wurde (Gst 339/18, 340)

292.425 € Anschaffungskosten Grund und Boden lt. Vertrag vom 13.2.2004 (Gst 459/4)

2,089.882,38 € Anschaffungs- und Errichtungskosten der Villa inkl. Grund und Boden und Einrichtungsgegenständen (meist maßangefertigte Einbaumöbel) (AB 81, 83, 21; Vertrag vom 13.2.2004 betreffend Gst 459/4).

Die Investition in diese Villa, ein Einfamilienhaus mit Dienstbotenwohnung, hat somit außerordentlich hohe Investitionskosten verursacht. Allein die Kosten der Einbaumöbel hätten bei normaler Bauausführung jedenfalls ausgereicht, mindestens ein normales Einfamilienhaus zu errichten. Zum Vergleich: Das teuerste, von der Bf für Fremde errichtete Appartement kostete die Bf insgesamt 401.594,94 €. Jedes einzelne

Appartement war für die Nutzung durch eine Familie geeignet. Die Investitionskosten für die Villa, die der Nutzung durch den beherrschenden Gesellschafter, seine Familie und dessen Dienstboten vorbehalten war, lagen somit unvergleichlich höher als die Investitionskosten jedes einzelnen Wohnobjektes, das die Bf für den Verkauf und die Vermietung an Fremde errichten ließ. Für die Investition in die Villa, die der Nutzung durch den beherrschenden Gesellschafter vorbehalten war, war der Bf somit nichts zu teuer, während bei den Investitionen für Fremde durchaus darauf geachtet worden ist, ein vernünftiges Ausmaß an Baukosten nicht zu überschreiten.

Diese Kosten liegen jedenfalls weit über den durchschnittlichen Errichtungskosten von normalen Einfamilienhäusern.

Zu den Investitionskosten für das Grundstück 459/4:

Die Bf behauptet (1.Schreiben vom 19.4.2016), das Grundstück 459/4 sei als Bauerwartungsland erworben worden. Es werde nach Umwidmung in Bauland bebaut werden, sobald die Nachfrage nach Wohnungen wieder zunehme. Dieses Grundstück sei nicht der vermieteten Fläche hinzuzurechnen. Dieses Grundstück sei für die Renditeberechnung nicht heranzuziehen, da Grundstücksflächen, die zur wirtschaftlichen Nutzung der baulichen Anlagen nicht unbedingt erforderlich seien, und selbstständig verwertet werden könnten, ausgenommen seien (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage, S. 92).

Hiezu wird durch das Gericht festgestellt: Die Bf hat für den beherrschenden Gesellschafter ihrer Alleingesellschafterin eine Villa errichten lassen (siehe hiezu die Pläne des Baumeisters Nr. 09 und 10 betreffend die Villa vom 21.1.2005 , auf denen die Villa als Wohnhaus der Familie des beherrschenden Gesellschafters bezeichnet wird). Zusätzlich zu dieser Villa stehen diesem beherrschenden Gesellschafter seit Dezember 2005 sämtliche Außenanlagen (hauptsächlich Grünflächen) im Nahbereich der Villa auf den Grundstücken 339/18, 340 und 459/4 mit einem Flächenausmaß von 7.738,24 m² zur Verfügung (vgl. Luftbilddaufnahme 1:1000 als Beilage der Vorhaltes vom 4.2.2016; Grundbuchsauszug betreffend Grundstücke 339/18, 340 und 459/4).

Dies folgt daraus, dass es zwischen dem Grundstück 339/18, auf dem die Villa steht, einerseits und den unmittelbar im Norden und Osten angrenzenden im Grünland befindlichen Grundstücken 340 und 459/4 keinen Zaun und auch keine sonstige natürliche Grenze gibt . Zudem steht im südwestlichen Bereich des Grundstücks 459/4 ein Gemüsegarten, der den Bewohnern der Villa dient (Luftbilddaufnahme 1:1000 als Beilage zum Vorhalt vom 4.2.2016; mit Beschreibungen versehene Fotodokumentation betreffend den Ortsaugenschein vom 26.9.2016, insbesondere S. 16, 2. Foto; S. 21; 22; **23; 24;** 25, 1. Foto; Niederschrift Ortsaugenschein S. 4). All diese Grundstücke wurden durch die Bf angeschafft, die Villa wurde durch die Bf errichtet.

Die Bf hat für all diese Immobilien, die dem beherrschenden Gesellschafter tatsächlich seit Dezember 2005 uneingeschränkt zur Verfügung stehen, 2,089 Mio € bezahlt. Daher erscheint es fremdüblich, diese gesamten Investitionskosten in die Schätzung eines angemessenen Mietzinses uneingeschränkt einfließen zu lassen.

Das Vorbringen der Bf läuft darauf hinaus, einen Teil der Grünflächen (das gesamte Grundstück 459/4) nicht in die Schätzung eines fremdüblichen Mietzinses einfließen zu lassen, weil dieses Grundstück angeblich später einmal für ein Wohnbauprojekt der Bf verwendet werden solle. Wenn die Bf vermeint, dass der beherrschende Gesellschafter für die seit Dezember 2005 ihm zur Verfügung gestellte Nutzung dieses Grundstückes (459/4) keine angemessene Miete bezahlen müsse, dann hätte sie bei Beachtung eines sachgerechten Fremdvergleiches dem beherrschenden Gesellschafter dieses Grundstück nicht zur Verfügung stellen dürfen. Fremde schenken einander nichts. Für alle Zeiträume, in denen er auch dieses Grundstück 459/4 nutzen durfte, ist dafür eine angemessene Verzinsung der Investitionskosten anzusetzen.

Ein Fremder, der das Grundstück 459/4 nur als Baulandreserve für ein später beabsichtigtes Wohnbauprojekt gehalten hätte, hätte einem fremden Mieter der angrenzenden Grundstücke nicht gestattet, auch dieses Grundstück 459/4 zu benützen. Es hat nie irgendwelche Verwertungsversuche der Bf betreffend die Immobilien 339/18, 459/4 und 340 gegeben (Ergänzungsauftrag vom 30.8.2016; Antwort vom 27.10.2016), die dem beherrschenden Gesellschafter seit Dezember 2005 zur Verfügung stehen. Daher ist der angebliche Plan, dieses Grundstück 459/4 später einmal für ein Wohnbauprojekt der Bf zu verwenden, nicht glaubhaft.

Die, verglichen mit dem ursprünglichen Bauauftrag von 2003 (613.145 €) wesentlich höheren Errichtungskosten der Villa von 1,182.506,34 € + 413.493,36 € resultieren zum einen daraus, dass die Kosten der teuren maßangefertigten Einbaumöbel (413.493,36 €) im ursprünglichen Bauauftrag nicht enthalten waren.

Zum Teil wurden in der Villa andere Materialien verwendet als in den Appartementshäusern.

Der ursprünglich vorgesehene, etwas preisgünstigere Boden „Landhausdiele Lärche“ wurde z.B. in der Villa auf „Landhausdiele Eiche“ geändert (Schlussrechnung vom 2.9.2005 des Bauunternehmers AB 53; Schreiben des Bauunternehmers vom 15.12.2005, Arbeitsbogen 2. Teil.pdf, 4 R).

Jedenfalls kam es bei der Villa verglichen mit dem ursprünglichen Kostenvoranschlag ohne Berücksichtigung der Kosten des Grund und Bodens um eine Investitionskostenüberschreitung von 160,30 %:

1,182.506,34 € tatsächliche Baukosten der Villa

413.493,36 € Kosten der maßangefertigten Einbaumöbel

-613.145 € Kosten laut ursprünglichem Kostenvoranschlag

982.854,70 € Investitionskostenüberschreitung von 160,29 % verglichen mit den Kosten laut ursprünglichem Kostenvoranschlag.

bb.) Kosten der einzelnen Appartements

Die Errichtungskosten für die Appartementhäuser 2 und 3 betrugen jeweils 749.825,46 € pro Appartementhaus (AfA-Verzeichnis Konto 200 für 2006, 2007= AB 83= Arbeitsbogen-2. Teil.pdf,19 R). Die Kosten für die Appartementhäuser 1 und 4 lagen in derselben Größenordnung (Berufung = Beschwerde vom 15.9.2010).

Die Vorsteuern betreffend die Kosten der vermieteten Appartementhäuser betrugen 357.845 € (Aufstellung Baukosten Arbeitsbogen-2. Teil.pdf,23 R).

Der Grund und Boden für die Appartementhäuser 2 und 3 kostete 411.180,29 € (Kostenaufstellung Arbeitsbogen-2. Teil.pdf,13 R; Darstellung betreffend Konto 200 und 560 für 2006 und 2007 = AB 79 a), ds sind 205.590,14 € für jedes Appartementhaus (Konto 190 2006, 2007 AB 82).

Die gesamten Kosten der Einrichtung der Appartementhäuser 2 und 3 betrugen 332.715,90 € , ds 166.357,95 € pro Appartementhaus (Darstellung betreffend Konto 200 und 560 für 2006, 2007= AB 79 a; AfA-Verzeichnis Konto 560 für 2007 Arbeitsbogen-2. Teil.pdf, 20; Aufstellung Errichtungskosten Arbeitsbogen-2. Teil.pdf,25 R)

205.590,14 € Grund und Boden (G+B) für Appartementhaus 2

749.825,46 Errichtungskosten Appartementhaus 2

166.357,95 € Einrichtungskosten Haus 2 Waldschluchtweg 19

1,121.773,55 € Gesamtkosten Haus 2 (=Gesamtkosten Haus 3= Waldschluchtweg 21)

Im Haus 2 (Waldschluchtweg 19) gibt es 6 Appartements. Davon haben vier eine Wohnnutzfläche von je 65 m² (ohne Berücksichtigung der allgemeinen Flächen, der Balkone und der Garagen). Zwei dieser Appartements haben eine Wohnnutzfläche von je 67 m² (Pläne des Baumeisters vom 21.1.2005 Nr. 03 und 04).

Die gesamte Wohnnutzfläche des Appartementhauses 2 betrug daher 260m² (65 x 4) m² + 134 m² (67 x 2), somit 394 m².

Auf eine der kleinen Wohnungen mit je 65 m² entfielen somit 16,5 % (65/394) der Gesamtkosten (**1,121.773,55**) des Hauses 2 von , d.s. 185.092,64 € .

Auf eine der beiden etwas größeren Wohnungen mit je 67 m² entfielen somit 17,01 % (67/394) der Gesamtkosten des Hauses 2, d. s. 190.813,68 €.

Das Appartementhaus 2 mit insgesamt 6 Appartements verursachte beträchtliche Investitionskosten, die jedoch weit unter den Investitionskosten der Villa lagen.

Die einzelnen Appartements kosteten zwischen 185.000 und 191.000 € und somit unvergleichlich weniger als die Villa.

Im Haus 3 Waldschluchtweg 21 gibt es 5 Appartements. Davon haben vier eine Wohnnutzfläche von je 65 m² (ohne Berücksichtigung der allgemeinen Flächen und der Garagen). Das größte Appartement hat eine Wohnnutzfläche von 145 m² (Pläne des Baumeisters vom 21.1.2005 Nr. 05 und 06).

Die gesamte Wohnnutzfläche des Appartementhauses 3 betrug daher 260 (65 x 4) m² + 145 m², somit 405 m².

Auf eine der kleinen Wohnungen entfielen somit 16,05 % (65/405) der Gesamtkosten des Hauses (**1,121.773,55**) 3, d.s. 180.044,65 € .

Auf das große Appartement im Hause entfielen somit 35,8 % (145/405) der Gesamtkosten des Hauses 3, d.s. 401.594,94 €.

Das Appartementhaus 3 mit 5 Appartements verursachte beträchtliche Investitionskosten, die jedoch weit unter den Kosten der Villa lagen. Die Errichtung der Appartements im Haus 3 kostete einschließlich Grundanteil , Baukosten und Einrichtung pro Appartement zwischen rund 180.000 € und rund 402.000 €. Die Errichtung jedes einzelnen Appartements, welches für die Nutzung durch je eine fremde Familie konzipiert war, kostete somit unvergleichlich weniger als die Errichtung der Villa, die dem beherrschenden Gesellschafter und seiner Familie sowie diesen Dienstboten zur Verfügung gestellt worden ist.

Die Errichtungskosten der Häuser 1 und 4 pro m² lagen in vergleichbarer Höhe wie die Errichtungskosten der Häuser 2 und 3.

Die Wohnnutzflächen im Haus Nr. 1 Waldschluchtweg 17 sind im Großen und Ganzen ident wie im Haus Nr. 2 (dh 4 kleinere Appartements mit einer Wohnnutzfläche von je 65 m², 2 etwas größere Appartements mit einer Wohnnutzfläche von je 67 m²).

Auf eine der kleinen Wohnungen mit je 65 m² entfielen somit 16,5 % (65/394) der Gesamtkosten (**1,121.773,55**) des Hauses 1, d.s. 185.092,64 € .

Auf eine der beiden etwas größeren Wohnungen mit je 67 m² entfielen somit 17,01 % (67/394) der Gesamtkosten des Hauses 1, d. s. .190.813,68 €.

Die Wohnnutzflächen im Haus Nr. 4 Waldschluchtweg 23 teilen sich auf 2 kleinere Appartements mit einer Wohnnutzfläche von je 58,55 m², 2 etwas größere Appartements mit einer Wohnnutzfläche von je 72,14 m² und ein mittelgroßes Appartement mit einer Wohnnutzfläche von 69,60 m² auf. Die gesamte Wohnnutzfläche beträgt hier 330,98 m² (Plan 08 vom 21.1.2005).

Auf eine der kleinen Wohnungen mit je 58,55 m² entfielen somit 17,69 % (58,55/330,98) der Gesamtkosten (1,121.773,55) des Hauses 4, d.s. 198.441,74 € .

Auf eine der beiden etwas größeren Wohnungen mit je 72,14 m² entfielen somit 21,8 % (72,14/330,98) der Gesamtkosten des Hauses 4, d. s. 244.546,63 €.

Auf die mittelgroße Wohnung im Dachgeschoß mit einer Fläche von 69,60m² entfielen somit 21,03 %(69,60/330,98) der Gesamtkosten des Hauses, d.s 235.908,98 €.

Fazit . Die Appartements, die für die Nutzung durch je eine fremde Familie konzipiert waren, kosteten zwischen rund 180.000 € und rund 402.000 € pro Appartement einschließlich Grundanteil und Einrichtung. Die Villa, die die Bf nach den Vorgaben des beherrschenden Gesellschafters der Alleingesellschafterin für diesen Gesellschafter , seine Familie und sein Personal errichten ließ , kostete 2,089.000 €. Andere Immobilienprojekte der Bf hat es nicht gegeben. Dass der beherrschende Gesellschafter der Alleingesellschafterin an mehreren Kapitalgesellschaften mittelbar oder unmittelbar beteiligt sein mag (**Konzern** Campeador), die luxuriöse Immobilien in ihrem Vermögen haben (vgl. Auszug aus der Homepage der Konzern Campeador, vorgelegt während der mündlichen Verhandlung), hat auf Grund des Trennungsprinzips nichts mit der Bf zu tun. Die Bf ist nicht ident mit ihrer Alleingesellschafterin und sie ist auch nicht ident mit dem beherrschenden Gesellschafter ihrer Alleingesellschafterin.

Die Kosten der Villa sind somit unvergleichlich höher als die Kosten jedes einzelnen errichteten Appartements. Jedes einzelne Appartementhaus mit 5 oder 6 Appartements verursachte Investitionskosten von 1,121.773,55 €, die Villa (Einfamilienhaus mit Dienstbotenwohnung) kostete 2,089.000 €. Die Errichtungskosten der Immobilien, die durch die Bf Fremden verkauft oder vermietet worden sind, waren somit jedenfalls unvergleichlich geringer als die Errichtungskosten der Villa.

Auch die genannten Appartements, für die im Übrigen Wohnungseigentum (Grundbuchsauszug 339/17 = AB 98) begründet worden ist, wurden nach den Vorgaben desselben beherrschenden Gesellschafters errichtet (Schreiben der Vertreterin der Bf vom 11.10.2011; AV vom 16.3.2006, AB 36). **Die Appartements wurden zum Teil 2006-2008 an Fremde verkauft** (Appartements in den Häusern 1 und 4, vgl. Grundbuchsauszug EZ AB 98; Rechnungen betreffend Provisionen für den Verkauf von Appartements im Zeitraum 2006-2007 AB 73-79; Übersetzungen als Beilagen zum Schreiben der Vertreterin der Bf vom 20.4.2015; Liste über Verkäufe der Appartements AB 96, 97), **die restlichen Appartements werden seit 2008 an Fremde vermietet** (Appartements in den Häusern 2 und 3, vgl. AB 120-122, zweites Schreiben der Vertreterin der Bf vom 19.4.16, S. 3). Die Appartements gehören zum Unternehmen und zum Betriebsvermögen der Bf.

Jedenfalls kam es bei jedem Appartementhaus verglichen mit dem ursprünglichen Bauauftrag (AB 45) ohne Berücksichtigung der Kosten des Grund und Bodens zu einer Investitionskostenüberschreitung von 64,42 %:

749.825,46 € tatsächliche Baukosten jedes Appartementhauses
166.357,95 € Kosten der maßangefertigten Einbaumöbel
-557.205 € max. Kosten jedes Appartementhauses laut urspr.Baufauftrag
358.978,41 € Investitionskostenüberschreitung von 64,42% verglichen mit den Kosten laut ursprünglichem Bauauftrag.

Die Kostenüberschreitung bei der Villa verglichen mit dem ursprünglichen Bauauftrag (AB 45) vom 2.10.2003 betrug ein Vielfaches der Kostenüberschreitung bei den Appartementhäusern. Vergegenwärtigt man sich die unvergleichlich niedrigeren (verglichen mit den Baukosten der Villa) Baukosten jeder einzelnen Wohneinheit bei den Appartements und das unvergleichlich niedrigere Ausmaß der Überschreitung der ursprünglich geplanten Baukosten bei den Appartements (verglichen mit der Kostenüberschreitung bei der Villa) wird deutlich, dass das Kostenbewusstsein der Bf in Bezug auf die Appartements, die an Fremde verkauft oder vermietet wurden, unvergleichlich höher war als bei der Villa, die dem beherrschenden Gesellschafter zur Nutzung überlassen worden ist.

cc.) Finanzierung:

Das gesamte benötigte Kapital der Bf wurde durch den Gesellschafter Immo PQX zur Verfügung gestellt. Dies erfolgte zum Teil als Stammkapital (35.000 €) und zum Teil als Gesellschafterdarlehen von 7,6 Mio € (Feststellungen pdf 7, 7 R)(TZ 2 BP-Bericht= Bericht-Vermietungs.pdf,2).

4.) Mietangebot des beherrschenden Gesellschafters vom 2.2.2006 und dessen Folgen

a.) Im Feber 2006 verfasste der beherrschende Gesellschafter der Alleingesellschafterin der Bf. ein Angebot an die Bf , die Villa ab 1.1.2006 zu mieten (AB 38). Die Bf behauptet sinngemäß, dieses Angebot angenommen zu haben, indem sie die deutsche Übersetzung dieses Angebotes (AB 38) sinngemäß als Übersetzung des „Vertrages“ bezeichnet (Schreiben der Vertreterin der Bf vom 20.4.2015, S. 4; 2. Schreiben der Vertreterin der Bf vom 19.4.2016; Ergänzungsauftrag vom 15.2.2016, Punkt 1).

b.) Aussehen, Charakter der Villa, Beurteilung der Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Villa bei wirtschaftlicher Betrachtung :

aa.) Baukonzept des beherrschenden Gesellschafters der Bf:

Bei dieser Villa handelt es sich um ein Haus, das nach den Vorgaben des beherrschenden Gesellschafters (Schreiben vom 20.4.2015 der Vertreterin der Bf S. 5) (AV vom 16.3.2006 der Baumeisterin AB 36; Schlussrechnung vom 2.9.2005 AB 53) **nur für die Nutzung durch die Familie des beherrschenden Gesellschafters** (Schreiben der Baumeisterin vom 31.12.2005 AB 52, Schlussrechnung vom 2.9.2005 AB 53, Pläne des Baumeisters 09 und 10 v om 21.1.2005) **und für seine Dienstboten** (Niederschrift Ortsaugenschein 26.9.2016, S. 2 mit dem Hinweis, dass der Wohn-Essraum dem Aufenthalt der Mitarbeiter des beherrschenden Gesellschafters diene; Plan 09 vom 21.1.2005 mit einer Darstellung des Wohn-Essraumes im UG samt Küche/Wirtschaftsraum und Schlafrum) **errichtet worden ist.**

Dass die Villa nur für die Nutzung durch den beherrschenden Gesellschafter und dessen Familie errichtet worden ist, folgt aus

- den Plänen des Baumeisters Nr. 09 und 10 vom 21.1.2005, und aus
- der Schlussrechnung des Baumeisters vom 2.9.2005, auf denen die Villa als „Wohnhaus Familie Campeador“ und als „Villa Campeador“ bezeichnet wird.

Dass die Räume des Untergeschoßes von Anfang an hauptsächlich deshalb nach den Vorgaben des beherrschenden Gesellschafters der Alleingesellschafterin geplant worden sind, um als Wohn- und Arbeitsbereich der Dienstboten des beherrschenden Gesellschafters zu dienen, ergibt sich aus nachstehenden Umständen:

Obwohl die Wohn- und Schlafbereiche ($34,02 \text{ m}^2 + 15,53 \text{ m}^2 + 4,95 \text{ m}^2$) **im Untergeschoß (UG) wesentlich weniger Fläche aufweisen als die für die Familie des beherrschenden Gesellschafters vorgesehenen Wohn- und Schlafbereiche im Erdgeschoß (EG) und Obergeschoß (OG)** ($77,23 \text{ m}^2 + 118,92 \text{ m}^2$, vgl. Pläne Nr. 9 und 10 vom 21.1.2005), **ist** (vgl. Plan Nr. 9) **der Küchenbereich im UG (Wirtschaftsraum) mit $17,35 \text{ m}^2$ größer als die Küche im EG ($14,52 \text{ m}^2$).**

Dieser Küchenbereich im UG ist auch wesentlich nüchterner gestaltet (sehr nüchterne Wasserentnahmestelle an der Nordmauer der Küche im UG S. 10, 2. Foto der Fotodokumentation, darunter eine beträchtliche Ansammlung von Putzmitteln in Plastikbehältern, rechts daneben Waschmaschine mit Wäschetrockner, graue Arbeitsplatte mit Wurstschneidemaschine an der Ostmauer der Küche im UG, an der Südmauer der Küche im UG Küchenblock mit zweiter Wasserentnahmestelle, mehr als mannsgroßer Einbaukasten auf S. 11, 2. Foto mit viel Stauraum an der Westmauer der Küche im UG)

als die optisch ansprechende, kleinere Küche im EG (S. 14, 3. Foto: Herd im Retro-Stil mit gemauertem, weiß getünchtem, mit einem Holzbalken verzierten Dunstabzug, eingerahmt durch zwei maßgefertigte Holzmöbel ; auf dem Holzbalken Gefäße aus Glas und Keramik, die einen deutlichen Kontrast zu den Plastikbehältern mit Putzmitteln herstellen, die in der Küche im UG gefunden wurden, vgl. S. 10, 2. Foto; vgl. S. 15, 1.

Foto: Wasserentnahmestelle an der Ostmauer der Küche im EG , mit Waschbecken aus smaragdgrünem Stein, Arbeitsplatte aus smaragdgrünem Stein in der Küche im EG).

Diese Indizien deuten darauf hin, dass die Küche im UG der Nutzung durch die Dienstboten vorbehalten ist, wobei die größere Küche im UG auch den Bedürfnissen der Bewohner des EG und OG dient (siehe auch Punkt bb).

Das Bügelbrett samt Bügeleisen, die Bügelmaschine im Dienstboten-Schlafzimmer im UG (S 10. 3. und 4. Foto), der Wäscheständer im 2. Wirtschaftsraum im UG (S. 13, 2. Foto) runden das Bild ab (siehe auch Punkt bb): Das UG ist der Standort der Dienstboten des beherrschenden Gesellschafters, im EG und OG wohnt der beherrschende Gesellschafter mit seiner Familie. Vergleichbare Utensilien wie im UG (Putzmittel, Waschmaschine, Wäschetrockner, Bügelbrett, Bügeleisen, Bügelmaschine, Wäscheständer) wurden beim Ortsaugenschein im EG nicht entdeckt. Das OG wurde auf Ersuchen der steuerlichen Vertreterin und der Angestellten der Bf Fr. XY nicht besichtigt (Niederschrift Ortsaugenschein vom 26.9.2016, S. 3).

Das Untergeschoß enthält im östlichen Bereich Räume, die als eine Wohnung verwendbar sind, bestehend aus einem Wohn-Essraum, einer Küche (Wirtschaftsraum) und einem Schlafrum mit Dusche sowie WC (Plan des Baumeisters 09 vom 21.2.2005). Dass der Wohn-Essraum als Aufenthaltsbereich der Mitarbeiter verwendet wird, ist nicht strittig (NS Ortsaugenschein, S. 2). Daher erscheint es nahe liegend, dass auch das dazu gehörige Schlafzimmer und die dazu gehörige Küche als Aufenthaltsbereich und Arbeitsbereich der Mitarbeiter des beherrschenden Gesellschafters dienen. Der Umstand, dass somit die Wohnung im UG als Aufenthalts- und Arbeitsbereich der Dienstboten des beherrschenden Gesellschafters dient, indiziert ebenso, dass die bewohnbaren Räume im UG von Anfang an zu diesem Zweck geplant worden sind.

bb.) Äußeres Erscheinungsbild der Villa: „Zweifamilienhaus?“ oder Einfamilienhaus mit einer zusätzlichen Wohnung für Dienstboten?

Es handelt sich bei der Villa um ein repräsentatives Wohnhaus im Stil eines Landhauses (Fotodokumentation S. 36, Nr. 1 und die anderen Fotos S. 7, Nr. 3. und Nr 4, S. 8, 9, 12-15, 16-19, 21, 22, 24 Nr. 4, 25 Nr. 1,28 Nr. 1, 2, 4) **für eine Familie mit einer zusätzlichen kleineren Wohnung für Dienstboten oder um ein Wohnhaus für eine sehr große Familie.** Dieses Haus ist nicht für 2 verschiedene Familien, die im Verhältnis zueinander Fremde sind, konzipiert worden:

Dies folgt aus den nachstehenden Umständen:

Dass etwa zwei im Verhältnis zueinander fremde Familien diese Villa kaufen könnten, wird für unrealistisch erachtet, da man von den Wohnräumen im UG auch in die Wohnräume im EG und DG gelangen kann [gemeinsamer Eingangsbereich (Diele im UG) für die Personen , die sich im UG und die Personen, die sich im EG

aufhalten] und umgekehrt, und da man, um von der Garage in die Wohnräume im EG und DG zu gelangen, am einfachsten durch das Untergeschoß gelangt, wobei die Diele im UG sowohl den Nutzern der Wohnräume im UG als auch den Nutzern der Wohnräume im EG und DG als Durchgangsbereich dient. Dh. die Wohnbereiche der 2 Familien wären nicht voneinander völlig getrennt, sodass nur 2 Familien, die einander sehr gut kennen, weil sie z.B. verwandtschaftlich verbunden sind oder gut befreundet sind, für so ein Haus Interesse haben werden.

Zudem sind alle Grünflächen außerhalb der Villa auf den Grundstücken 339/18, 340 und 459/4 sowohl für die Bewohner des UG als auch die Bewohner des EG und OG gleichermaßen zugänglich.

Zudem ist der Wohnbereich der Familie des beherrschenden Gesellschafters im EG und DG wesentlich komfortabler als der Wohnbereich der Dienstboten (Pläne 09 und 10 vom 21.1.2005) **im UG** [unvergleichlich mehr m² im EG und DG- die Wohnnutzfläche der Dienstbotenwohnung im UG ohne die Diele, die den Charakter eines reinen Durchganges für die Bewohner des UG und des EG hat, beträgt 81,63 m² (116,34 m²-34,71 m²), die Wohnnutzfläche des EG 128,02 m² , die Wohnnutzfläche des OG beträgt 118,92 m² - , allein die Schlafzimmer samt Nassräumen im OG haben mehr m² als die gesamte Wohnung der Dienstboten im UG; einen Kachelofen gibt es nur im EG, nicht im UG], **sodass für den Fall des Ankaufs durch zwei verschiedene Familien, die Bewohnerin des OG und EG wesentlich mehr Geld für den Ankauf ausgeben würde als die Bewohnerin des UG.**

Dies würde den Ankauf durch 2 Familien nahe legen, die aus unterschiedlichen sozialen Schichten stammen, was nur bei enger Freundschaft oder enger Verwandtschaft realistisch erscheinen könnte. Realistischerweise ist die kleinere Wohnung im Untergeschoß (UG) am besten für Dienstboten der Familie im EG und DG verwendbar, so wie das Wohnen in der Villa auch von Anfang an durch den beherrschenden Gesellschafter und dessen Dienstboten gehandhabt worden ist.

In dieses Bild fügt sich auch, dass ungeachtet der wesentlich geringeren Wohnnutzfläche des UG (verglichen mit den Wohnnutzflächen des EG und OG, vgl. Pläne Nr. 9 und 10) **die Küche im UG und deren Einrichtungsgegenstände größer dimensioniert sind als die kleinere Küche im EG** (vgl. Plan Nr. 09 vom 21.1.2005), **obwohl das UG nur maximal eine Unterbringung von 2 Personen ermöglicht** (1 maßangefertigtes Vollholz-Doppelbett im UG), **während das EG und OG Platz für mindestens 6 Personen** (3 Schlafzimmer mit maßgefertigten Vollholz-Doppelbetten) **bietet** (vgl. Pläne 09 und 10 vom 21.1.2005). Dies indiziert, dass die Küche im UG auch den Bedürfnissen der Bewohner des EG und DG dient, weil die Bewohner des UG für die Bewohner des EG und DG kochen. Im UG wird jedenfalls für die Bewohner des EG und OG gekocht, gebügelt und gewaschen und gefaxt (Fotodokumentation S. 9, 1. und 4. Foto; S. 10; S. 11, 2. Foto). In dieses Bild fügt sich, dass beim Ortsaugenschein nur im UG und nicht im EG Putzmittel gefunden wurden (Fotodokumentation S. 10, 2. Foto). Die

Personen, die sich im UG aufhalten, putzen somit auch das Haus. Die Personen, die sich im EG und OG aufhalten, putzen das Haus nicht.

Auch der große maßangefertigte , die gesamte westliche Wand der Küche im UG verdeckende Einbaukasten (Fotodokumentation S. 11, 2. Foto) deutet darauf hin, dass die Küche (Wirtschaftsraum) im UG nach dem durch den beherrschenden Gesellschafter der Gesellschafterin der Bf ersonnenen Raumkonzept jedenfalls auch den Bedürfnissen der Bewohner des EG und OG dient. Die kleinen Küchenkästen der Küche im EG Fotos S. 14, Nr. 3 und 4, Fotos S. 15 Nr. 1) haben wesentlich weniger Stauraum als dieser große Einbaukasten und die Kästen im Küchenblock des UG (Fotodokumentation S. 10 1. Foto).

In dieses Bild fügt sich, dass die Küche im UG im Plan vom 21.1.2005 Nr. 09 bezeichnenderweise als „Wirtschaftsraum“ beschrieben wird. Da es auf diesem Plan nur einen „Wirtschaftsraum“ im Haus gibt, folgt daraus, dass nach dem ursprünglichen Raumkonzept insbesondere von diesem Raum aus das gesamte Haus „bewirtschaftet“ werden sollte (durch Waschen, Wäschetrocknen, Putzen, Kochen usw., vgl. Fotodokumentation S. 10). Dass dieser „Wirtschaftsraum“ auch heute noch diesen Zwecken dient, zeigt die Fotodokumentation S. 10. Allerdings gibt es heute auch einen zweiten Wirtschaftsraum, der ebenso im UG liegt und der insbesondere der Aufbewahrung von Gegenständen, aber auch dem Trocknen von Wäsche dient (Fotodokumentation S. 13).

Aus den o.e. Gründen handelt es sich bei der Villa um ein Einfamilienhaus mit einer darin integrierten zweiten, kleineren Wohnung für Dienstboten.

cc.) Bauweise aller baulichen Anlagen, Aussehen der Villa und der Außenanlagen (Pläne Nr. 9, 10, 11, 12, jeweils vom 21.1.2005:

Die Villa ist ebenso wie die Appartementhäuser an die Gemeindewasserversorgungsanlage angeschlossen; sie ist auch ebenso wie die Appartementhäuser an den gemeindeeigenen Kanal angeschlossen (Baubewilligung 2003). Die Energieversorgung der Villa erfolgt über einen Flüssiggastank , sowie eine Photovoltaikanlage (Plan Nr. 12 vom 21.1.2005).

Die Villa und jedes Appartementhaus verfügen über eine Blitzschutzanlage und über einen Stromanschluss (Baubewilligung 2003 und deren Beilagen). Die Villa und die Appartementhäuser werden durch eine Fußbodenzentralheizung beheizt. Die Warmwasseraufbereitung sämtlicher Objekte (Villa, Appartementhäuser) erfolgt über eine zentrale Ölfeuerungsanlage im Appartementhaus 1 (Waldschluchtweg 17) (Beilage Baubewilligung). Alle Wände (Villa und Appartementhäuser) enthalten Wärmedämmungen oder Vollwärmeschutz (Beilage Baubewilligung).

Das Mauerwerk der Villa und der Appartementhäuser ist jeweils in den Untergeschoßen ein Stahlbetonmauerwerk, die Mauern der oberen Geschoße bestehen aus

Hochlochziegeln (Beilage Baubewilligung). Die Dacheindeckung der Villa und der Appartementhäuser erfolgt durch Lärchenbretter (Beilage Baubewilligung). Alle Bäder und WCs sind von den Böden (vgl Foto S. 11,33,38 bis jeweils zu Decke verflies (Beilage Baubewilligung).

Die Küchen der Villa sind mit einem Ziegelboden ausgestattet, die Küchen der Appartementhäuser mit einem Lärchenholzboden (Schlussrechnung 2.9.2005 AB 53, Fotos S. 30,38). Die Böden der meisten Räume der Villa bestehen aus massivem Eichenholz (Schlussrechnung AB 53; Fotos S. 13, 4. Foto; die Böden der Appartementhäuser aus Lärchenholz (Schlussrechnung AB 53, Fotos S. 29,31,32). Der Boden der Diele der Villa im UG besteht aus Ziegeln (Fotos S. 7 und 11).

Alle Baulichkeiten (Villa und Appartementhäuser) sind an eine zentrale Sat- Anlage angeschlossen (Beilage Baubewilligung 2003).

Der umbaute Raum der Villa beträgt 1883,02 m³, der umbaute Raum jedes einzelnen Appartementwohnhauses mit je 5-6 Appartements beträgt zwischen 1930,51 m³ und 2.020,92 m³ (Beilage Baubewilligung). Die Raumhöhen der Villa betragen zwischen 2,9 m und 3,17 m (Plan 10 vom 21.1.2005). Die Raumhöhen der Appartements betragen zwischen 2,92 und 2,97 m (Pläne Nr.02,04,06, 08).

Aussehen der Villa:

Im UG gleich nördlich des Einganges liegt eine 34,71 m² große Diele im bäuerlichen Stil (Fotodokumentation S. 7, 4. Foto, S. 8, S. 11 3. und 4. Foto) als Durchgang für die Bewohner des UG und des EG und OG. Westlich davon liegt eine Garage, ein Kellerraum = 2. Wirtschaftsraum und ein Heizraum (Plan 09, UG). Östlich der Diele liegt ein Wohn- und Essraum im bäuerlichen Stil (34,02 m²), nördlich davon ein Besucher-WC, eine Küche (= 1. Wirtschaftsraum) (17,35 m², unmittelbar nördlich davon eine Dusche mit WC und Bidet, nördlich davon ein Schlafraum für 2 Personen mit einem Doppelbett (15,53 m²) (Plan 09 UG) (Fotos S. 9, 10, S. 11, 1. und 2. Foto). Im Wohn-Essraum, der Küche, dem Schlafraum im UG halten sich insbesondere die Dienstboten des beherrschenden Gesellschafters der Alleingesellschafterin auf (S. 2 der Niederschrift betr. Ortsaugenschein).

Im nördlichen Bereich der Diele im UG gelangt man über eine Stiege ins EG. Die Diele im EG (21,22 m²) ist im bäuerlichen Stil gehalten. Sie ist gekennzeichnet durch einen massiven Eichenholzboden, eine Wandvertäfelung aus Vollholz, einer ebensolchen Vertäfelung der Decke (Fotos S. 13, Nr. 4)(Plan Nr. 09, EG vom 21.1.2005).

Südlich der Diele im EG (Plan Nr. 9) liegt der Wohn-Essraum (77,23 m²) mit einem zentral aufgestellten Kachelofen (Fotos S. 14 1. und 2. Foto), Boden aus Eichenholz, Vollholz-Wand-und Deckenvertäfelung. Die sichtbaren (Fotos S. 14) Antiquitäten in diesem Raum sind im Privateigentum des beherrschenden Gesellschafters der Alleingesellschafterin.

Südlich dieser Antiquitäten befindet sich eine Sitzecke mit rundem Tischchen und 2 Fauteuils. Östlich dieser Sitzecke steht ein runder Esstisch aus Vollholz mit gepolsterter,

maßangefertigter Sitzecke aus Vollholz an der südlichen Wand des Gebäudes. An derselben südlichen Wand westlich der Sitzecke befindet sich eine verglaste Tür zum Außenbalkon. Die südliche Wand wird durch zahlreiche Fenster (5) und eine verglaste Tür erhellt. Die Westwand dieses Wohn-Essraumes wird durch 3 Fenster und eine verglaste Tür erhellt (Plan Nr. 9, EG).

Östlich des Wohn-Essraumes im EG liegt die Küche im EG (14,52 m²) (Plan Nr. 9; Fotos S. 14 Nr. 3 und 4, S. 15 Nr. 1), nördlich davon eine Garderobe, ein WC (S. 15, 2. Foto) und ein Abstellraum (Plan Nr. 9 EG).

Ein hölzerner Stiegenaufgang, verziert mit kindlich aussehenden Engelsfiguren, führt ins Obergeschoß, wo die drei Schlafräume (32,95 m², 23,69 m² und 14,97 m²) mit je einem Bad (9,13m², 10,44 m²) oder zumindest einer Dusche (5,46 m²) liegen (Plan Nr. 10).

Nördlich (Fotos S. 16 Nr. 2; S. 24 3. und 4. Foto; Fotos S. 25, S. 26), **westlich** (Fotos S. 16-19 und 28) **und östlich der Villa** (Fotos S. 21-24) **liegen ausgedehnte Grünflächen mit einer Fläche von ca 7.000 m²** (Luftbildfoto 1:1000 als Beilage zum Vorhalt vom 4.2.2016; Grundbuchsauszug mit den Grundstücken 339/18, 340 und 459/4), **die für den beherrschenden Gesellschafter frei zugänglich sind. Westlich der Villa hat die Bf einen Schwimmteich mit einer Saunablockhütte errichtet, die dem beherrschenden Gesellschafter zur Verfügung stehen** (Fotos S. 16, 3. und 4. Foto; Fotos S. 17 Nr. 1-3; S. 18, S. 19 Nr. 1-3, S. 28 Nr 1 und 2;), Südlich der Villa liegt eine asphaltierte Zufahrt (Fotos S. 28 Nr. 4). Die Grünflächen im Nahbereich der Appartementshäuser beschränken sich auf wenige m² (vgl. Fotodokumentation S. 1;2. -4. Foto; S. 2, 3. und 4. Foto).

Die steuerliche Vertreterin behauptete in der mündlichen Verhandlung, dass das östlich der Villa liegende Grundstück 459/4 (vgl. Luftbild 1:1000 als Beilage zum Vorhalt vom 4.2.2016) nicht für die Nutzer der Villa verwendet werde. Dies habe sich aus dem Ortsaugenschein ergeben.

Hiezu wird festgestellt : Ob der beherrschende Gesellschafter auf den gesamten, ihm jederzeit zur Verfügung stehenden ausgedehnten Grünflächen spazieren geht oder nicht, ob er selbst in den Garten geht oder nicht, oder ob er die Früchte des Gartens gar verschmächt oder nicht, ob er diese Grünflächen betrachtet oder nicht, ob er sich im Schwimmteich oder der Sauna aufhält oder nicht, ob sein im Streitzeitraum noch kleiner, damals 9-10 jähriger Sohn auf den Bäumen im Norden der Villa, die auf dem Grundstück 340 liegen, herumgeklettert ist oder nicht (vgl. NS Ortsaugenschein, S. 5), ist bedeutungslos. Tatsächlich hat der Ortsaugenschein ergeben, dass es keinerlei Absperrungen oder Zäune zwischen dem Grundstück 339/18, auf dem die Villa samt Saunahütte und Schwimmteich steht und den östlich und nördlich angrenzenden, ebenso im Eigentum der Bf stehenden Grundstücken 459/4 und 340 gibt (Niederschrift Ortsaugenschein S. 4; Fotodokumentation S. 16, 2. Foto; S. 21; S. 22; S. 23, 1. und 2. Foto; S. 24, 3. und 4. Foto; S. 25 1. Foto). Daher stehen dem beherrschenden Gesellschafter alle diese Grundstücke 339/18, 459/4 und 340 jederzeit zur Verfügung.

Die oben angeführte Beschreibung einschließlich der Fotos zeigen eine repräsentative Villa im Stil eines Landhauses (vgl. Fotodokumentation S. 36, 1. Foto, vgl. Übersichtsfoto 1: 1000 insbesondere mit den Grundstücken 339/18, 340 und 459/4 als Beilage zum Bedenkenvorhalt vom 4.2.2016), in welcher der beherrschende Gesellschafter der Alleingesellschafterin mit seine Familie und seinen Dienstboten je 5 Wochen im Jahr während der Weihnachtsferien und während der Sommerferien wohnt. Fallweise lässt der beherrschende Gesellschafter auch seine Freunde und Bekannten hier wohnen (2. Schreiben vom 19.4. 2016 der Vertreterin der Bf, letzte Seite).

dd.) Jederzeitige Einsetzbarkeit der Villa im betrieblichen Geschehen?

Der Betriebsgegenstand der Bf besteht in der Anschaffung und Verwertung von Grundstücken. Dies folgt daraus, dass die Bf zeitgleich mit der Villa auch 4 Appartmenthäuser errichtet hat, wobei die einzelnen Appartements im Wohnungseigentum stehen und zum Teil an Fremde verkauft worden sind, zum Teil an fremde Urlauber vermietet werden. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die Villa ebenso wie die errichteten Appartements jederzeit im betrieblichen Geschehen, dh für Verkaufs- oder Vermietungszwecke einsetzbar ist.

Die Villa, ein repräsentatives, ungewöhnlich teures Einfamilienhaus mit Dienstbotenwohnung, wurde nach den Vorgaben des beherrschenden Gesellschafters zum Zwecke der Nutzung durch diesen beherrschenden Gesellschafter und dessen Familie errichtet (AV des Baumeisters vom 16.3.2006, AB 36, Schlussrechnung vom 2.9.2005 AB 53; Pläne Nr. 09 und 10 vom 21.1.2005, auf denen die Villa bereits lange vor dem Beginn der Nutzungen durch den beherrschenden Gesellschafter als Wohnhaus der Familie des beherrschenden Gesellschafters bezeichnet wurde).

Auf Grund der Größe und der hohen Kosten der Villa (574,45 m², davon 363,28 m² Wohnnutzfläche, 211,17 m² Nebenräume, Terrassen und Balkone, Investitionskosten 2,089 Mio €) ist es nicht möglich, einen ortsüblichen Mietpreis nach der Vergleichspreismethode zu ermitteln (Berufung, S. 5). Daraus folgt: Vergleichbar große und ähnlich teure Wohnimmobilien für eine Familie und deren Dienstboten werden nicht an Fremde vermietet, weil Personen, die reich genug sind, um sich die Nutzung einer ähnlich teuren Immobilie für Wohnzwecke leisten zu können, dazu tendieren, ein Haus nach eigenen Vorstellungen errichten zu lassen (vgl. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4. Aufl. 2002, S. 86 und 5. Aufl., 2007, 83), anstatt ein solches Haus ganzjährig zu mieten.

In dieses Bild fügt sich: Es kann nicht festgestellt werden, dass auch nur ein einziges Einfamilienhaus mit oder ohne Dienstbotenwohnung , das in Kärnten im Zeitraum 2003-2007 errichtet worden ist, und welches Investitionskosten von 1,6 – 2,1 Mio € verursacht hat, an Fremde vermietet worden ist.

Es war daher von Anfang an zu erwarten, dass es nicht gelingen werde, diese Villa gegen einen Mietzins, der in angemessener Relation zu den Investitionskosten gestanden wäre (3% Nettorendite), einem Fremden zu vermieten.

Dasselbe gilt aber auch für die Chance, diese Villa mit Gewinn zu verkaufen: Bei Verkäufen von teuren Liegenschaften (Ein- und Zweifamilienhäuser bei einem Sachwert jenseits von 230.000 €) nimmt die Zahl der Kaufinteressenten stark ab, da der Kreis jener Personen, die bereit ist, hohe Mittel für das Wohnen einzusetzen, eher dahin tendiert, sich ein Haus nach eigenen und individuellen Vorstellungen neu zu bauen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4. Auflage 2002, S. 71,86 und 5. Auflage 2007,63, 83).

In dieses Bild fügt sich das Vorbringen der Bf während der mündlichen Verhandlung, S. 7 : „800.000 € wird man wohl für diese Villa immer bekommen“ (Anm. des Gerichtes: Die Investitionskosten haben weitaus mehr als das Doppelte betragen).

In dieses Bild fügt sich: Es kann nicht festgestellt werden, dass es in Kärnten auch nur ein einziges Einfamilienhaus (mit oder ohne Dienstbotenwohnung) gibt, welches im Zeitraum 2003-2007 Investitionskosten von 1,6-2,1 Mio € verursacht hat, und welches mit Gewinn an einen Fremden weiterverkauft worden ist.

In dieses Bild fügt sich: Es kann nicht festgestellt werden, dass die Bf jemals auch nur versucht hat, diese Villa einem Fremden zu verkaufen (Ergänzungsauftrag des Gerichtes vom 30.8.2016; Stellungnahme der Bf vom 27.10.2016), während sie in Bezug auf die Appartements von Anfang an bis jedenfalls bis zum Jahr 2008 Verkaufsversuche (Rechnungen der **Beata Hacienda** PQX von 2006 und 2007) unternommen hat. Dies muss daran liegen, dass sie zum Unterschied von der Investition betreffend die Appartements in Bezug auf die Villa von Anfang an von der Aussichtslosigkeit überzeugt gewesen sein muss, diese Villa mit Gewinn zu verkaufen.

In dieses Bild fügt sich ein beträchtlicher Standortnachteil:

Alpendorf, der Ort, wo die Villa liegt, ist sehr populär bei Touristen, nicht aber bei Personen, die einen Ort suchen, wo sie sich auf Dauer niederlassen. Dies erkennt man an der äußerst geringen Anzahl der Einwohner (333) und der exorbitanten Anzahl an Nächtigungen durch Personen, die dort nicht ständig wohnen (2.000.000 pro Jahr).

Dies liegt daran, dass dieser Ort zwar in hervorragender Weise geeignet ist, um dort Urlaub zu machen (über 100 km Fitnessparcours, mehrere Sportanlagen, große landschaftliche Schönheit, herbes Klima, ein beträchtliches Angebot an Hotels und Pensionen, dh, wer dort nur Urlaub machen will, muss nicht unbedingt eine 2 Mio € teure Villa erwerben) nicht aber, um dort ständig mit einer Familie zu wohnen. Es gibt in diesem Ort nur eine Baumschule und keinerlei weiterbildende Schulen. Gymnasien, berufsbildende höhere Schulen und eine Fachhochschule liegen 111-km westlich und 112-km südlich. Dasselbe gilt für Krankenhäuser.

Es war von Anfang an nicht damit zu rechnen, dass jemand bereit sein würde, diese ca 2,089 Mio € teure Villa mit dem dazu gehörigen Grund und Boden mit Gewinnaufschlag

zu erwerben, die er bei realistischer Betrachtung nur wenige Wochen im Jahr zu Urlaubszwecken nutzen hätte können.

In dieses Bild fügt sich: Man sieht dem Anwesen mit der Villa die überaus hohen Investitionskosten (2,089 Mio €) nicht an. Die Villa fügt sich vielmehr harmonisch ins Ortsbild und in die ländliche Umgebung ein. Auch das Innere der Villa zeigt nichts weiter als ein schönes Haus, das im Inneren weitgehend im bäuerlichen Stil gehalten ist. Der bäuerlich anmutende Stil im Inneren schließt ein luxuriöses Aussehen geradezu aus. Das gesamte Anwesen mit der Villa offenbart die Neigung des beherrschenden Gesellschafters, nach dessen Vorgaben die Villa gestaltet worden ist, zum „Understatement“. Geld spielte zwar angesichts der überaus hohen Investitionskosten und der enormen Überschreitung der ursprünglich geplanten Kosten offenbar keine Rolle, jedoch wollte der beherrschende Gesellschafter dieses Geld offenkundig nicht zur Schau stellen (Fotodokumentation S. 7, 3. und 4. Foto; S. 8-15; S. 16-19; S. 20, 4. Foto, S 21-25; S. 28, S. 36, 1. Foto). Insbesondere die Nordansicht (S. 25, 1. Foto; S. 24, 4. Foto) und die Ostansicht der Villa (S. 22, 3. Foto) fügen sich geradezu unauffällig in die ländliche Umgebung ein.

Es ist von Anfang an nicht damit zu rechnen gewesen, dass jemand bereit sein könnte, diese Villa, die samt Grünflächen 2,089 Mio € gekostet hat, der man diese hohen Investitionskosten jedoch nicht ansieht, mit einem Gewinnaufschlag zu erwerben.

Aus diesen Gründen konnte von Anfang an bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht damit gerechnet werden, die Villa werde mit Gewinn an einen Fremden weiterverkauft werden oder mit einer angemessenen Nettorendite (3%) an einen Fremden vermietet werden können.

Wer einen Betrag in der Größenordnung von 2 Mio € in ein Immobilienprojekt investieren will, wird idR viel vernünftiger vorgehen, als es die Bf getan hat: Er wird üblicherweise an die Errichtung von Mehrparteienhäusern oder an vergleichbare Projekte (z.B. Reihenhäuser) denken, die nach Fertigstellung den Verkauf von Eigentumswohnungen oder Reihenhäusern ermöglichen, und nicht an die Errichtung eines 2 Mio € teuren Einfamilienhauses mit Dienstbotenwohnung. Dies ergibt sich daraus, dass der Kreis der Kaufinteressenten bei Mehrparteienhäusern und Reihenhäusern unvergleichlich größer ist, weil der einzelne Kaufpreis jedes dieser Wohnobjekte unvergleichlich geringer sein wird. Das Risiko bei einem solchen Projekt (Mehrparteienhaus, Reihenhäuser) wäre unvergleichlich geringer. In dieses Bild fügt sich, dass die Bf bei ihren Immobilienprojekten überwiegend so vorgegangen ist. Sie hat vier Appartementwohnhäuser mit je 5-6 Appartements errichtet und sofort nach Fertigstellung mit dem Verkauf von Appartements begonnen.

Mit einem wirtschaftlich gesehen vernünftigen Immobilienprojekt hat die Investition betreffend die Villa nichts zu tun.

Somit war der Bau dieser Villa bei wirtschaftlicher Betrachtung von vornherein nicht zweckmäßig. Die nach den Vorgaben des beherrschenden Gesellschafters für diesen errichtete Villa ist daher schon auf Grund ihrer Größe und ihrer exorbitanten Kosten (die Villa kostete ca 2,089.000 €, das teuerste Appartement kostete ca 402.000 €) nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen, dh nicht jederzeit für Verkaufs- oder Vermietungszwecke gegenüber Fremden einsetzbar. In Verbindung mit dem Mietzins und der sonstigen Vertragsgestaltung (siehe unten), die einem Fremdvergleich nicht standhalten (siehe unten), ist davon auszugehen, dass die Villa samt dem dazu gehörigen Grund und Boden nicht zum Unternehmen und nicht zum Betriebsvermögen der Bf gehört (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139).

ee.) Fremdvergleich, Beurteilung der Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Villa bei wirtschaftlicher Betrachtung:

aaa.)Text des Mietangebotes des beherrschenden Gesellschafters an die Bf vom 2.2.2006, von dem die Bf behauptet, es angenommen zu haben:

„I.Es gebe nur die Möglichkeit der konkludenten Angebotsannahme durch Annahme der ersten Mietzahlung „bzw“ Aushändigen sämtlicher Schlüssel an den Bestandnehmer

II. Mietgegenstand:

Haus **Waldschluchtweg 25, Alpendorf**, Grundstück 339/18 KG **Alpendorf**.

Der Mietgegenstand sei ein möbliertes „Zweifamilienhaus“, 553 m² samt Grünflächen mit Teich im Ausmaß von 1700 m².

Hiezu wird durch das Gericht festgestellt:

Tatsächlich handelt es sich bei der Villa um ein Haus, das für die Beherbergung der Familie des beherrschenden Gesellschafters mit ihren Dienstboten errichtet worden ist .

Tatsächlich hatte die Villa folgende Flächenausmaße (Pläne 09 und 10 des Baumeisters vom 21.1.2005):

116,34 m² Wohnnutzfläche UG

128,02 m² Wohnnutzfläche EG

118,92 m² Wohnnutzfläche OG

363,28 m² Summe Wohnnutzfläche Villa

93,22 m² Nutzfläche Nebenräume UG

92,32 m² Terrasse EG

25,63 m² Balkon OG

211,17 m² Nutzfläche Nebenräume, Terrasse, Balkon

574,45 m² Wohnnutzflächen samt Nebenräumen, Terrasse und Balkon laut den aktuellen Plänen Nr. 09 und 10 vom Jänner 2005

Zum Unterschied vom Text des Mietangebotes beinhalteten die Flächen, die dem beherrschenden Gesellschafter und dessen Familie zur Verfügung standen, nicht nur das Grundstück 339/18, sondern auch die Grundstücke 340 und 459/4 (Luftbild 1:1000 als Beilage zum Bedenkenvorhalt des BFG vom 4.2.2016).

209,56 m² Untergeschoß (116,34 Wohnnutzfläche +93,22 m²Nebenräume lt Plan 09 vom 21.1.2005)

7.974 m² ...Gesamtfläche der Grundstücke 339/18, 459/4 und 340 KG Alpendorf lt. GB-Auszug,

-209,56 m² Grundriss - der Villa:(Änderungsplan 09 vom 21.1.2005)

-26,2 m² Grundriss der Saunahütte (Änderungsplan Nr. 11 vom 21.1.2005)

7.738,24 m² Gesamtheit der Außenflächen, die dem beherrschenden Gesellschafter zur Wohnnutzung zur Verfügung standen, bestehend aus einem künstlich angelegten Schwimmteich, Wiesen, mit Bäumen und Sträuchern bestockten Flächen sowie einer asphaltierten Zufahrt (Grundbuchsauszug KG 73204 mit den Grundstücken 339/18, 340 und 459/4; Luftbild-Foto 1:1000 aus dem KAGIS-Kärnten –Atlas als Beilage zum Bedenkenvorhalt vom 4.2.2016; Fotodokumentation S. 1-46).

Ende der Feststellungen des Gerichtes betreffend die tatsächlichen Flächenausmaße.

Es werde ausdrücklich festgehalten, dass dieses Gebäude für den Weiterverkauf errichtet worden sei (Punkt II).

Zum letzten Satz wird durch das Gericht festgestellt : Dieser Satz wurde von den Parteien der Vereinbarung nicht ernst genommen (siehe unten zu Punkt III).

III. Mietdauer, Mietbeginn, Kündigungsrecht, Kündigungsverzicht:

Das Mietverhältnis beginne mit Einräumung des Nutzungsrechtes durch Übergabe der Schlüssel. Dadurch erwerbe der Anbotssteller „auf unbestimmte Zeit“ das Recht auf Nutzung ab 1.1.2006 .

Bestandnehmer und Bestandgeber hätten das Recht, das Mietverhältnis zum 30.6. und 31.12. eines jeden Jahres unter Einhaltung einer 6 Monate langen Kündigungsfrist aufzukündigen.

„Sollte die Bestandgeberin das Gebäude veräußern können“, dürfe das Bestandverhältnis durch die Bestandgeberin unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Letzten eines Monats gekündigt werden.

Für alle Fälle, außer für den Fall des möglichen Verkaufes, verzichte die Bestandgeberin auf ihr Kündigungsrecht für die Dauer von 10 Jahren, sofern keine Gründe vorlägen, die eine sofortige Auflösung des Bestandverhältnisses rechtfertigten.

Eine sofortige Auflösung durch die Bestandgeberin, ohne dass es einer Kündigung bedürfe, sei nur aus wichtigen Gründen (Insolvenzverfahren oder Einstellung eines solchen gegenüber dem Bestandnehmer, erheblicher nachteiliger Gebrauch des Mietobjektes, Mietzinsrückstand für länger als 2 Monate trotz Mahnung) möglich.

Hiezu wird durch das Gericht festgestellt :

Der Text „Sollte die Bestandgeberin das Gebäude veräußern können, dürfe das Bestandverhältnis durch die Bestandgeberin unter Einhaltung einer drei monatlichen Kündigungsfrist zum Letzten eines Monats gekündigt werden“ ist ein Bestandteil des Vertrages , der von den Parteien von Anfang an nicht ernst genommen worden ist. Der beherrschende Gesellschafter der Gesellschafterin konnte somit von Anfang an laut Punkt III der Vereinbarung mit einer zumindest 10-jährigen Nutzungsberechtigung rechnen.

Hätten die Vertragspartner diese Bestimmungen über den angeblichen Zweck des Weiterverkaufs der Villa und betreffend die dreimonatige Kündigungsfrist für den Fall des Weiterverkaufs ernst genommen, so hätte die Bf seit Fertigstellung der Villa im Dezember 2005 bis zum Beginn der BP am 25.3.2010

zumindest versucht, einen Käufer für die Villa zu finden, zumal der Mieter nur sehr wenig (verglichen mit Investitionskosten von 2,089 Mio €) Miete (100.000 € im Zeitraum vor Beginn der Betriebsprüfung vom Dezember 2005-25.3.2010; vgl. AB 38 ff) bezahlt hat. Dennoch kann seit Dezember 2005 (Fertigstellung der Villa) bis zum Beginn der Betriebsprüfung und weiter bis heute kein einziger Verkaufsversuch betreffend die Villa festgestellt werden (Ergänzungsauftrag des BFG vom 30.8.2016; Antwort der Vertreterin der Bf vom 27.10.2016). Daher ist die Villa gerade nicht zum Zwecke des Weiterverkaufes errichtet worden und daher wurde auch die Bestimmung betreffend die dreimonatige Kündigungsfrist von den Parteien des Vertrages von Anfang an nicht ernst genommen.

IV. Mietentgelt:

Dieses betrage 1.500 € + USt pro Nutzungstag.

Der Bestandnehmer werde eine Nutzungsaufzeichnung führen, die bis spätestens 5. Jänner des Folgejahres vorzulegen sei .

Sollte die Liegenschaft mehr als 50 Tage lang benützt werden, gelange ein fixes Nutzungsentgelt von 100.000 € + USt zur Anrechnung.

Sofern der Angebotsbesteller ein geringeres Nutzungsentgelt als die oben festgelegte fixe Nutzungspauschale begehre, seien die tatsächlichen Nutzungstage anhand eines lückenlosen Nutzungsbuches nachzuweisen. Dem Bestandgeber obliege die Kontrolle anhand von verbrauchsbedingten Betriebskosten (Stromverbrauch etc).

.....

Das Nutzungsentgelt sei im Nachhinein bis 31. Jänner des Folgejahres zur Zahlung fällig. Dieser Betrag sei auf ein von der Bestandgeberin noch bekannt zu gebendes Konto zur Anweisung zu bringen oder könne – nach ausdrücklicher Anweisung des Darlehensgebers- mit dem aushaftenden Gesellschafterdarlehen verrechnet werden. Das Forderungsrecht aus dem Mietverhältnis gehe dann auf den Gesellschafter über.

Hiezu wird durch das Gericht festgestellt:

Der beherrschende Gesellschafter hat nie Nutzungsaufzeichnungen geführt und daher die tatsächlichen Nutzungstage gegenüber der Bf auch nie nachgewiesen. Er hat auch nie Entgelte für einzelne Nutzungstage geleistet. Daher hätte er nach dem Text des Angebotes (Punkt IV, AB 40) von Anfang an (dh für die Zeit ab 1.1.2006) jedenfalls 100.000 € pro Jahr als fixes Nutzungsentgelt bezahlen müssen.

Ob dieser Text betreffend diese Mietzinshöhe von 100.000 € pro Jahr tatsächlich ernst gemeint gewesen ist, ist anhand der tatsächlichen Durchführung des Vertrages durch die Parteien zu überprüfen: Was von einer Vereinbarung zu halten ist, erkennt man am besten daran, wie sie in die Tat umgesetzt worden ist.

Tatsächlich bezahlte der Mieter ohne jedwede Gegenmaßnahmen der Bf (z.B. Mahnungen, Klagsandrohungen, Kündigung, Vereinbarungen über die Abstattung von Mietzinsverbindlichkeiten, etc) **seit Beginn der Laufzeit des Vertrages** (1.1.2006, vgl. Punkt III der Vereinbarung) **vor Beginn der BP** (dh vor dem 25.3.2010) **nur 75.000 € zwischen Juli und Dezember 2008 und nur weitere 25.000 € am 19.3.2010** (Ergänzungsauftrag vom 15.2.2016, Antwort im 2. Schreiben vom 19.4.2016; AB16-20; Schreiben der Bf vom 20.4.2015, Punkt 5.1.). Er bezahlte somit im Zeitraum 1.1.2006 (Beginn des Vertragsverhältnisses) – März 2010 (Beginn der Betriebsprüfung) 100.000 € in 51 Monaten. Das waren im Durchschnitt 1.960,78 € pro Monat und durchschnittlich 23.529,36 € pro Jahr.

Im Detail stellen sich die Zahlungen wie folgt dar:

Der Mieter bezahlte 2006 und 2007 nichts, er bezahlte 75.000 € im Jahr 2008, er bezahlte 2009 nichts und 2010 bis zum Beginn der Betriebsprüfung am 25.3.2010 25.000 €. Die Bf ließ ihn jahrelang (1.1.2006 bis zum Beginn der Betriebsprüfung am 25.3.2010) einfach gewähren, ohne ihn jemals auch nur aufzufordern, sich gemäß dem Text des Mietvertrages zu verhalten und 100.000 € Miete pro Jahr zu bezahlen (Ergänzungsauftrag vom 15.2.2016, Antwort im 2. Schreiben vom 19.4.2016;). Aus diesen unregelmäßigen Zahlungen des beherrschenden Gesellschafters und aus dem Umstand, dass ihn die Bf von Anfang an jahrelang einfach gewähren ließ, ist zu schließen, dass der beherrschende Gesellschafter einfach so viel zahlte, wie er wollte und dass die Bf damit von Anfang an auch einverstanden war. Die im Text des Mietangebotes (AB 40) zum Ausdruck kommende Miete von 100.000 € pro Jahr war somit von Anfang an von den Parteien der Vereinbarung nicht ernst gemeint. Tatsächlich durfte der beherrschende Gesellschafter auf Grund des gesellschaftsrechtlichen Nahverhältnisses zwischen dem 1.1.2006 und dem Beginn

der Betriebsprüfung (25.3.2010) bezahlen, wieviel er eben zahlen wollte. So kam es rückblickend

zu Zahlungen von je Null für 2006 und 2007, zu Zahlungen von 75.000 € im Jahr 2008 , Zu Zahlungen von Null für 2009 und zu einer Zahlung von 25.000 € kurz vor Beginn der Betriebsprüfung am 25.3.2010 , dh, rückblickend betrachtet, zu einer durchschnittlichen Miete von 23.529,36 € pro Jahr.

Dass der Mieter nach dem Beginn der BP (25.3.2010) bis Ende 2015 weitere 386.500 € zusätzlich zu den Zahlungen vor Beginn der BP von 100.000 € bezahlt hat (Vorbringen der Vertreterin der Bf in der mündlichen Verhandlung: 386.500 € in 69 Monaten vom April 2010 – Dezember 2015, somit 5.601,45 € durchschnittlich pro Monat und 67.217 € durchschnittlich pro Jahr) **ist , soweit sich die jährlichen Zahlungen nach Beginn der Betriebsprüfung erhöht haben, nicht auf die Vereinbarung vom Jahr 2006 (AB 38) , sondern auf die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses durch das Organ der Betriebsprüfung und den damit einhergehenden drohenden Verlust des Vorsteuerabzuges** (vgl. BP-Bericht vom 4.8.2010) **zurückzuführen**. Dieser Druck, der durch diese Betriebsprüfung erzeugt worden ist, veranlasste den beherrschenden Gesellschafter der Bf dazu, im Durchschnitt wesentlich mehr an jährlichen Zahlungen zu leisten, als er vor Beginn der Betriebsprüfung geleistet hat.

Die signifikante Erhöhung der durchschnittlichen jährlichen Zahlungen nach Beginn der Betriebsprüfung ist durch die BP, die am 25.3.2010 begann, ausgelöst worden , nicht durch den Vertrag aus dem Jahr 2006 ; sie ist daher im gegenständlichen Verfahren betreffend die Jahre 2005-2007 bedeutungslos.

Die Entgeltsvereinbarung von 100.000 € pro Jahr ist jedenfalls nur zu einem sehr geringen Teil von den Parteien ernst genommen worden.

Die Buchungen eines Jahresmietzinses von 100.000 € netto pro Jahr durch die Bf (AB 16-20) reichen nicht aus, eine ernst gemeinte Vereinbarung eines Jahresmietzinses von 100.000 € nachzuweisen. Der beherrschende Gesellschafter hat vom 1.1.2006 bis zum Beginn der Betriebsprüfung (25.3.2010) statt 100.000 € pro Jahr nur durchschnittlich 23.529,36 € pro Jahr bezahlt, wobei seine Zahlungen sehr unregelmäßig erfolgt sind; dies wurde durch die Bf widerspruchlos hingenommen. Diese Fakten wiegen schwerer als die anders lautenden Buchungssätze und der von den Parteien des Vertrages zum Großteil nicht respektierte Text betreffend das Entgelt (AB40).

V. Wertsicherung

...“

Soweit der Text des Mietanbotes vom 2.2.2006.

bbb) Tatsächliche Absichten der Bf mit der Villa-Kritische Würdigung des Vertrages zwischen der Bf und dem beherrschenden Gesellschafter

(1) Allgemeines:

Der Vertragstext ist grundsätzlich ident mit dem Text der Übersetzung des Mietanbotes vom 2.2.2006 (AB 38; Schreiben der Vertreterin der Bf vom 20.4.2015, S. 4; zweites Schreiben der Vertreterin vom 19.4.2016 Punkt 1 a). Allerdings wurde dieser Text in wesentlichen Punkten (siehe oben betreffend die Höhe und die Regelmäßigkeit des Entgeltes, und betreffend die beschleunigte Kündigungsmöglichkeit innerhalb von 3 Monaten durch Bf) durch die Parteien nicht ernst genommen.

Voraussetzung des Vertrages war eine Investition über 2,089 Mio € in die Villa und die diese umgebenden Grünflächen. Die Villa war von Anfang an nur für die Nutzung durch den beherrschenden Gesellschafter und dessen Familie samt Dienstboten vorgesehen (siehe oben 4.b. aa.).

Der einzige feststellbare möglicherweise gegebene unternehmerische Zweck war die angebliche Vermietung der Villa an den beherrschenden Gesellschafter . Ob dieser angebliche unternehmerische Zweck tatsächlich gegeben war, ist zu untersuchen:

(2) Der beherrschende Gesellschafter konnte es sich aussuchen, ob er überhaupt Miete bezahlen wollte und wie viel Miete er bezahlen wollte:

Wieviel Miete die Bf bekommen würde, hing gemäß Punkt IV (AB 40) der Vereinbarung nur von der Willkür des beherrschenden Gesellschafters ab ; es oblag seiner Willkür, ob die Miete Null oder bis zu 100.000 € pro Jahr betragen würde .

Der Mietzins betrug grundsätzlich 1500 € pro Nutzungstag (Punkt IV des Vertrages AB 40): Wenn der beherrschende Gesellschafter die Immobilie z.B. nicht genutzt hätte, hätte er überhaupt kein Entgelt zahlen müssen. Ein fremder Investor würde nicht 2,089 Mio € in eine luxuriöse Villa investieren, um so einen Mietvertrag zu schließen.

Der beherrschende Gesellschafter begann, im Dezember 2005 die Villa zu benützen. Da er nicht bereit war, die tatsächlichen Nutzungstage durch ein lückenloses

Nutzungsbuch nachzuweisen, hätte er nach dem Text der Vereinbarung (AB 38 ff) die fixe Nutzungspauschale von 100.000 € pro Jahr bezahlen müssen (Punkt IV des Vertrages).

Dennoch bezahlte er vom Beginn der Laufzeit dieses Vertrages (1.1.2006, vgl. Punkt III des Vertragstextes AB 39) bis zum Beginn der Betriebsprüfung (25.3.2010) durch die Bf unwidersprochen nur durchschnittlich 23.529,36 € pro Jahr (100.000 € / 51 Monate= 1960,78 € pro Monat= 23.529,36 € durchschnittlich pro Jahr), somit weniger als die laufenden Kosten der Immobilie [siehe unten Punkt (3), AB 16-19; Ergänzungsauftrag vom 28.1.2015, Schreiben der Vertreterin der Bf vom 20.4.2015, insbesondere Punkt 5.1., 5.2.].

Dh, auch nach der tatsächlichen Durchführung des Vertrages bezahlte der beherrschende Gesellschafter unabhängig vom Vertragstext im Einvernehmen mit der Bf nur so viel Miete, wie er eben wollte, und dies in ungewöhnlich unregelmäßigen Abständen, wie sie ein fremder Vermieter niemals akzeptiert hätte. Zwischen Jänner 2006 und Dezember 2007 bezahlte der beherrschende Gesellschafter überhaupt nichts. Im Jahr 2008 bezahlte er 75.000 €, im Jahr 2009 überhaupt nichts und im Jahr 2010 bis zum Beginn der Betriebsprüfung (25.3.2010) 25.000 € (Schreiben der Bf vom 20.4.2015, Punkt 5.1.). Ein fremder Investor würde nicht 2,089 Mio € in eine luxuriöse Villa investieren, um so einen, nicht einmal die laufenden Kosten deckenden, durch dermaßen unregelmäßige Zahlungen geprägten Vertrag zu schließen. All dies indiziert, dass bei dieser Vereinbarung , bei der der Text des Mietanbotes vom 2.2.2006 (AB 38) in wesentlichen Punkten nicht eingehalten worden ist, nicht ein ernsthaftes , nachhaltiges Streben der Bf nach Einnahmen, sondern nur die Einräumung eines Vorteiles für den beherrschenden Gesellschafter, der nur durch das gesellschaftsrechtliche Nahverhältnis erklärlich ist, beabsichtigt war.

(3) Ein fremdübliches Entgelt wäre um ein Vielfaches höher gewesen:

In dieses Bild fügt sich, dass ein Entgelt, das einem Fremdvergleich standgehalten hätte, ein Vielfaches des vor Beginn der BP tatsächlich bezahlten Entgeltes (durchschnittlich 23.529,36 € pro Jahr) betragen hätte:

Ein fremdübliches, jährliches Entgelt hätte unter Zugrundelegung der Investitionskosten von 2,089.882,38 € (siehe oben) betragen:

62.696,47 € (2,089.882,38 € x 3% Kranewitter, 4.Aufl 02, 100)

+15.000 € jährliche Betriebskosten

+1.253,93 € (62.696,47€ x 2% Mietausfall)(Kranewitter 4.Aufl. 94)

+5.912,53 € (1,182.506,34€ x 0,5% Instandh. Gebäude)(a.a.O4.Aufl. 94)

+20.674,67 € (413.493,36 € x 5% Instandhaltg Einrichtung (AB 83, 79a, 88)

+940,45 € (62.696,47 x 1,5% Verwaltungskosten(Kranewitter4. Aufl 92, 93)

106.478,05 € Summe fremdüblicher, jährlicher Mietzins (Die Zitate stammen aus Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4. Auflage 2002).

62.696,47 € (2.089.882,38 € x 3% Kranewitter, 5.Aufl 07, 98)
 +15.000 € jährliche Betriebskosten
 +1.253,93 € (62.696,47€ x 2% Mietausfall)(Kranewitter 5.Aufl. 91)
 +5.912,53 € (1.182.506,34€ x 0,5% Instandh. Gebäude)(a.a.O,5.Aufl. 91)
 +20.674,67 € (413.493,36 € x 5% Instandhaltg Einrichtung (AB 83, 79a, 88)
 +940,45 € (62.696,47 x 1,5% Verwaltungskosten(Kranewitter5. Aufl 9)
106.478,05 € Summe fremdüblicher, jährlicher Mietzins (Die Zitate stammen aus
 Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage 2007).

An dieser Aufstellung wird deutlich, dass das vor dem Beginn der Betriebsprüfung tatsächlich vereinbarte und bezahlte jährliche Entgelt (durchschnittlich 23.529,36 €) nicht einmal geeignet war, die voraussichtlichen laufenden Kosten zu decken und somit überhaupt keine Verzinsung der exorbitanten Gesamtinvestition erwarten ließ.

In dieses Bild fügt sich in Bezug auf die subjektive Tatseite : Im Vertragstext (AB 40) findet sich ein Mietzins von 100.000 € pro Jahr. Wenn auch von den Parteien der Vereinbarung (AB 38) ein Mietzins in dieser Höhe bei Berücksichtigung der tatsächlichen Durchführung des Vertrages nicht ernst genommen worden ist, so zeigt die Höhe dieses Betrages im Text des Vertrages, dass es der Bf von Anfang an völlig klar war, in welcher Größenordnung ein fremdüblicher, angemessener Mietzins hätte vereinbart werden müssen: in einer Größenordnung von 100.000 € pro Jahr. Somit hatte die Bf jedenfalls vor Beginn der Betriebsprüfung (25.3.2010) die Absicht, den beherrschenden Gesellschafter in Höhe der Differenz zwischen dem von der Bf selbst für angemessen und fremdüblich erachteten Mietzins von 100.000 € pro Jahr und dem tatsächlich vereinbarten und bezahlten Mietzins aus Gründen, die im gesellschaftsrechtlichen Nahverhältnis angesiedelt sind, zu begünstigen.

Die Bf brachte vor (erstes Schreiben der Vertreterin der Bf vom 19.4.2016), ein Ansatz von 10% der Anschaffungskosten für Instandhaltungskosten der Einrichtung (im Vorhalt vom 4.2.2016 war noch ein Ansatz von 10% in Aussicht gestellt worden) könne aus der Literatur nicht abgeleitet werden, da u.a. auch in der Mietvereinbarung die Erhaltungspflicht dem Mieter überbunden worden sei:

Hiezu wird durch das Gericht festgestellt: Der Mieter hat gerade nicht die vertragliche Verpflichtung übernommen, bei Beendigung des Mietverhältnisses die neuwertig übernommenen Einrichtungsgegenstände in neuwertigem Zustand – oder gleichartige neuwertige Einrichtungsgegenstände-zu retournieren – Die vertraglichen Pflichten des Mieters erschöpften sich vielmehr darin, bei Beendigung des Mietverhältnisses den Bestandgegenstand in ordnungsgemäßigem Zustand gereinigt zurückzustellen- Siehe insoweit Mietanbot vom 2.2.2006, Punkt VI.

Würde man bei der Kalkulation des Mietzinses keinen Zuschlag für Instandhaltungskosten der Einrichtung bilden, würden diese Kosten zu Lasten der Vermieterin gehen und würden

eine Rendite der hohen Investition betreffend die Einrichtungsgegenstände (413.493,36 €) unmöglich machen:

Würde man die voraussichtlichen jährlichen Instandhaltungskosten der Einrichtung nicht dem für angemessen erachteten Mietzins hinzurechnen, wären die jährlichen Instandhaltungskosten der Einrichtungsgegenstände von 20.674,67 € höher als die angemessene Verzinsung dieser Investition, dh, die enorme Investition in die Einrichtungsgegenstände (413.493,36 €) würde sich überhaupt nicht verzinsen und wäre daher von vornherein bei wirtschaftlicher Betrachtung sinnlos:

12.404,80 € = 413.493,36 € x 3%: Verzinsung der Investition betreffend Einrichtung
- 20.674,67 € jährliche Instandhaltungskosten betreffend Einrichtung

-8.269,87 € jährlicher Verlust aus der Investition betreffend die Einrichtungsgegenstände für den Fall des Verzichtes eines Ansatzes der voraussichtlichen jährlichen Instandhaltungskosten der Einrichtungsgegenstände

Dass in der Literatur kein Zuschlag für Instandhaltungskosten der Einrichtung angesetzt wird, hat damit zu tun, dass es nicht üblich ist, dass Wohnungen mit einer dermaßen teuren neuwertigen Einrichtung vermietet werden. Da neuwertige Einrichtungsgegenstände (idR maßangefertigte Möbel und Wand- und Deckenverkleidungen aus Vollholz) im Werte von 413.493,36 € zur Nutzung überlassen worden sind, die die Vermieterin bezahlt hat, hätte ein fremder Vermieter jedenfalls einen so hohen Mietzins angesetzt, dass sich auch diese Investition uneingeschränkt durch Instandhaltungskosten angemessen verzinst. Daraus folgt auch der Ansatz unter dem Titel „Instandhaltungskosten Einrichtung“.

Somit hat die Bf mit dem beherrschenden Gesellschafter eine Entgeltsvereinbarung geschlossen, die unter Fremden undenkbar wäre: Der beherrschende Gesellschafter durfte so viel Miete zahlen, wie er wollte. Dadurch kam es rückblickend betrachtet zu äußerst unregelmäßigen, durchschnittlichen jährlichen Zahlungen von 23.529,36 € für die Nutzung einer Villa , die 2,089 Mio € gekostet hat. Das fremdübliche Entgelt (auch nach dem von Anfang an existenten Wissensstand der Bf ein Jahresentgelt von zumindest 100.000 €) wäre mehr als vier Mal höher gewesen. Dies indiziert, dass bei dieser Vereinbarung nicht ein ernsthaftes , nachhaltiges Streben der Bf nach Einnahmen, sondern nur die Einräumung eines Vorteiles für den beherrschenden Gesellschafter, die nur durch das gesellschaftsrechtliche Nahverhältnis erklärt werden kann, beabsichtigt war.

(4) keine langfristige Bindung des beherrschenden Gesellschafters an den Nutzungsvertrag:

Die Villa ist ein sehr großes (363 m² Wohnnutzfläche, 211,17 m² Nebenflächen), ungewöhnlich teures (2,089.000 €), repräsentatives Einfamilienhaus mit Dienstbotenwohnung, bei welchem die für Einfamilienhäuser üblichen Kosten

weitaus überschritten wurden (siehe oben), **und welches ganz nach den Vorgaben des beherrschenden Gesellschafters errichtet wurde** (Pläne, Fotos vgl Stellungnahme Vertreterin Bf vom 11.10.2011; AV vom 16.3.2006 AB 36; Schlussrechnung vom 2.9.2005 AB 53). **Diese Villa ist nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen durch Verkauf oder Vermietung an Fremde einsetzbar** (siehe oben).

Daher wäre es bei wirtschaftlicher Betrachtung geboten gewesen, den beherrschenden Gesellschafter als Nutzer der Villa an einen langfristigen Mietvertrag mit angemessener Miete (dh ausreichender Verzinsung der Investitionskosten) zu binden. Nichts davon ist geschehen. Die vor Beginn der BP tatsächlich vereinbarte und bezahlte Miete war um ein vielfaches geringer als eine fremdübliche Jahresmiete, die der Bf von Anfang an in Höhe von 100.000 € bekannt war; die vor Beginn der BP tatsächlich vereinbarte und bezahlte Miete ließ nicht einmal eine Amortisation der exorbitanten Investitionskosten erwarten, weil sie nicht einmal die zu erwartenden laufenden Kosten deckte; dem beherrschenden Gesellschafter wurde das Recht eingeräumt, den Vertrag zum 30.6. und 31.12. eines jeden Kalenderjahres unter Einhaltung einer 6-monatigen Kündigungsfrist kündigen zu dürfen (Punkt III Mietanbot AB 39).

Diese wegen der unzureichende Höhe des Entgeltes und der Unterlassung einer langfristigen Bindung des beherrschenden Gesellschafters als Nutzer der Villa aus der Sicht der Bf viel zu nachgiebige Vertragsgestaltung indiziert, dass bei diesem Vertrag nicht eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen oder gar Gewinnerzielung, sondern die Zuwendung eines Vorteiles an den beherrschenden Gesellschafter beabsichtigt gewesen ist.

(5) langfristige Bindung der Bf

Obwohl keine langfristige Bindung des Nutzers vereinbart worden ist, hat sich die Bf als Nutzungsüberlassende sehr wohl langfristig (mindestens 10 Jahre laut Punkt III des angenommenen „Mietangebotes“) gebunden. Die vertraglich formulierte Ausstiegsklausel für den Fall einer möglichen Veräußerung war nie ernst gemeint (siehe oben).

Eine fremde Nutzungsüberlasserin hätte sich nicht 10 Jahre an diesen Vertrag gebunden, zumal sich auch der Nutznießer keiner langfristigen Bindung unterworfen hat.

Der fremdübliche jährliche Mietzins hätte auch nach dem klar erkennbaren , von Anfang an gegebenen Wissensstand der Bf zumindest 100.000 € betragen. Die Bf gab sich vor Beginn der BP jahrelang mit einer durchschnittlichen jährlichen Zahlung von nur 23.529,36 € zufrieden und band sich obendrein 10 Jahre an diesen aus der Sicht der Bf ruinösen, weil nicht einmal die voraussichtlichen, laufenden Kosten deckenden Vertrag (Punkte III und IV des angenommenen „Mietangebotes“ (AB 39, 40).

Diese aus der Sicht der Bf bei wirtschaftlicher Betrachtung geradezu unvernünftige Gestaltung indiziert, dass bei dieser Vereinbarung durch die Bf nicht eine nachhaltige Erzielung von Einnahmen, sondern die Zuwendung eines Vorteiles an den beherrschenden Gesellschafter, die nur durch das gesellschaftsrechtliche Nahverhältnis erklärt werden kann, beabsichtigt gewesen ist.

(6) Die extrem hohe Investition betreffend diese große Villa ließ von Anfang an nicht erwarten, dass es gelingen könnte, die Villa an einen Fremden mit Gewinn weiterzuverkaufen oder einem Fremden mit einer angemessenen Nettorendite (wenigstens 3%) zu vermieten.

Die Kosten der Villa (363 m² Wohnfläche für eine Familie mit Dienstboten) betragen rund 2,089.000 €, die Kosten eines Appartementhauses (ca 400 m² Wohnfläche, aufgeteilt auf 5 oder 6 Appartements) betragen rund 1,1 Mio €. Die Kosten der einzelnen an Fremde verkauften oder an Fremde vermieteten Appartements betragen zwischen rund 180.000 € und rund 402.000 € pro Appartement. Die Kostenüberschreitung bei der Villa verglichen mit dem ursprünglichen Bauauftrag betrug 160,30 %, die Kostenüberschreitung bei den Appartementhäusern betrug 64,12 % pro Appartementhaus. Somit spielte bei der Villa aus der Sicht der Bf Geld keine Rolle, während das Kostenbewusstsein der Bf bei der Errichtung der Appartements unvergleichlich höher war.

Auch dieser Vergleich der Kosten und der Kostenüberschreitungen bei der Villa und den Appartements indiziert, dass es bei der unvergleichlich höheren Investition in die Villa von vornherein nicht um den Aspekt der Einnahmen- und Gewinnerzielung (wäre es der Bf darum gegangen, hätte sie danach getrachtet, dass sich auch die Kosten der Villa in einem vernünftigen Rahmen gehalten hätten, der einer gewinnträchtigen Verwertung auf dem Immobilienmarkt zugänglich gewesen wäre), **sondern um den Aspekt der Ermöglichung eines möglichst angenehmen privaten Wohnens zu Gunsten des beherrschenden Gesellschafters, bei dem Geld keine Rolle gespielt hat** (Bereits lange vor der Fertigstellung der Villa im Jänner 2005 nannte der Baumeister diese Villa das Wohnhaus der Familie des beherrschenden Gesellschafters , vgl. Plan Nr. 09, und 10), **gegangen ist.**

(7)Fälligkeit, Kautionsvereinbarung: Das tatsächliche Entgelt, mit welchem sich die Bf begnügt hat (siehe oben) war nicht nur außerordentlich gering. Auch die Fälligkeitsvereinbarung (Fällig am 31.1. des jeweiligen Folgejahres im Nachhinein lt. Punkt IV der Vereinbarung, vgl. AB 40) hielt einem Fremdvergleich in keiner Weise stand. Bei Mietverträgen unter Fremden ist es üblich, dass die Mieten monatlich im Vorhinein geleistet werden. Dies hat damit zu tun, dass ja auch die Wohnmöglichkeit

nicht im Nachhinein zur Verfügung gestellt wird und für den Vermieter ja auch die Kosten nicht im Nachhinein anfallen. Zudem wäre bei einem Mietvertrag unter Fremden eine Kautionsvereinbarung üblich gewesen, die im gegenständlichen Fall gänzlich fehlt. Auch diese Abweichungen von einer fremdüblichen Gestaltung zeigen, dass bei der Vereinbarung des Vertrages (AB 38) nicht ein nachhaltiges Streben nach Einnahmen oder Gewinnen, sondern nur die Einräumung eines Vorteiles für den beherrschenden Gesellschafter beabsichtigt worden ist.

(8) Die Villa war von Anfang an als „casa privata“ (privates Haus) vorgesehen:

In dieses Bild fügt sich, dass die Geschäftsführerin der Bf bereits im Jahr 2004 die in Bau befindliche Villa in einem Schreiben an ihren damaligen steuerlichen Vertreter als „casa privata“, dh „Privathaus“ oder „privates Haus“ bezeichnet hat (Schreiben der Geschäftsführerin mit einem Briefkopf der Bf an den damaligen steuerlichen Vertreter vom 14.10.2004 AB 110). Auch dieser Umstand indiziert, dass es bei dieser Villa von Anfang an nicht um Einnahmenerzielung, sondern um die Ermöglichung eines möglichst angenehmen privaten Wohnens zu Gunsten des beherrschenden Gesellschafters gegangen ist.

Dieses Schreiben lautet im Wesentlichen (AB 110, Beilage 9 des Schreibens der Vertreterin vom 20.4.2015) : „La sottoscritta, ...in qualità di amministratore ...della società **Vermietungs** Handelsgesellschaft m.b.H.in riferimento all' intervento edificio sito a Alpendorf, dove sono in ultimazione 4 case per complessivi 22 appartamenti ed una casa privata, dichiara di non aver deciso in via definitiva se affittare o vendere gli immobili di cui sopra".

Das heißt übersetzt: „Die Unterfertigte erklärt in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführerin der **Vermietungs** Handelsgesellschaft m.b.H hinsichtlich des in Alpendorf liegenden Bauvorhabens, wo 4 Häuser für insgesamt 22 Wohnungen und **ein privates Haus** fertig gestellt werden, dass sie noch nicht endgültig entschieden hat, ob die oben genannten Immobilien verkauft oder vermietet werden...".

Der Gerichtsdolmetsch Andreas d' Dragomann, den die Bf beauftragt hat, dieses Schreiben zu übersetzen (Beilage 9 des Schreibens der steuerlichen Vertreterin vom 20.4.2015) übersetzte die Wortfolge "casa privata" unrichtig mit „Villa“ (Ausdrucke des Internet- Wörterbuches dict.leo.org, in denen die Bedeutung der Wortfolge "casa privata" mit „Privathaus oder privates Haus“ bekannt gegeben wird).

In dieses Bild fügt sich: Es kann auch nicht festgestellt werden, dass die Bf jemals versucht hat, diese Villa seit ihrer Fertigstellung im Dezember 2005 bis heute an einen Fremden auf dem Immobilienmarkt zu verkaufen (Schreiben des BFG vom 30.8.2016 an die Vertreterin der Bf, ausweichende Antwort der Vertreterin vom 27.10.2016). Daraus

folgt, dass die Bf entgegen den anders lautenden Beteuerungen im Mietangebot AB 38 nie die Absicht hatte, mit dieser Villa durch deren Verkauf Geld zu verdienen.

Es kann auch nicht festgestellt werden, dass die Bf jemals versucht hat, diese Villa seit ihrer Fertigstellung bis heute an einen Fremden gegen einen angemessenen Mietzins, der eine Nettorendite von wenigstens 3 % abgeworfen hätte, zu vermieten.

Auch diese Umstände indizieren, dass es bei dieser Villa von Anfang an nach der Absicht der Bf nicht um Einnahmenerzielung, sondern um die Ermöglichung eines möglichst angenehmen privaten Wohnens zu Gunsten des beherrschenden Gesellschafters gegangen ist.

(9) tatsächliche Überlassung eines Gebietes, welches wesentlich größer ist als im Vertrag (AB 38) versprochen worden ist :

Laut Vertragstext (AB 38) wurde dem beherrschenden Gesellschafter nur die Nutzung des Grundstückes 339/18 (2.658 m² laut Grundbuchsatzug EZ AB 97 a, damals im Feber 2006 waren es nur 1700 m²) zugesagt. Tatsächlich wurden dem Mieter von Anfang an auch die im Norden und Osten angrenzenden Grundstücke Nr. 340 und das Gebiet mit der heutigen Bezeichnung 459/4 zur Verfügung gestellt, sodass dem beherrschenden Gesellschafter ein Gebiet mit einer Fläche von 7.974 m² von Anfang an zur Verfügung gestanden ist (Grundbuchsatzug EZ; Luftbildaufnahme 1:1000 als Beilage zum Vorhalt vom 4.2.2016, Fotodokumentation; Plan Nr. 12 vom 21.1.2005, auf dem das heutige Grundstück 459/4 noch aus den Grundstücken 458/2, 459/4 und 459/3 bestanden hat).

Im Dezember 2005, als die Nutzungsüberlassung an den beherrschenden Gesellschafter begonnen hat, trugen die ihm überlassenen Grundstücke noch die Bezeichnungen 339/18, 340 , 458/2, 459/4 und 459/3 (Plan vom 21.1.2005 Nr. 12 der Baumeisterin; Vertrag vom 13.2.2004 über den Erwerb der damaligen Grundstücke 458/2, 459/4 und 459/3, die heute ident mit dem Grundstück 459/4 sind).

Der Umstand, dass dem beherrschenden Gesellschafter ein weitaus größeres Gebiet zur Nutzung überlassen worden ist, als im Vertrag zugesagt worden ist, ist ein weiteres Indiz dafür, dass der Text des Mietanbotes für die Parteien von untergeordneter Bedeutung war, und dass es in Wirklichkeit nur um die Zuwendung eines Vorteiles an den beherrschenden Gesellschafter gegangen ist, die nur durch das gesellschaftsrechtliche Nahverhältnis erklärbar ist.

(10) Der Vertrag zwischen der Bf und dem beherrschenden Gesellschafter (Text siehe AB 38 ff) wurde nicht vor dem 2. 2. 2006 vereinbart. Vertragsbeginn war der 1.1.2006 (Punkt III des Textes, vgl. AB 39). Dennoch nutzt der beherrschende Gesellschafter der Alleingesellschafterin mit seiner Familie und seinen Dienstboten die Villa seit Dezember 2005. Dies ist ein weiteres Indiz für die Absicht der Bf, diese Villa nur zur Zuwendung eines Vorteiles an den beherrschenden Gesellschafter ihrer Alleingesellschafterin zu nutzen.

(11) Es existiert nicht einmal ein unterschriebener Vertrag (AB 38), und nicht einmal ein originaler Vertragstext (Punkt I des Mietanbotes AB 38; Vorhalt des Gerichtes vom 28.1.2015, Schreiben der Vertreterin der Bf vom 20.4.2015, S. 4; Ergänzungsauftrag vom 15.2.2016; zweites Antwortschreiben vom 19.4.2016), wie es typisch für Nutzungsvereinbarungen unter einander Nahestehenden ist, bei denen nicht der Vertragstext das Entscheidende ist, sondern vielmehr die Absicht besteht, einer Partei einseitig einen Vorteil zuzuwenden.

Fazit:

Die gegenständliche , dem beherrschenden Gesellschafter zur Nutzung überlassene, nach den Vorgaben des beherrschenden Gesellschafters errichtete Villa ist ein sehr großes, repräsentatives , sehr teures Einfamilienhaus mit Dienstbotenwohnung, Schwimmteich , Saunablockhütte, und ausgedehnten Grünflächen . Die Investitionskosten betragen 2,089.000 € . Deren Wohnnutzfläche beträgt 363 m². Die gesamten Grundflächen , die dem beherrschenden Gesellschafter zur Nutzung überlassen worden sind, hatten eine Ausdehnung von 7.974 m² (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255).

Der geringe, tatsächlich vereinbarte Mietzins ermöglichte nicht einmal eine Amortisation der extrem hohen Investitionskosten , und daher auch keine Rendite : Der fremdübliche Mietzins wäre mehr als vier Mal höher als das tatsächliche Entgelt gewesen (vgl VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255) .

So konnte es sich der Nutzer , dem die Villa exklusiv zur Nutzung für mindestens 10 Jahre zur Verfügung gestellt wurde, aussuchen, ob er nichts, wenig (1500 €

pro Tag) **oder ein wenig mehr** [23.529,36 € durchschnittlich jährlich bei ungewöhnlich unregelmäßigen Zahlungen für die Nutzung einer 2,089 Mio teuren Villa für mindestens 10 Jahre] **Miete bezahlen wollte** . Wer so eine Vereinbarung als Nutzungsüberlassender schließt, ist nicht ernsthaft an einer nachhaltigen Einnahmenerzielung, sondern an der Gewährung eines Vorteiles an eine nahestehende Person interessiert, die nur durch das gesellschaftsrechtliche Nahverhältnis erklärt werden kann.

Der fremdübliche Jahresmietzins hätte auch nach dem Wissensstand der Bf mindestens 100.000 € jährlich betragen. Die Bf begnügte sich mit durchschnittlichen jährlichen Zahlungen von 23.529,36 € , die ungewöhnlich unregelmäßig geleistet worden sind.

Diese ungewöhnlichen, zu Lasten der Bf extrem nachteiligen Vereinbarungen oder Verhaltensweisen betreffend das Entgelt deuten auf mangelnde Ernsthaftigkeit eines Strebens nach nachhaltigen Einnahmen oder gar Gewinnen und auf Vorteilsgewährungsabsicht zu Gunsten des beherrschenden Gesellschafters hin. Es ist kein ernsthaftes, nachhaltiges Streben der Bf nach Einnahmen oder Gewinnen erkennbar.

Eine Marktgängigkeit des dem beherrschenden Gesellschafter überlassenen Objektes, das nach den Vorgaben des beherrschenden Gesellschafters errichtet worden ist, ist nicht gegeben, dh , diese Villa ist von Anfang an nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar gewesen: Das Fehlen eines vertraglich vereinbarten längerfristigen Kündigungsverzichtes des beherrschenden Gesellschafters , obwohl das Gebäude nach den Vorstellungen des beherrschenden Gesellschafters (sehr groß, sehr teuer) errichtet worden ist, und dadurch mit einer alternativen Verwertungsmöglichkeit (Verkauf mit Gewinn an einen Fremden, Vermietung mit angemessenem Mietzins an einen Fremden) nicht gerechnet werden konnte, ist ebenso wie das Fehlen eines fremdüblichen Mietzinses ein Hinweis darauf, dass die Villa samt dem dazu gehörigen Grund und Boden nicht zum Betriebsvermögen zählte (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139), und dass bei dieser Vereinbarung nicht ein ernsthaftes , nachhaltiges Streben der Bf nach Einnahmen oder gar Gewinnen, sondern nur die Einräumung eines Vorteiles für den beherrschenden Gesellschafter beabsichtigt war (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255) .

Die nicht marktgängige Villa , die nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar ist, verursachte unvergleichlich höhere Investitionskosten und auch unvergleichlich höhere Kostenüberschreitungen als jedes einzelne errichtete Appartement und jedes einzelne Appartementhaus, welches unternehmerischen und betrieblichen Zwecken diene. Dies indiziert, dass im Zusammenhang mit der Investition in die Villa Geld keine Rolle gespielt hat, weil es nicht ernsthaft um Erzielung von Einnahmen oder gar Gewinnen, sondern nur um Vorteilsgewährung gegangen ist.

Das vereinbarte Entgelt, mit dem sich die Bf zufrieden gab, war äußerst gering, dennoch zahlte der beherrschende Gesellschafter nur schleppend und äußerst unregelmäßig, ohne dass die Bf jemals urgiert hat. Dies ist ein Indiz für die Vorteilsgewährungsabsicht und nicht gegebene ernsthafte Einnahmenerzielungsabsicht.

Der Mieter hat schon vor Abschluss des Vertrages in der Villa gewohnt (12 Tage im Dezember 2005, während die vertragliche Beziehung erst am 1.1.2006 begonnen hat (Punkt III der Vereinbarung, vgl. AB 39) . Dies ist ungewöhnlich und indiziert die mangelnde Ernsthaftigkeit der Mietvereinbarung sowie die Vorteilsgewährungsabsicht (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255).

Das dem beherrschenden Gesellschafter tatsächlich überlassene Gebiet ist wesentlich größer, als es im Vertrag zugesagt worden ist. Dies ist ungewöhnlich und indiziert die Vorteilsgewährungsabsicht.

Die Villa war von Anfang an als privates Haus („casa privata“vorgesehen. Dies ist ein Indiz gegen die Ernsthaftigkeit einer Einnahmenerzielungsabsicht , gegen die Ernsthaftigkeit einer Gewinnerzielungsabsicht und für die Vorteilsgewährungsabsicht.

Es gab nie einen unterschriebenen Vertrag (AB 38). Es gibt nicht einmal mehr einen originalen Vertragstext. Es gab keine fremdübliche Fälligkeitsvereinbarung; eine Kautionsvereinbarung fehlte zur Gänze. Diese Nachlässigkeiten in Bezug auf die vertragliche Vereinbarung zeigen, dass für die Bf nicht die vertraglichen Vereinbarungen, sondern die Absicht der Vorteilsgewährung entscheidend waren (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255) .

Alle diese Indizien deuten in ihrer Gesamtheit darauf hin, dass bei dieser Vereinbarung betreffend die Villa für den Zeitraum Dezember 2005-Beginn der Betriebsprüfung (25.3.2010) nicht ein ernsthaftes , nachhaltiges Streben der Bf nach Einnahmen oder gar Gewinnen, sondern nur die Einräumung eines Vorteiles für den beherrschenden Gesellschafter, dh die Überlassung einer standesgemäßen Wohnmöglichkeit für den beherrschenden Gesellschafter beabsichtigt war.

Die Überlassung der Nutzung der Villa durch die Bf an den beherrschenden Gesellschafter hat ihre Ursache im gesellschaftsrechtlichen Nahverhältnis.

Steuerpflichtiger ist, wer die wirtschaftliche Tätigkeit einesDienstleistenden selbstständig ausübt, wobei er nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten ausübt (Art 9 MWStRL).

Erfolgt, so wie im gegenständlichen Fall die Überlassung der Villa nicht, um nachhaltig Einnahmen zu erzielen, sondern um dem beherrschenden Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es an einer wirtschaftlichen, unternehmerischen Tätigkeit (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; VwGH 10.2.2016 2013/15/0087, VwGH 1.9.2015, 2012/15/0105). Die Umsätze der Bf betreffend die Villa unterliegen nicht der Besteuerung, ein Vorsteuerabzug betreffend die Villa ist nicht zulässig. Mangels einer unternehmerischen Tätigkeit in Bezug auf die Villa ist auch eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 11 UStG 1994, wie sie von der Bf beantragt worden ist, nicht zulässig.

Die Villa liegt nicht im Betriebsvermögen, da die zu Bedingungen überlassene Villa, die einem Fremdvergleich weder im Hinblick auf das Entgelt noch im Hinblick auf die übrige Vertragsgestaltung standhielten, von Anfang an nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar gewesen ist (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139), da in Bezug auf die Überlassung der Villa nur die Absicht der Bf feststellbar ist, dem Nutzer der Villa, dem beherrschenden Gesellschafter, einen Vorteil zuzuwenden, der nur durch das gesellschaftsrechtliche Nahverhältnis erklärbar ist. Die Villa gehörte daher nicht zum Betriebsvermögen der Bf, weder die Erträge noch die Aufwendungen der Bf betreffend die Villa sind daher anzusetzen (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0087).

In der Höhe der Differenz zwischen einer fremdüblichen Miete und der tatsächlichen Miete ist eine verdeckte Ausschüttung gegeben (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0087).

5.) Appartementhäuser:

a.) Aussehen:

Die Appartementhäuser und die darin liegenden Appartements- jedes Appartementhaus beinhaltete 5 oder 6 Appartements - sind geprägt durch eine hochwertige und optisch ansprechende Bauausführung (Fotodokumentation S. 1-6; S 7, 1. Foto; S. 29, 2. – 4. Foto; S. 30-35; S. 36, 3. und 4. Foto; S. 37, 1. Foto; S. 38-44), wenn auch die Investitionskosten

jedes Appartementhauses und jedes einzelnen Appartements unvergleichlich niedriger als die Investitionskosten betreffend die Villa waren .

Die Grünflächen zwischen den Appartementhäusern und an den Rändern der Appartementhäuser sind unvergleichlich kleiner als die Grünflächen, von welchen die Villa (Luftbild als Beilage des Vorhaltes vom 4.2.2016 1:1000 mit den Grundstücken 339/18, 340 und 459/4, die zur Villa gehören und dem südlich davon gelegenen Grundstück 339/17- diese Grundstücksnummer wird durch die KG-Nummer verdeckt) **umgeben ist** [Fotodokumentation S. 1, 2.-4. Foto mit Fläche 2x25 m aus Gras und Steinen nördlich des Appartementhauses Hausnummer (HN) 21 und mit Grünfläche 7 x 19 m im Westen dieses Appartementhauses;
S. 2 , 3. Foto: Grünfläche 16 x 17 m zwischen den Appartementhäusern mit HN 21 und 23;
S. 3: Appartementhaus Hausnummer (HN) 17 mit einem Teil des 7 x 19 m großen Grünstreifens westlich davon
S. 4, 4. Foto: Appartementhaus Hausnummer (HN) 17 mit einem Teil des 7 x 19 m großen Grünstreifens westlich davon
S. 5, 3. und 4. Foto: Grünfläche 16 x 17 m zwischen den Appartementhäusern mit HN 17 und 19;
S. 6, 3. und 4. Foto: Grünfläche 16 x 17 m zwischen den Appartementhäusern mit HN 17 und 19;
S. 7, 1. und 2. Foto: Grünfläche zwischen dem Appartementhaus 19 und dem östlich daran angrenzenden fremden Grundstück
S. 36, 4. Foto: Grünfläche zwischen den Appartementhäusern mit den Hausnummern 17 und 19: 16x17 m; S. 44, 3. Foto: Grünfläche zwischen den Appartementhäusern mit den Hausnummern 21 und 23: 16 x 17 m; S 44, 4. Foto: ca 5 m breite Grünfläche östlich des Appartementhauses Nr. 23; S. 45, 3. Foto: maximal 2 m breiter, 25 m langer Streifen , teilweise begrünt, teilweise mit Steinen bedeckt, nördlich des Appartementhauses Nr. 23; S. 46, 1. und 2. Foto zeigt denselben Grünstreifen.].

Verglichen mit der Villa steht den Bewohnern der Appartementhäuser auch kein Schwimmteich mit Saunahütte zur Verfügung.

b.) Absichten der Bf mit den Appartementhäusern

Ursprünglich, dh zum Zeitpunkt der Errichtung der Appartementhäuser im Jänner 2006 (Schreiben des Baumeisters vom 20.2.2006 als Beilage zum 2. Schreiben der Vertreterin der Bf vom 19.4.2016) **hatte die Bf die Absicht, alle Appartements zu verkaufen** (AV des Baumeisters vom 16.3.2006 AB 36, wonach „ die Appartements

derzeit nur teilweise verkauft seien“, Aufstellung AB 96, 97 über tatsächliche Verkäufe von Appartements 2006 und 2007, 2008 an Fremde; Verbuchung der Appartements im Jahresabschluss 2006 als Umlaufvermögen „fertige Erzeugnisse“).

Bei den Um- und Nachbuchungen anlässlich der Erstellung des Jahresabschlusses betreffend 2007 änderte die Bf die Verbuchung betreffend die Appartements. Diese wurden nunmehr in der Bilanz 2007 als Anlagevermögen ausgewiesen (Zweites Schreiben der Vertreterin der Bf vom 19.4.2016). Die Bilanz 2007 wurde allerdings erst im Juni 2009 dem Finanzamt übermittelt. Daher hat die Erstellung des Jahresabschlusses für 2007 ebenfalls erst im Jahr 2009 stattgefunden.

Ab 2008 wurden die restlichen, nicht verkauften Appartements an Fremde vermietet (vgl. auch die Werbetafeln beim Ortsaugenschein; 2. Schreiben vom 19.4.2016). Dieser Beginn der Vermietungstätigkeit in Bezug auf die Appartements im Jahr 2008 ist als Änderung der Verhältnisse betreffend den Vorsteuerabzug anzusehen. Eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 11 UStG 1994 betreffend die Appartements ist daher nicht für die Zeit vor dem Jahr 2008 zulässig.

6.) Verwertungsakte betreffend Appartementhäuser und Villa

a.) Appartementhäuser 1 und 4: an Fremde verkauft:

Insbesondere im Jahr 2006, aber auch in den Jahren 2007 und 2008 wurden alle Appartements der Appartementhäuser 1 und 4 (HN 17 und HN 23) an Fremde verkauft (Liste betreffend diese Verkäufe AB 96, 97).

b.) Appartementhäuser 2 und 3: bisher an Urlaubsgäste vermietet.

Seit 2008 werden die Appartements in den Häusern 2 und 3 (HN 19 und 23) an Urlaubsgäste vermietet.

c.) Villa:

Es hat bis heute keinerlei Verkaufsversuche gegeben (Vorhalt vom 30.8.2016, Antwort vom 27.10.2016). Es hat bis heute keine Versuche gegeben, die Villa an eine fremde Person zu vermieten.

7.) Höhe vGA- KEST-haftung 2006,2007

Der fremdübliche Mietzins für die Überlassung der Villa hätte auch nach dem von Anfang an gegebenen Wissensstand der Bf mindestens 100.000 € (siehe oben) pro Jahr betragen. Tatsächlich hat sich die Bf im Einvernehmen mit dem beherrschenden Gesellschafter der Alleingesellschafterin für die Nutzung der Villa im Zeitraum Dezember 2005-25.3.2010 (Beginn der Betriebsprüfung) mit jenem Jahresentgelt begnügt, das der beherrschende Gesellschafter eben zahlen wollte.

So kam es rückblickend

zu Zahlungen von je Null für Dezember 2005, für das Jahr 2006 und das Jahr 2007, zu Zahlungen von 75.000 € im Jahr 2008 , zu Zahlungen von Null für 2009 und zu einer Zahlung von 25.000 € kurz vor Beginn der Betriebsprüfung am 25.3.2010 , dh, rückblickend betrachtet, zu einer durchschnittlichen Miete von 23.529,36 € pro Jahr.

Diese späteren Zahlungen können jedenfalls nicht auf das Jahr 2006 und nicht auf das Jahr 2007 angerechnet werden, da die Bf im Jahr 2006 und auch im Jahr 2007 keinerlei Zahlungsaufforderungen in Bezug auf die Miete der Villa an den beherrschenden Gesellschafter gerichtet hat (Ergänzungsauftrag vom 15.2.2016, Punkt 1d; zweites Schreiben vom 19. 4. 2016, ad Punkt 1 d-f, Doralt/Ruppe, Steuerrecht Bd I , 11. Auflage, S. 393, TZ 985) .

Da der beherrschende Gesellschafter der Alleingesellschafterin die 2,089 Mio teure, nur für die Nutzung durch diesen beherrschenden Gesellschafter und dessen Familie errichtete Villa im Zeitraum 2006 und 2007 genutzt hat, ohne damals ein Entgelt für diese Nutzung zu entrichten, liegen verdeckte Ausschüttungen in diesen Jahren in Höhe des jeweils fremdüblichen Jahresentgeltes an die Alleingesellschafterin vor, die diese an deren beherrschenden Gesellschafter weitergereicht hat.

Die verdeckte Ausschüttung beträgt daher:

100.000 € im Jahr 2006 und

100.000 € im Jahr 2007.

Die KEST wird von der Alleingesellschafterin getragen (BP-Bericht, Tz 2)

Daraus würden grundsätzlich Kapitalertragsteuerhaftungsbeträge (25% gem. § 95 Abs 1 EStG 1988) in Höhe von:

25.000 € für 2006 und

25.000 € für 2007 folgen.

Allerdings ergibt sich zunächst durch das DBA Spanien eine Einschränkung (Art 10 Abs 2):

Verdeckte Ausschüttungen sind gleichbedeutend mit Dividenden. Die Steuer darf, wenn die Ausschüttung dem in Spanien ansässigen Empfänger wirtschaftlich zuzurechnen ist, 15 % des Bruttobetrages der Ausschüttung nicht übersteigen. Die Ausschüttung ist der in Spanien ansässigen Alleingesellschafterin zuzurechnen. Daher darf die Steuer 15% der Ausschüttung nicht überschreiten. Die Kapitalertragsteuerhaftungsbeträge reduzieren sich daher auf

15.000 € für 2006 und

15.000 € für 2007.

Das Finanzamt ist der Ansicht, dass die verdeckte Ausschüttung in Höhe der Investitionskosten festzusetzen sei (Vorlagebericht vom 28. November 2011). Die Villa sei auf die speziellen Bedürfnisse des beherrschenden Gesellschafters zugeschnitten, sodass eine anderweitige betriebliche Nutzung durch die Bf auf andere Weise als durch Vermietung an den beherrschenden Gesellschafter auszuschließen sei.

Hiezu wird durch das BFG festgestellt:

Die Villa samt Grund und Boden stand in den Jahren des Streitzeitraumes 2006 und 2007 im zivilrechtlichen Eigentum der Bf (Grundbuchsauszug betreffend die Grundstücke 339/18, 340 und 459/4= AB 97 a). Daher wurden die Investitionskosten der Villa nicht an den beherrschenden Gesellschafter ausgeschüttet. Es liegen keine Beweisergebnisse vor, die es rechtfertigen würden, festzustellen, dass das wirtschaftliche Eigentum an der Villa und den dazugehörigen Grundstücken vom zivilrechtlichen Eigentum abweiche.

Das Ermittlungsverfahren hat keinerlei Hinweise dafür ergeben, dass der Alleingesellschafterin der Bf die Chance auf Wertsteigerungen der strittigen Immobilie oder das Risiko von Wertminderungen dieser Immobilie zuzurechnen sei. Das Finanzamt hat auch nicht einmal behauptet, dass der Alleingesellschafterin diese Chance oder dieses Risiko zuzurechnen sei. Daher weicht im gegenständlichen Fall das wirtschaftliche Eigentum – die strittige Villa befindet sich samt den dazugehörigen Grundflächen im zivilrechtlichen Eigentum der Bf - nicht vom zivilrechtlichen Eigentum ab (VwGH 25.6.2014, 2010/13/0105).

Egal, wie hoch oder niedrig die verdeckte Ausschüttung auch sein mag: Der mit diesem Erkenntnis dafür festgesetzte Kapitalertragsteuerhaftungsbetrag wird durch die Republik Österreich auf Antrag zur Gänze zurückerstattet sein (§ 94 a Abs 2 EStG 1988).

Zur Anwendbarkeit der Mutter-Tochter-Richtlinie:

Die zum KEST-Abzug Verpflichtete Bf ist eine unbeschränkt steuerpflichtige österreichische Kapitalgesellschaft, an deren Stammkapital eine spanische Kapitalgesellschaft (PQX) unmittelbar zu 100 % im Streitzeitraum beteiligt war. Bei den strittigen Kapitalerträgen handelte es sich um Gewinnanteile aus der Bf. Die spanische Muttergesellschaft erfüllt die Voraussetzungen des Art 2 der RL 90/435/EWG vom 23.7.1990. Diese Beteiligung bestand im Streitzeitraum 2006 und 2007 seit 2003 (§ 94 a EStG 1988).

Im gegenständlichen Fall musste der Bf von Anfang an bekannt sein, dass sie vom beherrschenden Gesellschafter eine Jahresmiete von 100.000 € für die Nutzung der Villa hätte verlangen müssen, weil eine Jahresmiete in dieser Höhe auch nach ihrem Wissensstand fremdüblich gewesen wäre. Tatsächlich begnügte sich die Bf im Streitzeitraum 2006 und 2007 jedoch mit Zahlungen von jeweils Null. Bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes hätte die Bf somit von Anfang an erkennen müssen, dass für 2006 und 2007 offenkundige verdeckte Ausschüttungen vorlagen (§ 1 Z 2, § 3 V BGBl 1995/56), die eine Unterlassung des Steuerabzuges i.S. des § 94 a Abs 1 EStG 1988 nicht erlauben (vgl. VwGH vom 25.2.2003, 2002/14/0112).

Allerdings wird auf Antrag in Bezug auf die gegenständliche KEST ein Steuerrückerstattungsverfahren durchzuführen (§ 94 a Abs 2 EStG 1988) sein. Im Ergebnis, dh nach Durchführung des zu erwartenden Steuerrückerstattungsverfahrens wird der Republik Österreich für diese verdeckte Ausschüttung jedenfalls kein Besteuerungsrecht zukommen.

8.) Bemessungsgrundlagen:

a.) USt 2005-2007

Die Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert

b.) KSt 2005-2007

Die Bemessungsgrundlagen bleiben unverändert.

c .) KEST 2006, 2007:

100.000 € vGA im Jahr 2006 und

100.000 € vGA im Jahr 2007.

Daraus folgen Kapitalertragsteuerhaftungsbeträge (15%) gem. § 95 Abs 1 EStG 1988 iVm Art 10 DBA Spanien BGBI 1234 in Höhe von:

15.000 € für 2006 und

15.000 € für 2007.

9.) Begründung gemäß § 25 a Abs 1 VwGG:

Durch dieses Erkenntnis werden keinerlei Rechtsfragen iS von Art 133 Abs 4 B-VG berührt, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Strittig ist insbesondere, ob die Überlassung der Nutzung einer 2,089 Mio € teuren Villa durch die Bf (GmbH) an den beherrschenden Gesellschafter der Alleingesellschafterin der Bf in den Jahren 2005 -2007 eine unternehmerische Tätigkeit war, die das Recht zum Vorsteuerabzug nach sich zog. Strittig ist ferner, ob die Bf in diesem Zusammenhang berechtigt war, die laufenden Kosten der Villa von der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage abzuziehen und verpflichtet war, die Nutzungsentgelte der Körperschaftsteuer zu unterwerfen. Strittig ist ferner, ob die Überlassung der Villa eine verdeckte Ausschüttung war.

Das Ermittlungsverfahren hat ergeben, dass diese Villa nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar war und dass die Nutzungsvereinbarung einem Fremdvergleich nicht standgehalten hat, wobei die Bf dem beherrschenden Gesellschafter die Nutzung der Villa nicht überlassen hat, um damit nachhaltig Einnahmen zu erwirtschaften, sondern, um diesem einen Vorteil zuzuwenden, der nur durch das gesellschaftsrechtliche Nahverhältnis erklärt werden konnte. Dass unter Zugrundelegung dieser Ermittlungsergebnisse die Überlassung der Villa nicht zum Unternehmen (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255 ; vgl. VwGH 10.2.2016 2013/15/0087; VwGH 1.9.2015, 2012/15/0105) der Bf gehört hat und die Villa auch nicht als Betriebsvermögen der Bf (29.1.2014, 2013/13/0111;

VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139 ; VwGH vom 23.2.2010, 2007/15/0003) angesehen werden kann, entspricht der st RSp . Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt insoweit nicht vor, die Bf hat in Bezug auf die Kosten der Villa kein Recht zum Vorsteuerabzug, die Zahlungen des Nutzers der Villa unterliegen nicht der Umsatzsteuer und auch nicht der Körperschaftsteuer, die Aufwendungen der Bf in Bezug auf die Villa sind nicht abzugsfähig. In Höhe der Differenz zwischen dem fremdüblichen Mietentgelt und den tatsächlichen Mietentgelten ergibt sich eine verdeckte Ausschüttung, für die allerdings der Republik Österreich im Ergebnis, dh nach Abschluss des zu erwartenden Steuerrückerstattungsverfahrens (§ 94 a Abs 2 EStG 1988) kein Besteuerungsrecht zukommen wird.

Zur Frage, wie hoch das tatsächliche Mietentgelt im Streitzeitraum war:

Das Ermittlungsverfahren hat ergeben, dass der beherrschende Gesellschafter nach den tatsächlichen Vereinbarungen zwischen der Bf und dem beherrschenden Gesellschafter der Alleingesellschafterin nur so viel Miete bezahlen musste, wie er eben wollte. Im Streitzeitraum 2006 und 2007 wollte er keine Miete bezahlen und er hat auch keine Miete bezahlt. Die Bf ließ ihn gewähren und sandte ihm nicht einmal eine Zahlungsaufforderung oder Mahnung. Die Differenz zwischen dem fremdüblichen Mietentgelt (100.000 € auch nach dem Wissensstand der Bf) und dem tatsächlichen Entgelt betrug im Streitzeitraum somit je 100.000 € für 2006 und 2007. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt sich auch insoweit nicht.

Zur Frage, ob eine vGA in Höhe der Anschaffungs- und errichtungskosten der Villa vorliege: Die Villa sei nach der Ansicht des Finanzamtes auf die speziellen Bedürfnisse des beherrschenden Gesellschafters zugeschnitten, sodass eine anderweitige betriebliche Nutzung durch die Bf auf andere Weise als durch Vermietung an den beherrschenden Gesellschafter auszuschließen sei.

Hiezu wird durch das BFG bemerkt : Das Ermittlungsverfahren hat keinerlei Hinweise dafür ergeben, dass der Alleingesellschafterin der Bf die Chance auf Wertsteigerungen der strittigen Immobilie oder das Risiko von Wertminderungen dieser Immobilie zuzurechnen sei. Daher weicht im gegenständlichen Fall das wirtschaftliche Eigentum – die strittige Villa befindet sich samt den dazugehörigen Grundflächen im zivilrechtlichen Eigentum der Bf-nicht vom zivilrechtlichen Eigentum ab (VwGH 2010/13/0105 vom

25.06.2014). Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist auch insoweit nicht gegeben.

Zur Anwendbarkeit der Mutter-Tochter-Richtlinie und damit zur Frage der Steuerfreiheit der verdeckten Ausschüttung in Österreich:

Auch in diesem Zusammenhang ergibt sich keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.

Die zum KEST-Abzug verpflichtete Bf ist eine unbeschränkt steuerpflichtige österreichische Kapitalgesellschaft, an deren Stammkapital eine spanische Kapitalgesellschaft (PQX) unmittelbar zu 100 % im Streitzeitraum beteiligt war. Bei den strittigen Kapitalerträgen handelte es sich um Gewinnanteile der Alleingesellschafterin aus deren Beteiligung an der Bf. Die spanische Muttergesellschaft erfüllt die Voraussetzungen des Art 2 der RL 90/435/EWG vom 23.7.1990. Diese Beteiligung bestand im Streitzeitraum 2006 und 2007 seit 2003 (§ 94 a EStG 1988).

Im gegenständlichen Fall musste der Bf von Anfang an bekannt sein, dass sie vom beherrschenden Gesellschafter eine Jahresmiete von zumindest 100.000 € für die Nutzung der Villa hätte verlangen müssen, weil, wie das Ermittlungsverfahren ergeben hat, eine Jahresmiete in dieser Höhe auch nach ihrem Wissensstand fremdüblich gewesen wäre. Tatsächlich begnügte sich die Bf im Streitzeitraum 2006 und 2007 jedoch mit Zahlungen von jeweils Null. Bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes hätte die Bf somit von Anfang an erkennen müssen, dass für 2006 und 2007 offenkundige verdeckte Ausschüttungen vorlagen (§ 1 Z 2, § 3 V BGBl 1995/56), die eine Unterlassung des Steuerabzuges i.S. des § 94 a Abs 1 EStG 1988 nicht erlauben (vgl. VwGH vom 25.2.2003, 2002/14/0112).

Allerdings wird auf Antrag in Bezug auf die gegenständliche KEST eine vollständige Steuerrückerstattung durchzuführen sein (§ 94 a Abs 2 EStG 1988) sein. Im Ergebnis, dh nach Durchführung des Steuerrückerstattungsverfahrens wird der Republik Österreich für diese verdeckte Ausschüttung kein Besteuerungsrecht zukommen.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung stellt sich nicht. Dass § 94 a EStG 1988 der Mutter-Tochter-Richtlinie entspricht, hat der VwGH bereits zum Ausdruck gebracht (vgl. VwGH vom 25.23.2003, 2002/14/0112).

Ad begehrte Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 11 UStG 1994 betreffend Appartementhäuser:

Das Ermittlungsverfahren hat ergeben: Ursprünglich, dh zum Zeitpunkt der Errichtung der Appartementhäuser im Jänner 2006 hatte die Bf die Absicht, alle Appartements zu verkaufen. Daher gab es damals kein Recht zum Vorsteuerabzug (§ 12 Abs 3 iVm § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG 1994).

Bei den Um- und Nachbuchungen anlässlich der Erstellung des Jahresabschlusses betreffend 2007 änderte die Bf die Verbuchung betreffend die Appartements. Diese wurden nunmehr in der Bilanz 2007 erstmals als Anlagevermögen ausgewiesen. Die Erstellung des Jahresabschlusses für 2007 hat erst im Jahr 2009 stattgefunden. Zudem reichen Buchungssätze nach der RSp des VwGH jedenfalls nicht aus, um als Änderung der Verhältnisse betreffend den Vorsteuerabzug angesehen zu werden, weil sie keine bindenden Vereinbarungen sind.

Bei Gegenständen des Umlaufvermögens ist die Berichtigung des Vorsteuerabzuges bei Änderung des Verwendungszwecks zeitlich unbeschränkt und in voller Höhe vorzunehmen (Doralt-Ruppe, Steuerrecht Bd I 9. Auflage, TZ 1465). Entscheidend ist grundsätzlich die tatsächliche Änderung der Verwendung; die Absicht einer solchen reicht nicht aus (VwGH 20.4.2006, 2006/15/0020). Wird die nach außen hin in Erscheinung tretende Absicht durch bindende Vereinbarungen konkretisiert, liegt jedoch eine Änderung vor (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0070). Der Abschluss von Mietverträgen für zur Veräußerung bestimmte Wohnungen wäre eine solche Änderung (Ruppe/Achatz, UStG, 4. Auflage, § 12 TZ 297, 323).

Ab 2008 wurden die restlichen, nicht verkauften Appartements an Fremde vermietet. Dieser Beginn der Vermietungstätigkeit in Bezug auf die Appartements im Jahr 2008 ist als Änderung der Verhältnisse betreffend den Vorsteuerabzug anzusehen. Eine Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs 11 UStG 1994 betreffend die Appartements ist daher nicht für die Zeit vor dem Jahr 2008 zulässig.

Rechtsfragen , denen i.S. von Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, sind auch insoweit nicht erkennbar .

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. Jänner 2017