

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr.Bf., vertreten durch CONSULTATIO Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG, Karl-Waldbrunner-Platz 1, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 07.11.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 sowie Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2011 sowie Umsatzsteuerfestsetzung für die Monate Jänner, Februar und April bis September 2012, nach durchgeführter mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2011 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

III. Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Monate Jänner, Februar, April bis September 2012, nunmehr gem. § 253 BAO als auch gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 30.11.2015 gerichtet, wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird insofern abgeändert, als der Spruchbestandteil der Vorläufigkeit entfällt.

IV. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Vorweg ist festzuhalten, dass die beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesene Berufung gem. § 323 Abs. 38 erster Satz BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs. 1B-VG zu erledigen sind.

Bezüglich des Verfahrensganges sowie der Historie des hier zu beurteilenden Sachverhaltes darf auf die GZ RV/0316-W/13, miterledigt RV/0315-W/13, RV/0314-W/13, RV/0313-W/13 und RV/1037-W/13, RV/1036-W/13 vom 29. Mai 2013, des UFS hingewiesen werden.

Aufgrund der gegen die oa. Berufungsentscheidung des UFS vom 29.5.2013, in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 9. Juli 2013 eingekommenen Beschwerde hob der Verwaltungsgerichtshof diese wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf (VwGH 28. Juni 2016, 2013/13/0080), wodurch die Rechtssache in die Lage zurücktrat, in der sie sich vor Erlassung der angefochtenen Entscheidung befunden hat (§ 42 Abs. 3 VwGG).

Auf all diese Bescheide und das Erkenntnis des VwGH vom 28. Juni 2016, 2013/13/0080 wird verwiesen. Sie stellen einen integrierten Bestandteil dieses Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes dar.

„Im Erkenntnis des VwGH vom 28. Juni 2016, ZI 2013/13/0080 wurde der Kern des Beschwerdesachverhaltes wie folgt zusammengefasst:

„1 Die beschwerdeführende GmbH wurde im Mai 2006 mit zwei ungefähr zu gleichen Teilen beteiligten Gesellschaftern gegründet, erwarb ein Grundstück in K und begann mit der Planung zweier benachbarter, großzügig angelegter Einfamilienhäuser. Dem Finanzamt gab sie im September 2006 bekannt, sie beabsichtige die "Errichtung und Vermietung von Liegenschaften". Im November 2007 teilte sie mit, die beiden Gebäude würden "bis Ende 2008" errichtet und "ab 2009" vermietet werden. Bisher seien "neben den Grunderwerbskosten hauptsächlich Planungskosten angefallen". Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide ergingen im April, Mai und September 2008 für die Jahre 2006 und 2007, im September 2009 für das Jahr 2008 und im Dezember 2010 für das Jahr 2009. Zur Fertigstellung der Gebäude und zu deren Vermietung war es bis dahin noch nicht gekommen.“

2 Im Zuge einer im April 2011 begonnenen abgabenbehördlichen Prüfung (USO-Prüfung) für den Zeitraum Jänner bis Juni 2011 teilte die beschwerdeführende Partei mit E-Mail vom 19. Mai 2011 mit, die Fertigstellung sei nun bis zum Ende 2011 geplant. Bei einer Baustellenbesichtigung am 1. Juni 2011 erklärte der Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei, es gebe schon Interessenten.

3 Am 17. August 2011 schloss die beschwerdeführende Partei über eines der beiden in Errichtung befindlichen Objekte einen schriftlichen Mietvertrag mit A. Der Vertrag sah den Beginn des Mietverhältnisses an dem auf die Fertigstellung folgenden Monatsersten vor, wobei festgehalten wurde, dass die Fertigstellung voraussichtlich mit Dezember 2011 erfolgen werde. Die Vermieterin (gemeint: Mieterin) sei zu einer Vertragsbeendigung auf

Grund verzögerter Fertigstellung erst berechtigt, wenn diese nicht bis 30. Juni 2012 erfolgt und eine von der Mieterin gesetzte angemessene Nachfrist erfolglos verstrichen sei.

4 Nach Bekanntgabe dieses Vertragsabschlusses im Rahmen einer Besprechung am 18. August 2011 übermittelte der Vertreter der beschwerdeführenden Partei der Prüferin mit E-Mail vom 1. September 2011 die verlangten Aufklärungen und Nachweise über die persönlichen Verhältnisse und den finanziellen Hintergrund der Mieterin. Bei der Schlussbesprechung am 19. September 2011 gab er an, hinsichtlich des zweiten Objektes werde bis Oktober 2011 mit einem Vertragsabschluss gerechnet.

5 Gegen einen Bescheid vom 21. September 2011 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Juni 2011, mit dem als Ergebnis der USO-Prüfung die für diese Monate geltend gemachten Vorsteuern nicht anerkannt wurden, erhob die beschwerdeführende Partei mit Schriftsatz vom 24. Oktober 2011 Berufung. Darin wurde u.a. dargelegt, die Plausibilität und Fremdüblichkeit des Mietvertrages vom August 2011 habe "dem Finanzamt in einer (ungewöhnlich) tief in die persönlichen Verhältnisse des Mieters eingreifenden Art und Weise nachgewiesen werden" müssen.

6 Ab Dezember 2011 wurde die beschwerdeführende Partei einer umfassenderen Außenprüfung unterzogen, in deren Verlauf der Geschäftsführer und der steuerliche Vertreter der beschwerdeführenden Partei der Prüferin u.a. eine adaptierte Prognoserechnung vorlegten und ihr mitteilten, A werde "vom Mietvertrag zurücktreten". Über beide Objekte seien Verträge mit anderen Interessenten geschlossen worden. Diese Verträge seien "gebührenschonend nicht in schriftlicher Form errichtet worden" und dadurch zustande gekommen, dass die beiden Mieter schriftliche Mietanbote durch Einzahlung jeweils einer Monatsmiete angenommen hätten. Der Arbeitsbogen der Außenprüfung enthält dazu Kopien nicht unterschriebener Ausfertigungen der beiden Mietanbote und im Falle eines der beiden Mieter ein an ihn gerichtetes Schreiben vom 6. Februar 2012, wonach sich die beschwerdeführende Partei an das Anbot bis 30. März 2012 gebunden erachte und eine schriftliche Annahme nicht vorgesehen sei. Die Annahme solle durch Überweisung eines der ersten Monatsmiete entsprechenden und auf sie anzurechnenden Betrages erfolgen. Vorgelegt wurden auch Bankauszüge der beschwerdeführenden Partei über den Eingang dieses Betrages mit der Widmung "Miete (Adresse)" mit Wert 14. März 2012 und einer gleichartigen Zahlung des Adressaten des anderen Mietanbotes mit Wert 27. März 2012.

7 Im Zuge dieser Außenprüfung wurde am 6. Juli 2012 im Beisein des steuerlichen Vertreters eine Niederschrift mit dem Geschäftsführer der beschwerdeführenden Partei aufgenommen, in der er die Vorgänge erläuterte und erklärte, die Fertigstellung der Objekte sei nun bis September 2012 vorgesehen. Ein Ausweichobjekt für den Fall, dass dies nicht gelinge, gebe es nicht, die Mieter würden aber nicht darauf dringen, dass der Termin eingehalten werde.“

Nach Aufhebung durch den VwGH wurde im fortgesetzten Verfahren mit Ermittlungsauftrag gemäß § 269 Abs. 2 BAO vom 3. August 2016 das Finanzamt aufgefordert folgende Ermittlungen vorzunehmen.

Mit **Bericht vom 14. November 2017** übermittelte das Finanzamt dem BFG dazu den nachstehenden Bericht:

„Zum Ermittlungsauftrag gem. § 269 (2) BAO: BFG vom 3.8.2016 (GZ. RV/7103584/2016)

1.) Ist eines der beiden Häuser derzeit bewohnt oder bereits bewohnt gewesen:

Lt. Meldeamtsabfrage sind derzeit wohnhaft an der Adresse

Adr.1, PLZ

N1 geb. Geb.Datum (A) ab 21.5.2015 (Namensänderung in N18 M., ab 25.7.2013 ungarische Staatsbürgerin – Zugezogen aus dem Nicht-EU-Raum von der Ukraine) – davor wohnhaft in Adr.2 (lt. Meldeamtsabfrage Unterkunftgeber N3)

N4 geb. XY (W4) – davor wohnhaft in Adr.2 (lt. Meldeamtsabfrage Unterkunftgeber N3 (Onkel)

N5 geb. YZ (W1)

N6 geb. XW (W2) – Ungarischer Staatsbürger ab 25.7.2013 - Zuzug aus dem Nicht-EU-Raum

Lt. Meldeamtsabfrage sind derzeit wohnhaft an der Adresse

Adr.3, PLZ

N7 geb. AB (W3) ab 23.2.2015

N8 geb. CD (W4)

N9 geb. EF (W5)

N10 geb. GH (W3)

N11 geb. IJ (W4)

N12 geb. KL (W6)

Zu Adr.3:

Wie bereits im BP-Bericht vom 4.10.2012 festgehalten ist Herr N10 (51% Gesellschafter/Geschäftsführer der Bf.) mit N7 verheiratet. N7 ist die Tochter von Herrn N15 (49% Gesellschafter der Bf.).

Zu Adr.1:

Lt. Meldeamtsabfrage wohnt in Adr.1, PLZ unter anderem N4 (Onkel ist N3). Danach ist Frau N1 (jetzt N18 M.) die Tochter des 49% Gesellschafters - Herrn N18 – sowie die Schwester von Frau N7.

Beide Häuser werden aufgrund der ZMR-Abfrage erstmalig bewohnt.

4.) Wurden jemals Mietverträge vergebührt?

Lt. Abfrage erfolgte von der Bf. nur 11/2013 eine Vergebühring in Höhe von € 5.167,80 (siehe Beilage). Diese Vergebühring steht nicht im Zusammenhang mit den derzeitigen Miatern. Diese sind erst seit 2015 in Adr.1 und 19g gemeldet.

7.) Wie realistisch waren die aktenkundig behaupteten Mietverträge und allfällige zwischenzeitliche Mietverträge insbesondere im Hinblick auf II/2.1.: Wohnzweck und XII./Unter Vermietungsrecht?

Objekt 1: PLZ, Adr.1

Mit 17.8.2011 (vorgelegt im Zuge der USO-Prüfung – diese wurde am CD abgeschlossen) wurde ein Mietvertrag über das Einfamilienhaus PLZ, Adr.1 mit Frau B C geb. MN, Adr.U abgeschlossen. Diese ist lt. Aussage des Geschäftsführers die Gattin eines angesehenen Politikers in der Ukraine und dieser ein Bekannter vom Gesellschafter N15. Da der Politiker nicht namentlich im Mietvertrag aufscheinen wollte, wurde der Mietvertrag mit der Gattin abgeschlossen. Frau C war bislang in einer durchschnittlichen Wohnung mit mehreren Mitbewohnern gemeldet.

„Lt. Punkt 4.2. des Mietvertrages erfolgt die voraussichtliche Fertigstellung des Einfamilienhauses mit Dezember 2011. Die Vermieterin ist zu einer Beendigung dieses Vertrages aufgrund verzögerter Fertigstellung erst berechtigt, sofern diese nicht bis 30. Juni 2012 erfolgt ist und eine von der Mieterin gesetzte angemessene Nachfrist erfolglos verstrichen ist. Beendet die Vermieterin aufgrund verzögerter Fertigstellung diesen Vertrag, so stehen ihr keinerlei Ansprüche aus diesem Umstand gegen den Vermieter zu.“

„Lt. Punkt 15.1. des Mietvertrages trägt die Kosten der Vergebühring dieses Vertrages zur Gänze die Mieterin. Diese verpflichtet sich auch, den Vermieter hinsichtlich der Gebührenhaftung völlig schad- und klaglos zu halten.“

Am 6.7.2012 wurde mit dem Gesellschafter/Geschäftsführer Herrn N3 eine Niederschrift aufgenommen. Hier erklärte dieser:

„Frau B C wird vom Mietvertrag zurückgetreten. Seit März 2012 ist das ziemlich sicher, da ihr Gatte und sie sich ein eigenes Objekt suchen möchten. Der formale Rücktritt ist bisher nicht dokumentiert. (lt. ZMR vom 18.10.2016 ist Frau C B seit 20.2.2012 in Adr.4 mit ihrer Familie gemeldet. (Unterkunftgeber V3 G)) Frau G dürfte aufgrund der vorliegenden Aktenlage die Stieftochter von Frau C (Tochter ihres Mannes aus erster Ehe) sein.“

Seit März 2012 gibt es ein neues Mietanbot (Herr Dr. XB –steuerlicher Vertreter- wendet ein, dass das ein konkludent angenommener Mietvertrag ist) mit Herrn V1 N14 über das Objekt Adr.1. Es wurde am 14.3. ein Betrag von € 7.150,00 auf das Konto der Bf. eingezahlt. Der Mieter wurde vom Gesellschafter Herrn N15 gefunden. Der Mieter Herr V1 N14 ist aus der Ukraine. Er ist Hauptimporteur von Computertechnik in der Ukraine. Er ist in Österreich bisher nicht sesshaft. Der Hauptgrund das Objekt zu mieten ist sich mit der Familie in Österreich anzusiedeln. Man möchte eine wirtschaftliche und politische Sicherheit hier, da in der Ukraine die Wirtschaftsverhältnisse nicht sehr rosig sind. Herr

N14 hat 4 Kinder, zwei davon im Schulalter. (Lt. ZMR Abfrage vom 18.10.2016 ist Herr V1 N14 noch immer nicht in Österreich gemeldet).

Die Mieter untereinander kennen sich bisher nicht. Die Privatsphäre soll gewährleistet sein. Es ist vorgesehen die Objekte bis September 2012 fertigzustellen. Es ist bereits alles bestellt.“

Zu der Privatsphäre möchte die BP noch ergänzen, dass die beiden Häuser auf einem Grundstück stehen und bisher keine Abgrenzung (Zaun) zwischen den beiden Häusern besteht. (Erhebung vor Ort am 25.10.2016 – es gibt noch immer keine Abgrenzung zwischen den Häusern) Beilage 4 Fotos

Erst im Zuge der Niederschrift am 6.7.2012 wurde der BP das neue „nicht unterschriebene“ Mietanbot mit Herrn V1 N14 vom 13.3.2012 vorgelegt und gleichzeitig mitgeteilt, dass die Erstmieterin vom Vertrag zurückgetreten ist.

Die Betriebsprüfung wurde bereits mit 20.2.2012 begonnen und die Prüferin war laufend mit dem steuerlichen Vertreter im Kontakt. Dieser erklärte bei der Besprechung am 6.7.2012, dass er auch erst kürzlich über das neue Mietanbot und den Rücktritt der Erstmieterin vom Geschäftsführer informiert wurde.

Wie bereits oben festgehalten tritt Fr. C, die „Erstmieterin“, vom Mietvertrag, der am CD abgeschlossen wurde, zurück. Es gibt lt. Geschäftsführer keinen Schriftverkehr bzw. keine Dokumentationen mit der Erstmieterin betreffend des Rücktritts vom Mietvertrag, noch wurde ein Schriftverkehr bzw. andere Dokumentation über das Zustandekommen mit dem Neu- bzw. Zweitmieter vorgelegt. Einzig das nicht unterfertigte Mietanbot wurde der BP vorgelegt.

Bei sämtlichen der BP vorgelegten „Mietinteressenten“ handelt es sich um Bekannte (siehe Niederschrift und Aussage des Geschäftsführers) von Herrn N15 oder Herrn N.

Anzumerken wäre noch, dass lt. Punkt 4.2. (siehe oben) kein Rücktrittsrecht im Mietvertrag mit Frau B C zu diesem Zeitpunkt vorgesehen war. Lt. Mietvertrag ist die Mieterin aufgrund von verzögerter Fertigstellung zu einer Beendigung des Vertrages erst berechtigt, sofern die Fertigstellung nicht bis 30. Juni 2012 erfolgt ist und eine von der Mieterin festgesetzte Nachfrist erfolglos verstrichen ist.

Es ist auch nicht wirklich nachvollziehbar, dass bei einer solchen Größenordnung (mtl. Entgelt € 6.500,00 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer) es mit Herrn N14, dem neuen Mieter, keinen unterschriebenen Mietvertrag sondern nur ein „nicht“ unterzeichnetes Mietanbot gibt.

Die Begründung, dass bei Unterzeichnung des Mietanbots eine Vergebührungs anfällt ist ebenfalls nicht nachvollziehbar, da bei einem Objekt solcher Größenordnung schon die kaufmännische Vorsicht gebietet einen unterfertigten Vertrag mit dem Mieter aufzunehmen.

Anzumerken wäre noch, dass lt. Punkt 15.1. des Mietanbots die Kosten der Vergebührungs des Vertrages zur Gänze sowieso der Mieter trägt. Dieser verpflichtet sich auch lt.

Punkt 15.1. des Mietanbots, den Vermieter hinsichtlich einer Gebührenmithaftung völlig schad- und klaglos zu halten. Nach Ansicht der h.o. Behörde müsste es, wenn ernsthafte Mietabsicht seitens des Mieters vorliegt, doch auch in seinem Interesse sein einen von beiden Seiten unterzeichneten, vergebührten Mietvertrag in Händen zu halten. Die Kosten der Vergebührung wären nach Ansicht der h.o. Behörde für den potentiellen Mieter bei dieser Größenordnung zweitrangig.

Lt. Niederschrift und lt. vorgelegten Kontoauszug wurde am 14.3.2012 ein Betrag von € 7.150,00 auf das Konto der Bf. einbezahlt. Dieser Betrag wurde lt. Kontoauszug (Kto.Nr. XXXX B1) von der P Ltd einbezahlt. Inwiefern es einen Zusammenhang zwischen dem Mieter N14 V1 und der P Ltd gibt konnte von der BP nicht nachvollzogen werden und wurde auch von Seiten der Abgabepflichtigen im Zuge der Besprechung nicht aufgeklärt. Erst im Schreiben vom 11.9.2012 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass Herr V1 N14 der wirtschaftliche Eigentümer der Firma „P Ltd“ ist und der Sitz des Unternehmens in O1.

Im Mietanbot ist jedenfalls unter Punkt 2.1. festgehalten, dass das Mietobjekt ausschließlich zu Wohnzwecken benutzt werden darf. Jede andere Nutzung ist, auch wenn diese nur temporär erfolgt, ausdrücklich untersagt.

Des Weiteren ist unter Punkt XII des Mietanbotes geregelt:

Verbot der Unterbestandgabe – Eine Unterbestandgabe des Mietobjektes oder auch nur von Teilen davon wird ausdrücklich untersagt und berechtigt den Vermieter bei Verstoß zur fristlosen Kündigung dieses Vertrages.

Zusammengefasst ergibt sich Folgendes: Fr. C ist vom Mietvertrag zurückgetreten, da diese lt. Auskunft Geschäftsführer ein eigenes, gleichwertiges Objekt mit ihrem Gatten sucht. Der formale Rücktritt war nicht dokumentiert. Es wurde keine Nachfrist, wie im Mietvertrag festgehalten eingehalten.

Frau C ist seit 20.2.2012 in Adr.4 gemeldet. Daran hat sich lt. aktueller ZMR-Abfrage vom 18.10.2016 nichts geändert. (Eigentümerin der Wohnung W4, Adr.4 ist Frau V3 G (dürfte die Stieftochter von Frau C sein). Von dieser wurde die Wohnung (siehe beiliegender Kaufvertrag) um € 310.000,00 erworben.

Beilage: Kaufvertrag 29.12.2011

Hier kann nach Ansicht der h.o. Behörde nicht von einem gleichwertigen Objekt gesprochen werden. Die Gesamtbaukosten der Luxusimmobilien in X betragen über € 3.500.000,00. Die Wohnnutzfläche jedes der beiden Einfamilienhäuser beträgt zwischen 450 m² - 500 m².

Zeitliche Abfolge Mietvertrag, Rücktritt Fr. C

17.8.2011 Mietvertrag PLZ, Adr.1 abgeschlossen

29.12.2011 Kaufvertrag Objekt Adr.4

Seit 20.2.2012 lt. ZMR in Adr.4, davor 8.5.2008 – 20.2.2012 wohnhaft in Adr.5

März 2012 Rücktritt vom Mietvertrag Adr.1, PLZ-lt. Herrn N, da ein gleichwertiges Objekt zum Kauf gesucht wird.

Herr V1 N14 „zweiter Mietinteressent“ hat das Mietanbot nie unterschrieben, es wurde nie vergebührt und er ist lt. ZMR-Abfrage vom 18.10.2016 bis heute nicht in Österreich gemeldet.

Die aktenkundig behaupteten Mietverträge für das Objekt Adr.1 waren nach Ansicht der h.o. Behörde aufgrund des ermittelten Sachverhaltes und des derzeitigen aktuellen ZMR-Standes sehr unrealistisch.

Objekt 1: PLZ, Adr.3

Zu diesem Einfamilienhaus wurde der BP ein ebenfalls am 13.3.2012 datiertes „nicht“ unterzeichnetes Mietanbot vorgelegt. Lt. diesem ist Herrn V2 N16 geb. Datum2 1975 wohnhaft O2 der voraussichtliche Mieter dieses Objektes.

Herr V2 N16 ist ein Bekannter vom Geschäftsführer Herrn N . Lt. Niederschrift v. 6.7.2012 erklärte der Geschäftsführer zu Herrn V2 N16 Folgendes:

„Herr V2 N16 wurde von mir als Mieter gewonnen. Ich habe mitgeholfen, dass er eine Wohnung in Österreich findet. Er stammt aus Moldawien. Herr N16 möchte sich in Österreich sesshaft machen. Er hat eine Familie mit bald drei Kindern. Er ist inzwischen zu einem Freund geworden. Er ist Eigentümer und Geschäftsführer und Gründer von CCC.“

Aufgrund von Recherchen hat die Betriebsprüfung festgestellt, dass Herr V2 N16 seit 29.5.2007 in W4, Adr.2 (Nebenwohnsitz) gemeldet ist. Dies ist auch gleichzeitig der Hauptwohnsitz von Herrn N dem Geschäftsführer.

Weiterst stellte die BP fest, dass lt. Melderegister und lt. Recherchen im Internet Herr V2 N16 am Datum 1976 geboren ist. Im Mietanbot wurde das Geburtsdatum mit Datum2 1975 angegeben. Es verwundert, dass dies Herrn N16 V2 bei Vorlage des Mietoffers nicht aufgefallen ist. Nicht ganz alltäglich erscheint der Abgabenbehörde auch die Tatsache, dass im Zuge eines Gesprächs im Zuge der Ausfertigung der Niederschrift vom Geschäftsführer nicht erwähnt wird, dass der künftige Mieter offenbar am gleichen Wohnsitz gemeldet ist, wie er selbst, jedoch eindeutig ausgesagt wird, dass eine Freundschaft zwischen ihnen besteht. Trotz all dem fiel das falsche Geburtsdatum im Mietoffer niemandem auf und es konnte der angeblich befreundete, zukünftige Mieter auch nicht auf einfachem Wege das Geburtsdatum richtig stellen.

Der Geschäftsführer erklärte zu diesem von der BP vorgehaltenen Sachverhalt in der Niederschrift:

„Die im Mietanbot angegebenen Geburtsdaten stimmen nicht überein mit der ZMR und werden noch von mir abgeklärt.“

Lt. ZMR Abfrage vom 18.10.2016 ist Herr V2 N16 noch immer in W4, Adr.2 (Haus 2) 1 gemeldet. Diese Wohnung steht im Eigentum von Herrn V2 N16. Im Mietanbot war ein falsches Geburtsdatum angeführt.

Dieser aktenkundig behauptete Mietvertrag für das Objekt Adr.3 war nach Ansicht der BP aufgrund des Sachverhaltes und des derzeitigen aktuellen Standes ebenfalls sehr unrealistisch.

Weder die der BP genannten aktenkundigen „Mieter“ für das Objekt Adr.1 noch für das Objekt Adr.3 haben zwischenzeitlich ihren Wohnsitz geändert.

Weiters wird noch einmal auf die Niederschrift mit dem Geschäftsführer verwiesen, welches im Zuge der BP erstellt wurde: Lt. Niederschrift gibt es nicht einmal schriftliche Dokumentationen über das Zustandekommen der Mietverhältnisse. Vom Geschäftsführer wurde dazu Folgendes ausgesagt: „Schriftverkehr gibt es nur über Mietannahme und Mietanbot, sonst wurde nur über Telefon korrespondiert.“

Im Zuge der mündlichen Verhandlung beim UFS am 14.5.2013 wurden die Rücktrittserklärungen beider Mietinteressenten vom steuerlichen Vertreter der Vorsitzenden vorgelegt (Rücktrittserklärung vom 29.4.2013 und 15.4.2013). Mit 6.11.2013 gibt es einen neuen Mietvertrag zwischen der Bf. und dem Gesellschafter N15 über beide Häuser.

Hier wurde der Punkt XII Verbot der Unterbestandgabe wie folgt abgeändert: Eine Unterbestandgabe des Mietobjekts oder auch nur von Teilen davon bedarf der ausdrücklichen schriftlichen Zustimmung durch den Vermieter. – bei allen anderen bisherigen Mietanboten/-verträgen stand in Punkt XII: Verbot der Unterbestandgabe – Eine Unterbestandgabe des Mietobjektes oder auch nur von Teilen davon wird ausdrücklich untersagt und berechtigt den Vermieter bei Verstoß zur fristlosen Kündigung dieses Vertrages.

6.) Wurden Inserate oder andere Vertriebsmaßnahmen gesetzt (insbesondere in der Zeit seit der BE im Jahr 2013) sowie

5.) ist (sind) seit den bereits aktenkundigen Vorgängen ein bzw. (mehrere) Mietverträge abgeschlossen worden?

In der Mail vom 19.5.2011 des steuerlichen Vertreters wurde erklärt, dass lt. Aussage des Geschäftsführers derzeit auf unterschiedlichen Ebenen Vermietungsbemühungen im Gange sind (Verhandlungen mit potentiellen Mietern in Österreich und in der Ukraine, Beauftragung eines Maklerbüros.)

Bei der Betriebsbesichtigung im Juni 2011 darauf angesprochen erklärte der Geschäftsführer, dass ab Ende Sommer 2011 Interessenten gesucht werden. Bis dahin wurden weder Inserate geschaltet, noch wurde eine Tafel beim Bau angebracht, um potentielle Mieter zu finden. Es wurde jedoch von Herrn N erklärt, dass er bereits Interessenten sowohl in der Ukraine, als auch in Österreich für die beiden Einfamilienhäuser gibt. Vorverträge sowie Namen konnten zu diesem Zeitpunkt jedoch noch nicht vorgelegt bzw. genannt werden.

4/2014 wurde eine USO-Prüfung für den Zeitraum 10/2013-12/2013 vom Finanzamt 2/20/21/22 durchgeführt. Hier wurde ein Mietvertrag, der am **6.11.2013** für beide

Objekte abgeschlossen wurde vorgelegt. Nunmehriger neuer Mieter war der 49%ige Gesellschafter der Bf. Hr. V2 N15, entgegen den gemachten Aussagen, dass es nicht geplant sei, dass die Gesellschafter selbst dort wohnen werden.

Seit 2/2015 sind in beiden Objekten lt. ZMR (siehe Punkt 1) der Gesellschafter/Geschäftsführer bzw. die Familienangehörigen der Gesellschafter und des Geschäftsführers gemeldet.

Baubeginn war 2006, bis 2011 wurden keine Maßnahmen gesetzt Mieter zu finden. Bei Besichtigung der BP 2011 konnte nicht einmal die richtige voraussichtliche Miethöhe bekannt gegeben werden, Mietverträge/bzw.-anbote wurden erst im Zuge der Prüfung beigebracht. Sämtliche Mietinteressenten waren Bekannte der beiden Gesellschafter. Schlussendlich wurde, wie eigentlich ständig dementiert ein Mietvertrag mit Herrn N15 (Gesellschafter) abgeschlossen, Punkt XII Untermietvertrag wurde abgeändert und die beiden Töchter des Gesellschafters sowie der zweite Gesellschafter (Gatte) sind derzeit in den Immobilien lt. ZMR gemeldet.

Es wurde im Zuge der USO 2/2015 seitens der steuerlichen Vertretung folgende Passage in die Niederschrift aufgenommen: Dr. XB legt Wert auf die Feststellung, dass 1. Die Interessentensuche nicht nur im Bekanntenkreis der Gesellschafter erfolgte, sondern auch Vermittlungsbemühungen über österreichische Immobilienmakler gesetzt wurden. Aufgrund der Tatsache, dass erfreulicherweise schon deutlich vor Baufertigstellung rechtsverbindliche Mietverträge abgeschlossen werden konnten, erübrigte sich eine kostenintensive weitere Bewerbung der Objekte auf anderen Marketingkanälen. Das kann von der h.o. Behörde nicht nachvollzogen werden, da mehrmals dieses Thema angesprochen wurde und keine dementsprechenden Unterlagen vorgelegt wurden.

Aufgrund der Ermittlungen der h.o. Behörde wurde nur im Bekanntenkreis Mietinteressenten gesucht, es gab kein Auftreten am öffentlichen Mietenmarkt.

8.) Hatten die Mietinteressenten- sofern sie noch nicht in Österreich ansässig sind- überhaupt fremdenrechtlich die Möglichkeit sich in Österreich niederzulassen, sodass ein Einfamilienhaus, das vertraglich nur von einem Mieter bewohnt werden darf, überhaupt Sinn macht.

Frau C und Herr N16 sind in Österreich lt. ZMR gemeldet. Herr N16 besitzt eine Liegenschaft in Österreich. Herr N14 V1 ist bzw. war nie in Österreich gemeldet. Herr N15 (whft Ukraine - 49%iger Gesellschafter) ist bzw. war nie in Österreich gemeldet. Er ist jedoch Mieter der beiden Liegenschaften.

Zum Grunderwerb durch ausländische Staatsbürger hat die zuständige Referentin beim Bauamt folgende Auskunft erteilt: Rumänische Staatsangehörige sind, als Angehörige eines EU-Mitgliedsstaates, Österreichischen Staatsbürgern völlig gleichgestellt, und der Grunderwerb für sie genehmigungsfrei. Für Drittstaatenangehörige, wie Ukrainische und Russische Staatsangehörige, ist der Grunderwerb genehmigungspflichtig. Hier kommen § 15ff des NÖ Grundverkehrsgesetzes, und die NÖ Grundverkehrsverordnung zur Anwendung (siehe Beilage).

Soweit aus den ZMR Abfragen ersichtlich, ist Fr. N18 zumindest ab 25.7.2013 ungarische Staatsbürgerin (daher EU-Bürgerin). – Lt. ZMR-Abfrage gemeldet in Adr.1, PLZ

Herr N3 ist österreichischer Staatsbürger (GF/Gesellschafter der Bf.).- Lt. ZMR-Abfrage gemeldet in Adr.3, PLZ

Aufgrund von Recherchen wurde Folgendes erhoben:

Gesamte Rechtsvorschrift für NÖ Grundverkehrsverordnung, Fassung vom 25.10.2016

Beachte für folgende Bestimmung

Bei vor dem 1.1.2015 geänderten Rechtsvorschriften wird als Inkrafttretensdatum der Erfassungsstichtag 1.1.2015 angegeben.

Langtitel

NÖ Grundverkehrsverordnung

StF: LGBI. 6800/1-0

Änderung

LGBI. 6800/1-1

LGBI. 6800/1-2

LGBI. 6800/1-3

Präambel/Promulgationsklausel

Die NÖ Landesregierung hat am 26. November 2013 aufgrund der §§ 8 Abs. 3, 10 Abs. 4, 15 Z 2, 22 Abs. 3 und 26 Abs. 3 des NÖ Grundverkehrsgesetzes 2007, LGBI. 6800, verordnet:

Beachte für folgende Bestimmung

Bei vor dem 1.1.2015 geänderten Rechtsvorschriften wird als Inkrafttretensdatum der Erfassungsstichtag 1.1.2015 angegeben.

Text

§ 1

Gleichstellung mit österreichischen Staatsangehörigen

Staatsangehörige folgender Staaten sind gemäß § 16 NÖ GVG 2007 österreichischen Staatsangehörigen jedenfalls gleichgestellt:

Königreich Belgien, Republik Bulgarien, Königreich Dänemark, Bundesrepublik Deutschland, Republik Estland, Republik Finnland, Französische Republik, Hellenische Republik, Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland, Republik Irland, Republik Island, Italienische Republik, Republik Kroatien, Republik Lettland, Fürstentum Liechtenstein, Republik Litauen, Großherzogtum Luxemburg, Republik Malta, Königreich der Niederlande, Königreich Norwegen, Republik Polen, Portugiesische Republik,

Rumänien, Königreich Schweden, Schweizerische Eidgenossenschaft, Republik Slowenien, Slowakische Republik, Königreich Spanien, Tschechische Republik, Republik Türkei, Republik Ungarn, Republik Zypern.

9.) Zudem müsste man bei jedem Mietinteressenten, den der Vermieter namhaft macht, den Vermieter fragen. Als Vermieter akzeptiert man realistischerweise nur einen Mieter, der sich die (hohe) Miete auch leisten wird können.

Welche Informationen über die betreffenden Mieter hatte der Vermieter

Lt. Niederschrift vom 6.7.2012 mit Herrn N erklärte dieser Folgendes:

„Sicherheiten mussten die Mieter nicht abgeben, ob sie sich die Miete leisten können. Es ist im Mietanbot eine Bankgarantie oder ein Barerlag von € 20.000,00 vorgesehen bei Schlüsselübergabe.“

Für Fr. C wurde im Zuge der USO-Prüfung eine Bestätigung der ****-Bank vom 15. Juli 2011 vorgelegt, in dem diese erklärte: „...dass die Gesellschaft „F1 Ltd“ über Konten in unserem Haus verfügt. Laut unseren Aufzeichnungen ist Herr N17 ein wirtschaftlicher Eigentümer und Zeichnungsberechtigt in dieser Gesellschaft. Der durchschnittliche Eingang auf die Konten der Gesellschaft „F1 Ltd“ beträgt über € 45.000,00 monatlich. Diese Information wird Ihnen streng vertraulich übermittelt und schließt jegliche Garantie oder Haftung von unserer Seite aus.“ Weiters wurde eine Heiratsurkunde vorgelegt, dass Frau C mit dem ukrainischen Politiker N17 verheiratet ist.

2.) Wie ist der Baufortschritt in der Natur?

Vor Ort-Erhebung am 25.10.2016 : Bei meiner Ankunft hielten sich mehrere (zumindest 3) Personen auf dem Grundstück auf, vor dem Grundstück parkte ein PKW mit ukrainischem Kennzeichen. Die Bautätigkeiten scheinen abgeschlossen zu sein, die Einfamilienhäuser fertig und bewohnbar. Eine Abgrenzung der EFH durch einen Zaun oder Ähnliches gibt es nicht.

3.) Wie stellt sich die Lage in den Akten der Baubehörde dar?

Mit 19.5.2015 erging das Schreiben der Baubehörde über die Fertigstellung beider Objekte.“

Mit Schreiben vom 15. November 2017 wurde der oa Ergebnisbericht dem steuerlichen Vertreter der Bf. zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt.

Mit Schreiben vom **15. Dezember 2017** übermittelte der steuerliche Vertreter per Fax nachstehendes Schreiben: Antrag auf Akteneinsicht, Antrag auf Fristverlängerung Stellungnahme 1. Teil

„**Sachverhalt:**

In Anbetracht der Tatsache, dass der Ermittlungsbericht des Finanzamtes wieder die Ansammlung einer Vielzahl von teils unwesentlichen, teils unzutreffenden, teils (dort, wo es wesentlich wäre) lückenhaften Darstellungen enthält, halten wir es für erforderlich, den für die Entscheidung der Rechtsfrage, ob der Bf. der Abzug von Vorsteuern und

Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Errichtung zweier bereits seit 2013 unternehmerisch vermieteter Immobilien zusteht, wesentlichen Sachverhalt noch einmal darzulegen.

Die Bf. wurde im Mai 2006 gegründet. In Punkt VIERTENS lit b) des Gesellschaftsvertrages wird der Betriebsgegenstand der Gesellschaft mit „Erwerb, Verwaltung und Verwertung von Liegenschaften“ angegeben. Mit Kaufvertrag vom 22. Mai 2006 wurden zwei Grundstücke in PLZ, Adr.1 und Adr.3 gekauft. In dem im Zuge der Betriebseröffnungsanzeige dem Finanzamt übermittelten Fragebogen (Formular Verf 15) wird die genaue Geschäftstätigkeit der Gesellschaft mit „Errichtung und Vermietung von Liegenschaften“ bezeichnet.

Im Jahr 2007 wurde das Grundstück baureif gemacht, mit der Planung begonnen und schließlich im Jahr 2008 erste Baumeisterarbeiten zur Errichtung von zwei Mietobjekten durchgeführt. Im November 2007 ging die Bf. davon aus (siehe aktenkundige Beantwortung eines Ergänzungersuchens vom 2. November 2007), dass die Errichtung der beiden Gebäude bis Ende 2008 abgeschlossen sein würde und ab 2009 Vermietungseinkünfte erzielt werden würden. Der Fortschritt der Bauarbeiten verzögerte sich in der Folge durch eine Reihe von verschiedenen Faktoren ungewöhnlich lange. Einem langwierigen baurechtlichen Genehmigungsverfahren folgten massive Probleme mit der Stahlbetonkonstruktion. Nach einem Architektenwechsel musste das Projekt 2010 praktisch neu gestartet werden. Die massive Wirtschaftskrise 2008 beeinträchtigte zudem die Finanzierungsmöglichkeiten der Gesellschafter, die das Projekt ursprünglich überwiegend eigenkapitalfinanziert abwickeln wollten, erheblich. Es gelang schließlich in zwei Tranchen (2010 und 2012) Fremdkapital für die Fertigstellung des Projektes zu erhalten. Der Liquiditätsplan der Bf. sah aber auch die Inanspruchnahme von Vorsteuerbeträgen vor, welche aufgrund eines im Jahr 2011 begonnenen Betriebspflichtsprüfungsverfahrens der Bf. im Ausmaß von weit über € 200.000,00 vorenthalten wurden, was die Fertigstellung der Mietobjekte zusätzlich verzögerte.

Aufgrund der bedauerlichen Verzögerung in der Baufertigstellung musste die Bf. zur Kenntnis nehmen, dass- nach dem rechtskräftigen Abschluss von insgesamt 3 Mietverträgen- alle 3 Mieter von ihrem Rücktrittsrecht infolge nicht rechtzeitiger Fertigstellung der Mietobjekte Gebrauch gemacht haben. Auf die näheren Umstände der „Wahrscheinlichkeit“ und der Rechtskraft dieser Mietverträge wird in der ergänzenden Stellungnahme, welche erst nach erfolgter Akteneinsicht übermittelt werden kann, noch im Detail eingegangen, wenngleich diese Verträge – wie noch dargelegt wird- inzwischen für die Beurteilung der Rechtsfrage vollkommen irrelevant geworden sind.

Dies deshalb, weil die Bf. am 6. November 2013 einen schriftlichen Mietvertrag hinsichtlich beider Liegenschaften der Gesellschaften abgeschlossen hat und seither Vermietungsumsätze tatsächlich erzielt werden. Der Mietvertrag ist diesem Schreiben vollumfänglich als Anlage 1 beigefügt.

Ebenfalls diesem Schreiben vollumfänglich als Anlage 2 und Anlage 3 beigelegt sind die dem neuständigen Finanzamt übermittelten Umsatzsteuerjahreserklärungen 2014 und 2015, aus welchen hervorgeht, dass die Bf. im Jahr 2014 Vermietungsumsätze in Höhe von € 156.600,-- und im Jahr 2015 Vermietungsumsätze in Höhe von € 161.965,01 erzielt hat.

Rechtliche Ausführungen

Unter dem Vorbehalt des Vorbringens ergänzender rechtlicher Ausführungen im weiteren Verfahrensverlauf wird darauf verwiesen, dass gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen kann.

Im Hinblick darauf

- *dass im gegenständlichen Verfahren kein Neuerungsverbot besteht*
- *dass die seinerzeitige (unseres Erachtens auch schon ausreichend) dargelegte Vermietungs-ABSICHT nunmehr einer Vermietungs-GEWISSHEIT gewichen ist und*
- - *dass die verfahrensgegenständlichen Liegenschaften seit 2013 fremdüblich vermietet sind.*
- *Liegen spätestens ab November 2013 sämtliche Voraussetzungen für die Anerkennung der Vorsteuerabzugsberechtigung der Bf. im Zusammenhang mit der Errichtung der beiden Gebäude in PLZ Adr.1 und 19g über den gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum vor.*

Übermittelt wurde auch eine Niederschrift vom 10.3.2017 mit dem Zeugen Herrn V2 N16.

Daraus geht hervor, dass er mit Herrn N10 und N15 befreundet ist. Etwa im Jahr 2012 gab es eine Vorschlag von N10 die Liegenschaft zu mieten. Es ist aber auch nicht ausgeschlossen worden, dass das Haus gekauft wird. Am Anfang hätten sie über 5.000,00 bis 6.000,00 € Miete pro Monat gesprochen. Ob es 2012 wirklich nur ein Fundament gegeben hat, daran konnte sich der Zeuge nicht erinnern. Es wurde langsam gebaut. Er wollte mit seiner Familie nach Österreich ziehen und das Haus bewohnen. Eine Trennung zwischen den Häusern war ihm nicht wichtig.

Weiters gab er bekannt, dass ein Haus Herrn N15 gehört hat und eines Herrn N. Er wollte das Haus von E mieten. Er hatte keinen Bauplan. Als Ursache für den Rücktritt gab er bekannt, dass der Baufortschritt zu langsam war.

Herr V1 N14 wurde seitens der Betriebsprüfung nicht einvernommen.

Zudem wurde ein Schreiben von Frau B C vom 17.02.2017 mit nachstehendem Inhalt übermittelt:

"...Grundsätzlich ist die meine Ladung als Zeuge für mich nicht erklärlich. Tatsächlich wollten wir mit meinem Ehemann für unsere Familie ein Haus X bei der Herrschaften N15 und N Mitte 2011 anmieten und haben sogar eine Mietvertrag mit der Bf. unterschrieben. Es handelt sich um das Haus in Adr.1, PLZ X, dass zum Zeitpunkt der

Vertragsunterfertigung noch nicht ganz fertiggestellt war (Innenarbeiten nicht beendet). Leider mussten wir vom Mietvertrag zurücktreten, da unsere Vermieter mehrmals die Übergabefristen über mehrere Monate nicht erfüllt haben..."

Am 13. Jänner 2018 nahm der steuerliche Vertreter **Akteneinsicht** in die Akten des BFG sowie in die vom VwGH an das Gericht zurückgestellten Aktenteile. Der steuerliche Vertreter kündigte zudem noch eine weitere schriftliche Stellungnahme bis 15. Jänner 2018 an.

Mit Schreiben vom **5. Oktober 2018** brachte der steuerliche Vertreter der Bf. einen **vorbereitenden Schriftsatz zur bevorstehenden mündlichen Verhandlung** ein:

„Einleitend verweisen wir auf unsere Stellungnahme vom 15. Dezember 2017, in welcher

- 1. der verfahrenswesentliche Sachverhalt kurz zusammengefasst wurde,*
- 2. auf den Abschluss eines schriftlichen Mietvertrages am 6. November 2013 hinsichtlich beider verfahrensgegenständlicher Liegenschaften der Beschwerdeführerin hingewiesen wurde (der Mietvertrag wurde unter einem als Anlage der Stellungnahme beigelegt) und*
- 3. mitgeteilt wurde, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2014 Vermietungsumsätze in Höhe von EUR 156.600,— und im Jahr 2015 Vermietungsumsätze in Höhe von EUR 161.965,01 erzielt hat (dies unter Beifügung von Kopien der dem neuzuständigen Finanzamt übermittelten Umsatzsteuerjahreserklärungen 2014 und 2015).*

Der Mietvertrag vom 6. November 2013 ist aktuell aufrecht. Die mit Umsatzsteuerjahreserklärung vom 27. April 2018 erklärten Vermietungsumsätze im Jahr 2016 betrugen EUR 164.441,64. Die im Jahr 2017 erzielten Vermietungsumsätze betrugen EUR 164.428,00. Im ersten Halbjahr 2018 wurden Vermietungsumsätze in Höhe von EUR 84.918,76 erzielt.

Die im gesamten Verfahrensverlauf seitens der Beschwerdeführerin (auch schon ausreichend) dargelegte Vermietungs-ABSICHT ist somit nunmehr einer Vermietungs-GEWISSEIT gewichen. Es liegen daher sämtliche Voraussetzungen für die Anerkennung der Betriebsvermögenszugehörigkeit und der Vorsteuerabzugsberechtigung im Zusammenhang mit der Errichtung der beiden Gebäude in PLZ Adr.1 und Adr.3 über den gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum und darüber hinaus unwiderlegbar vor. In Anbetracht der (überlangen) Dauer des gegenständlichen Verfahrens kann das Bundesfinanzgericht die konkreten Bedingungen der unternehmerischen Vermietung über einen sehr langen Zeitraum nachvollziehen und seiner Entscheidung zugrunde legen.

Die beschwerdeführende Gesellschaft nutzt — wie von Beginn an beabsichtigt und den Finanzbehörden kommuniziert — die beiden Liegenschaften selbstständig zur mittlerweile jahrelangen Vermietung, somit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen, und übt damit eindeutig eine unternehmerische Tätigkeit (Art. 9 Abs. 1 MwStSys-RL) aus.

Nachdem die Mieter C, N16 und N14 aufgrund der (auch betriebsprüfungsbedingten) Verzögerungen bei der Fertigstellung der Mietliegenschaften von ihren Verträgen zurückgetreten sind, wurden die beiden Liegenschaften an den Minderheitsgesellschafter

der Beschwerdeführerin vermietet. Im Hinblick auf die Vermietung der Immobilien an einen Gesellschafter der Beschwerdeführerin sind die Konditionen der Vermietung von besonderer Bedeutung.

Das zwischen dem Gesellschafter einer GmbH und der GmbH bestehende Naheverhältnis gebietet es, dass die Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Der vorgelegte Mietvertrag vom 6. November 2013 entspricht diesen Kriterien vollumfänglich.

*Neben der ausreichenden Publizität muss die Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter insbesondere hinsichtlich der Miethöhe auch einem Fremdvergleich standhalten. In seiner jüngeren Rechtsprechung zu den zahlreichen Vermietungsfällen zwischen Gesellschaften und Gesellschaftern hebt der VwGH durchgängig das Erfordernis der Angemessenheit der vereinbarten Miete hervor. Im Erkenntnis vom 18.10.2017, Ra 2016/13/0050 leitet der VwGH die Höhe einer angemessenen Miete daraus ab, „**was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet.** Eine abstrakte Renditeberechnung ist aber nur dann gerechtfertigt, wenn es für das zu beurteilende Mietobjekt keinen funktionierenden Mietenmarkt gibt (vgl. das Erkenntnis vom 10. Februar 2016, 2013/15/0284, mwN). Gibt es hingegen für ein Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Miettertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde, ist eine derartige abstrakte Renditeberechnung nicht geboten.*

*Das Bundesfinanzgericht hat in mehreren Erkenntnissen festgestellt, dass im Großraum W4 ein **Marktsegment für hochwertige Einfamilienhäuser** im Bereich einer sehr zahlungskräftigen Klientel (Expats bzw Universitätsprofessoren) besteht. Neben Expats und Universitätsprofessoren sind außerdem offenbar auch wohlhabende Ausländer (insbesondere aus Krisenregionen wie zB der Ukraine) an der Anmietung von Liegenschaften der verfahrensgegenständlichen Art interessiert, die für ihre Familien im sicheren Österreich einen „Rückzugswohnsitz“ benötigen und aus unterschiedlichen Gründen gar kein Eigentum erwerben wollen oder können.*

Allein aus der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin für beide verfahrensgegenständlichen Liegenschaften bereits fremde dritte Mieter gefunden hatte — und dies zu durchaus rentablen Konditionen, lässt sich ableiten, dass es für die zu beurteilenden Mietobjekte einen funktionierenden Mietenmarkt gibt. Auch ein Blick in die einschlägigen Angebotsforen zeigt, dass für Einfamilienhäuser in W4 Umgebung, die in Art und Größe mit den verfahrensgegenständlichen Objekten vergleichbar sind, ein lebendiger Mietmarkt besteht.

Die aus der jüngeren Judikatur ableitbaren Anforderungen an Abgabepflichtige zum Nachweis des Bestehens eines funktionierenden Mietenmarktes (Beweislastumkehr, praktisch unerfüllbare Dokumentationspflichten hinsichtlich Vergleichsobjekten) lassen es jedoch geraten erscheinen, in Bezug auf die Fremdüblichkeit der getroffenen Mietvereinbarung darauf hinzuweisen, dass die Höhe der von unserer Mandantschaft erzielten Miete zweifellos auch jeder abstrakten Renditeberechnung standhalten kann.

Voraussetzung dafür, in Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an den Gesellschafter (oder einen dem Gesellschafter Nahestehenden) eine verdeckte Ausschüttung anzunehmen, ist stets, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält. Der VwGH stellt auf einen Vergleich mit jener Rendite ab, die ein marktüblich agierender Investor als Rendite aus der Investition der aufgewendeten Geldsumme erwartet. Die Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors umfasst jene Rendite, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284).

Für die beiden verfahrensgegenständlichen Liegenschaften fielen im Jahr 2006 Grundstückskosten von je 283.150 EUR (je ca 933 Quadratmeter) sowie in den Folgejahren Herstellungskosten von netto 1.720.902,94 EUR (Adr.1, Nutzfläche 509 Quadratmeter inkl. Keller) bzw 1.526.968,24 EUR (Adr.3, Nutzfläche 420 Quadratmeter inkl. Keller) an. Der Gesamtmielpreis für beide Liegenschaften wurde im November 2013 mit EUR 156.600,- jährlich vereinbart. Es ergibt sich somit bezogen auf die gesamten Anschaffungs— und Herstellungskosten eine Rendite von rund 4 %. Damit verbietet sich jeglicher Gedanke an die Annahme des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung oder der Versagbarkeit der Vorsteuerabzugsberechtigung.

In der umfangreich dokumentierten Vereinbarung zwischen der beschwerdeführenden Gesellschaft und dem Mieter der Liegenschaften findet sich kein einziger Anhaltspunkt für eine Vorteilszuwendung causa societatis. Der Investor ist offensichtlich am langfristigen Erzielen von Mieterträgen interessiert, was nicht zuletzt in der Tatsache zum Ausdruck kommt, dass mit dem Mieter ein Kündigungsverzicht für die Dauer von 10 Jahren vereinbart werden konnte. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten befinden sich im gehobenen, aber - bezogen auf die Größe des Objektes - durchaus üblichen Bereich. Die beiden verfahrensgegenständlichen Einfamilienhäuser wurden so errichtet, dass sie für Interessenten in diesem Mietsegment gut geeignet und damit auch gut vermietbar sind. Keinesfalls sind die Liegenschaften in besonderem Maße auf die Bedürfnisse des jetzigen Mieters zugeschnitten und damit praktisch nur von diesem nutzbar. Wenn bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit auf das Gesamtbild der Verhältnisse abgestellt wird, dann halten sowohl der Mietvertrag und dessen wortgetreue Umsetzung in der Praxis als auch die sonstigen Umstände der Vermietung an den Gesellschafter in puncto Form und Inhalt einem Drittvergleich vollkommen stand.

*In offensichtlicher **Ermangelung des Vorliegens von Wiederaufnahmegründen** wiederholen wir daher - unter vollständiger Aufrechterhaltung des gesamten übrigen Berufungsbegehrens - ausdrücklich unseren Antrag in der Berufung vom 7. November*

2012, die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2006 bis 2009 aufzuheben und die verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2009 sowie alle in diesem Zusammenhang ergangenen Säumniszuschlagbescheide aus dem Rechtsbestand zu beseitigen.

Hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2010 und 2011 sowie hinsichtlich der Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheide 1-7/2012 wurde in der Berufung vom 7. November 2012 wohl begründet eine Abänderung dahingehend beantragt, dass die Festsetzung der Abgaben für die genannten Zeiträume entsprechend den von der Beschwerdeführerin für die genannten Zeiträume eingereichten Abgabenerklärungen erfolgen möge. Diesbezüglich sei noch einmal auf die am 19.12.2012 vom Finanzamt nachgelieferte fehlende Bescheidbegründung zu den verfahrensgegenständlichen Körperschaftbescheiden verwiesen. Das Finanzamt hat für die Nichtanerkennung von Betriebsausgaben und Vorsteuern in den Begründungen - „soweit vorhanden“ - der verfahrensgegenständlichen Bescheide nur einen einzigen Grund angeführt — nämlich Zweifel an der tatsächlichen Vermietungsabsicht der Beschwerdeführerin. Dieser einzige Grund ist unwiderlegbar weggefallen!

Der dargestellte Sachverhalt und die daraus abzuleitenden Rechtsfolgen sind so eindeutig, dass weitere Ausführungen sich grundsätzlich erübrigen würden.

Lediglich aus Vorsichtsgründen und zur Vermeidung des Eindruckes, dass die Beschwerdeführerin den Ausführungen der Amtspartei — und seien sie auch noch so wenig entscheidungsrelevant – nichts entgegenzusetzen hätte, muss auf einzelne im Zuge der Akteneinsicht der steuerlichen Vertretung bekannt gewordene Fakten und auf einzelne Punkte des Ergebnisberichtes des Finanzamtes im Folgenden eingegangen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner dieses Verfahren betreffenden aufhebenden Entscheidung vom 28. Juni 2016 ausgesprochen, dass die Begründung eines Abgabenbescheides in einer Weise erfolgen muss, „dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Falle der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist. (...) Diesen Anforderungen wird der angefochtene Bescheid nicht gerecht.“

Sämtliche Begründungen des UFS und des Finanzamtes - „soweit vorhanden“ (Zitat in Rz 11 der aufhebenden VwGH—Entscheidung vom 28. Juni 2016) — hinsichtlich der Verfahrenswiederaufnahme, der Nichtanerkennung von Vorsteuerbeträgen und von Betriebsausgaben in Bezug auf alle verfahrensgegenständlichen Wiederaufnahme-, Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide

- beinhalten tatsachenwidrige Vermutungen und ins Leere führende Schlussfolgerungen,
- sind durchgehend unzutreffend und
- ignorieren die einschlägige höchstgerichtliche Judikatur.

Der Verwaltungsgerichtshof hat klar zu erkennen gegeben, dass sowohl von einem Vertrag mit der Erstmieterin als auch von bestätigten Mietanboten der beiden späteren Mieter auszugehen ist und hat festgestellt, dass die Vermietbarkeit der beiden Objekte nie in Frage gestellt worden ist (Rz 18 und 19 der aufhebenden VwGH-Entscheidung vom 28. Juni 2016).

Unglücklicherweise wurde genau jenes Finanzamt, welches bereits mit seinen mangelhaften Ermittlungen und „nicht nachvollziehbaren Denkprozessen“ tatkräftig zu den rechtswidrigen Bescheiden beigetragen hat, mit weiteren Ermittlungen im gegenständlichen Verfahren beauftragt. Wie sich aus einer von der steuerlichen Vertretung vorgenommenen Akteneinsicht und aus dem Ergebnisbericht vom 14. November 2017 zu einem Ermittlungsauftrag des Bundesfinanzgerichtes vom 3. August 2016 ergibt, wurde seitens der agierenden Organwalterinnen Pflicht zur Erforschung der materiellen Wahrheit verletzt. Der Ergebnisbericht enthält im Wesentlichen die (häufig wortgleiche) Wiederholung der bereits vom VwGH als unlogisch bemängelten Ausführungen in den „Begründungen“ der rechtswidrigen Bescheide. Zudem findet sich wieder die Ansammlung einer Vielzahl von teils unwesentlichen, teils unzutreffenden, teils (dort, wo es wesentlich wäre) lückenhaften Darstellungen. Im Einzelnen muss auf folgende schwerwiegende Verletzungen des Objektivitätsgebotes und der Verpflichtung zur amtsweisen Erforschung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse im Zuge der Durchführung des dem Finanzamt 12/13/14 Purkersdorf erteilten Ermittlungsauftrages hingewiesen werden:

Ad Akteneinsicht der steuerlichen Vertretung

Die am 3. Jänner 2018 vorgenommene Akteneinsicht ergab klare Hinweise darauf, dass das Finanzamt in unrechtmäßiger Art und Weise die Glaubwürdigkeit der Beschwerdeführerin in Frage zu stellen versucht. Mit E-Mail vom 9. November 2017 (!) hat Frau Mag. X. die Niederschrift über die Zeugeneinvernahme des Herrn V2 N16 vom 10. März 2017 (!), zu welcher das Finanzamt am 3. August 2016 (!) beauftragt wurde, übermittelt. Im Begleittext der E-Mail, welcher wohl nicht zur Kenntnisnahme durch die steuerliche Vertretung bestimmt war, findet sich die Passage: „Seitens des Finanzamtes entstand der Eindruck, dass sowohl der Zeuge durch den Hinweis, dass er massiv unter Zeitdruck stehe, als auch die Präsenz Dr. XB die Vernehmung stark beeinflusst wurde (sic!). Der Zeuge erschien dem Finanzamt auf die Fragen mustergültig gut vorbereitet, die Glaubwürdigkeit wird vehement in Zweifel gezogen.“

Der schwerwiegende Vorwurf einer „mustergültigen Vorbereitung“ des Zeugen und die Schlussfolgerung einer eingeschränkten Glaubwürdigkeit des Zeugen wird an dieser Stelle entschieden zurückgewiesen. Es sei zur Illustration des Ablaufes der von 4(!) Organen der Finanzverwaltung durchgeführten „Zeugeneinvernahme“ auf die folgenden bemerkenswerten Fakten hingewiesen:

Selbstverständlich hat es die unterstellte mustergültige Vorbereitung des Zeugen auf die Fragen des Finanzamtes NICHT gegeben, sondern hat die steuerliche Vertretung den

Zeugen erst am Tag der Zeugeneinvernahme kurz vor dem Finanzamtstermin persönlich kennengelernt und fand - allein aus sprachlichen Gründen - keinerlei „vorbereitende Kommunikation“ zwischen der steuerlichen Vertretung und dem Zeugen statt.

(Anmerkung: Eine gezielte Vorbereitung des Zeugen auf die von den ermittelnden Organwalterinnen zum Beweisthema, ob ein Mietvertrag zwischen dem Zeugen und der Beschwerdeführerin rechtswirksam zustande gekommen ist, gestellten Fragen, wie zB

- „Ist der Lebensstandard in Österreich höher als in Moldawien?

- Hatten Ihre Kinder eine Schuluniform?

- Hat Ihre Frau einen Führerschein?“

muss im Übrigen wohl als nahezu denkunmöglich bezeichnet werden.)

Der angeblich „massiv unter Zeitdruck stehende“ Zeuge V2 N16 stand der Finanzbehörde für die Dauer von mehr als 2,5 Stunden zur Einvernahme zur Verfügung. Dies sollte selbst unter Berücksichtigung einer notwendigen Übersetzung von Fragen und Antworten eine wohl ausreichende Zeit zur Abhandlung des oben beschriebenen Erhebungsgegenstandes sein, um keinesfalls von einer Beeinträchtigung des Ergebnisses der Beweisaufnahme durch Zeitdruck sprechen zu können.

Die „Präsenz Dr. XB“, durch welche „die Vernehmung stark beeinflusst wurde“ äußerte sich konkret in der Form, dass dem steuerlichen Vertreter ein Sitzplatz in ca 6 Meter Entfernung vom Sitzplatz des Zeugen und der einvernehmenden Organwalterinnen zugewiesen wurde. Dies mit der ausdrücklichen Anordnung, sich auf die Zuhörerrolle zu beschränken, und mit dem Beisatz, dass eine Teilnahme an der Beweiserhebung nur dem außerordentlichen Wohlwollen der Behörde zuzuschreiben sei. Als einzige in Betracht kommende Fälle von „verbaler Präsenz“ sind dem steuerlichen Vertreter zwei Hinweise auf eindeutige Fehlprotokollierungen und die Frage nach der Wesentlichkeit des Tragens von Schuluniformen durch die Kinder in Erinnerung.

Der Hinweis in der E-Mail von Mag. X. auf die Tatsache, dass der steuerliche Vertreter „im Zuge der Schlussbesprechung sowie vor dem UFS die Niederschriften bzw das Protokoll beeinflusste“ richtet sich in Anbetracht der nachvollziehbaren Qualität der Protokolle und Erlédigungen und im Hinblick auf die vom VwGH in diesem Zusammenhang vorgenommene Beurteilung (Anmerkung: „nicht nachvollziehbarer Denkprozess“) wohl von selbst.

Selbstverständlich ist auch der Hinweis auf angebliche Behinderungen der Einvernahme von Mietinteressenten und der Vorwurf, es wäre durch Angabe einer „anderen Sprache“ als der Muttersprache die Zeugeneinvernahme des Herrn N16 erschwert worden, absurd und völlig aus der Luft gegriffen.

Im Folgetext der E-Mail vom 9. November 2017 wird die ermittelnde Organwalterin noch etwas unsachlicher, indem sie davon berichtet, dass das Finanzamt von der Ladung der Frau C deshalb Abstand genommen hat, „weil einerseits Dr. XB via E-Mail zur (sic!) verstehen gibt, dass es zu keiner Vernehmung kommen wird können,

andererseits aber VOR ALLEM DAS FINANZAMT DEN EINDRUCK HAT, DASS DIE VERNEHMUNG DESHALB NICHT AUSSAGEKRÄFTIG SEIN WIRD, WEIL FR. C EBENSO MUSTERGÜLTIG VORBEREITET SEIN WIRD WIE MAG. N16.....AUCH DER VORGELEGTE SCHRIFTVERKEHR MIT FR. C WIRD DURCH DAS FINANZAMT NICHT FÜR AUTHENTISCH GEHALTEN.“ Abgesehen davon, dass hiermit der schwerst ehrenrührige Vorwurf der Zeugenbeeinflussung wiederholt und um den unhaltbaren Vorwurf der Fälschung von Beweismitteln ergänzt wird, handelt es sich hierbei um einen ganz krassen Fall einer unzulässigen vorweggenommenen Beweiswürdigung. Mit der oben beschriebenen Vorgangsweise der Desavouierung der Organe der Beschwerdeführerin und der steuerlichen Vertretung versuchen die ermittelnden Organwalterinnen von den für die Prozessstellung der Amtspartei nachteiligen Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens und von der monatelangen (ja fast jahrelangen) Untätigkeit in der Umsetzung des Ermittlungsauftrages vom 3. August 2016 zum Schaden der Beschwerdeführerin abzulenken.

Ad Ergebnisbericht des Finanzamtes : Der Bericht des Finanzamtes betreffend den Ermittlungsauftrag vom 3. August 2016 enthält wie bereits ausgeführt teils wortidentische Wiederholungen aus bereits bekannten, vom VwGH bemängelten Akteninhalten, die Ansammlung einer Vielzahl von teils unwesentlichen, teils unzutreffenden, teils (dort, wo es wesentlich wäre) lückenhaften Darstellungen und Dokumenten.

Als hervorstechendste „Ergebnisse“ des Ermittlungsberichtes des Finanzamtes vom 14. November 2017 sind drei LÜCKEN in diesem Bericht zu nennen:

Lücke 1: Wie sich erst im Zuge der Akteneinsicht nachvollziehen ließ, wurde ein Telefax der seinerzeitigen Mieterin Frau B C vom 17.02.2017 vom Finanzamt im Ergebnisbericht vom 14. November 2017 unterdrückt. Frau C teilt in diesem Telefax an das Finanzamt mit, dass sie sich wegen eines familiären Pflegefalles nicht in Österreich befindet. Dann führt sie aus:

„Tatsächlich wollten wir mit meinem Ehemann für unsere Familie ein Haus in X bei der Herrschaften N15 und N Mitte 2011 anmieten und haben sogar einen Mietvertrag mit der Firma Bf. unterschrieben..... Leider mussten wir vom Mietvertrag zurücktreten da unsere Vermieter mehrmals die Übergabefristen über mehrere Monate nicht erfüllt haben.“

Lücke 2: Ebenfalls nicht im Ergebnisbericht des Finanzamtes an das Bundesfinanzgericht vom 14. November 2017 enthalten ist der dem Finanzamt mit E-Mail vom 25. Oktober 2017 übermittelte Mailverkehr zwischen der Beschwerdeführerin und der Mieterin C. Aus diesem E-Mailverkehr geht neuerlich hervor, dass Frau C mit ihrer Familie das von der Beschwerdeführerin gebaute Haus angemietet hat und die Vereinbarung in der Folge beendet worden ist. (Dieser im Ergebnisbericht unterschlagene Mailverkehr wird dieser Stellungnahme als Anlage beigefügt)

Lücke 3: Im Ermittlungsbericht ist mit keinem Wort gewürdigt, dass der Mieter V2 N16 im Zuge seiner Zeugeneinvernahme ausdrücklich den Bestand eines Mietvertrages bestätigt und außerdem darüber informiert hat, dass er derzeit in K ein Haus errichtet, welches in

puncto Wohnfläche und Ausstattung dem ursprünglich von ihm gemieteten Objekt Adr. 1 g entspricht. Diese Tatsache ist jedoch gerade deshalb von wesentlicher Bedeutung, weil das Finanzamt die „Realität“ der von der Beschwerdeführerin abgeschlossenen Mietverträge deshalb in Zweifel zieht, weil sich die Mieter nach ihrem Rücktritt vom Vertrag nicht auf die Suche nach gleichwertigen Immobilien in Österreich gemacht hätten.

Weitere Klarstellungen:

Auf Seite 2 des Ermittlungsberichtes des Finanzamtes findet sich zur Frage

4) Wurden jemals Mietverträge vergebührt?

die unzutreffende Antwort, dass die aktenkundige Vergebühring in Höhe von EUR 5.167,80 nicht in Zusammenhang mit den derzeitigen Mieter stehe. Diese Vergebühring steht sehr wohl in Zusammenhang mit dem derzeitigen Mieter Herrn V2 N15, welcher beide verfahrensgegenständlichen Liegenschaften im November 2013 als österreichischen Wohnsitz für seine Familie angemietet hat. Die Entscheidung zu diesem Schritt fasste Herr N15 im Jahr 2013 im Zuge des Ausbruches der Ukraine-Krise. An dieser Stelle darf daran erinnert werden, dass es als Folge der Nichtunterzeichnung eines vorbereiteten Abkommens zwischen der EU und der Ukraine 2013 zu gewalttätigen bürgerkriegsartigen Auseinandersetzungen innerhalb der Ukraine kam, welche schließlich absehbar zum nach wie vor anhaltenden Krim-Krieg zwischen der Ukraine und Russland führte. Am 1. Dezember 2013 gingen bis zu 800.000 Menschen auf die Straße. Die nächsten Monate waren geprägt von gewalttätigen Auseinandersetzungen zwischen Regierungsgegnern. Die kriegerischen Auseinandersetzungen zwischen der Ukraine und Russland sind nach wie vor nicht abgeschlossen. Im Lichte dieser Entwicklung ist es nur allzu gut nachvollziehbar, dass Herr N15 seiner (Groß-) Familie ein sicheres Heim in Österreich verschaffen wollte und zu diesem Zweck zu fremdüblichen Bedingungen (!!!) die Anmietung der beiden verfahrensgegenständlichen Liegenschaften vornahm.

Auf den Seiten 3ff des Ermittlungsberichtes wiederholt das Finanzamt zur Frage

7) Wie realistisch waren die aktenkundig behaupteten Mietverträge und allfällige zwischenzeitliche Mietverträge insbesondere im Hinblick auf II/2.1. Wohnzweck und XII/ Unter Vermietungsrecht?

im Wesentlichen (größtenteils wortgleich und dementsprechend widersprüchlich) die im Vorverfahren geäußerten Fehlbeurteilungen. Es sei an dieser Stelle noch einmal auf die Rz 18 der im gegenständlichen Verfahren ergangenen VwGH-Entscheidung vom 28. Juni 2016 hingewiesen, wo ganz klar vom Vorliegen von rechtskräftigen Mietvereinbarungen ausgegangen wird und kein Grund für die Annahme eines „Scheincharakters“ von Mietverträgen festgestellt wird.

Die „Realität“ der in den Jahren 2011 und 2012 abgeschlossenen Mietvereinbarungen ist durch die bereits ausführlich dargelegten schriftlichen Vereinbarungen, die rechtswirksam zustande gekommenen konkludenten Mietvereinbarungen und die in diesem Zusammenhang geführte Korrespondenz eindeutig dokumentiert. Auch die

im Zuge der Ermittlungen auf Basis des Ermittlungsauftrages vom 3. August 2016 erhobenen Tatsachen sprechen eindeutig für das rechtskräftige Zustandekommen der vom Finanzamt negierten Mietverträge. Wie bereits oben ausgeführt hat das Finanzamt in an Beweisunterdrückung grenzender Manier zur Frage 7) des Ermittlungsauftrages den Schriftverkehr zwischen der Mieterin Frau C und dem Finanzamt (Telefax vom 17.02.2017) und den Schriftverkehr zwischen dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin und der Mieterin Frau C (E-Mail-Verkehr vom 20. und 22. Oktober) im Ermittlungsbericht unter den Tisch fallen lassen. In beiden Fällen nimmt die Mieterin auf den seinerzeitig rechtsgültig abgeschlossenen schriftlichen Mietvertrag Bezug.

Ebenfalls keine Würdigung im Ergebnisbericht hat die Tatsache gefunden, dass der Mieter V2 N16 in seiner Zeugeneinvernahme ausgesagt hat, dass er aktuell auf einer Fläche von viertausend Quadratmetern Grund in K ein Haus errichtet, das in etwa jenem entspricht (Wohnfläche, Ausstattung, etc), welches er ursprünglich von der Beschwerdeführerin gemietet hat.

Während also die Errichtung eines „gleichwertigen Objektes“ durch Herr V2 N16 dem Finanzamt keine Erwähnung im Ergebnisbericht wert ist, werden die aktuellen Wohnverhältnisse der vom Mietvertrag zurückgetretenen Mieterin C penibelst hinterfragt, obwohl Frau C sich offenbar — wie aus dem vom Finanzamt unterdrückten Schriftverkehr hervorgeht — aktuell überwiegend im Ausland aufhält und daher wohl aus guten Gründen derzeit kein Schloss in Österreich gemietet hat.

Das Finanzamt negiert auf Seite 5ff des Ergebnisberichtes noch einmal die in der Praxis häufig gepflogene Vorgangsweise, dass Mietverträge im Wege eines Anbot-/Annahme- Verfahrens aus Gebührengründen auch konkludent rechtswirksam zustande kommen können. Durch das gepflogene Procedere der Annahme der Verträge durch Einzahlung der ersten Miete auf ein Konto der Beschwerdeführerin ist der vom Finanzamt bemühten „kaufmännischen Vorsicht“ selbstverständlich Genüge getan. Ob es — wie das Finanzamt vermeint - im Interesse der Vertragsparteien steht, „einen von beiden Seiten unterzeichneten, vergebührten Mietvertrag in Händen zu halten“ bzw. ob die „Kosten der Vergebührung zweitrangig“ sind, darf wohl immer noch der Privatautonomie der Vertragsparteien überlassen bleiben. Obwohl die im gegenständlichen Verfahren ergangene VwGH-Entscheidung vom 28. Juni 2016 klar ausspricht, dass sich „die Annahme nicht zustande gekommener Mietvereinbarungen in Bezug auf beide Mieter (V2 N16 und V1 N14) über die Angaben in den Bankauszügen hinwegsetzt“ (Rz 18), wird vom Finanzamt auf Seite 6 — völlig substanzlos und wohl in Ermangelung anderer Argumente — neuerlich der Zahlungseingang in Zweifel gezogen.

Ebenso kann das Finanzamt nicht umhin, sich ständig auf den rechtskräftig abgeschlossenen schriftlichen Mietvertrag mit Frau C zu beziehen, um dann (in dem festgestellten Sachverhalt zuwiderlaufender Art) die Existenz dieses Vertrages in Abrede zu stellen. Es muss in diesem Zusammenhang auf die ausführlichen Nachweise der „Realität“ dieser Verträge in den obigen Ausführungen sowie in den detaillierten

Ausführungen in der VwGH Beschwerde vom 21. Juli 2013, denen der VwGH vollinhaltlich gefolgt ist, verwiesen werden.

Insbesondere was die relevierten Umstände des Rücktrittes der Mieterin C ohne Berücksichtigung einer vertraglich vorgesehenen angemessen Nachfrist betrifft, ist noch einmal festzuhalten, dass der Rücktritt in Anbetracht des Anfang Juli 2012 bereits vorhandenen Nachfolgers im Objekt Adr.1 sowie in Anbetracht der Tatsache, dass zum damaligen Zeitpunkt bereits ersichtlich war, dass eine Fertigstellung binnen angemessener Frist nicht realistisch ist, seitens der Beschwerdeführerin akzeptiert worden ist. Jegliche formale Komponente ist in diesem Zusammenhang für die Praxis völlig irrelevant.

Weiters wird darauf hingewiesen, dass die Feststellung, wonach es sich beim Gatten von Frau C um einen Bekannten des Gesellschafters N15 handelt, ein bestehendes Naheverhältnis zwischen den beiden Personen indizieren könnte. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Gesellschafter N15 als Immobilienkaufmann und Besitzer zahlreicher ukrainischer Immobilienprojekte nicht nur selbst in der Ukraine sehr bekannt ist, sondern zahlreiche Politikerkontakte bzw geschäftliche Kontakte hat. Es handelt sich somit um eine lose Bekanntschaft und keineswegs um eine freundschaftliche Nahebeziehung.

Eine ebenso lose Bekanntschaft besteht zum Mieter N14. Die schon im Betriebsprüfungsbericht zum Ausdruck kommende Unterstellung des Abschlusses von Scheinverträgen oder Gefälligkeitsverträgen muss an dieser Stelle noch einmal ausdrücklich zurückgewiesen werden.

Wenn die Betriebsprüfung und auch die belangte Behörde bemängelt, dass es an einer Mieter-Interessenten-Suche am freien Markt und der Einschaltung eines Maklers fehle, so sei noch einmal darauf hingewiesen, dass die Mietersuche durch Herrn N15 auf dem freien Markt stattgefunden hat, nämlich durch Direktvermarktung der Immobilien im Kreise zahlungskräftiger Ukrainischer Landsleute (siehe oben). Eine Vermarktung dieser Art ist bei Vermittlung von Immobilien im hochwertigen Segment durchaus üblich und offensichtlich erfolgreich. In Anbetracht der weit vor Fertigstellung (offenbar leider zu weit vorher) vorliegenden Mietverträge wäre ein von der belangten Behörde und von der Betriebsprüfung geforderter anderweitiger Marktauftritt wohl nicht besonders sinnvoll und notwendig gewesen.

Es gab im Übrigen selbstverständlich während der Bauphase auch Kontakte des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin zu österreichischen Immobilienmaklern, jedoch konnten aufgrund erfolgreicher alternativer Akquisefähigkeit jeweils deutlich vor der Fertigstellung der Liegenschaften bereits Mieter gefunden werden.

Wie schon im Vorverfahren (zum Leidwesen des VwGH und der Beschwerdeführerin) gepflogen, ist leider auch der vorliegende „Ergebnisbericht“ wieder eine Ansammlung von Unwesentlichkeiten und Widersprüchlichkeiten. Dies trägt bedauerlicherweise zur Unübersichtlichkeit des an sich klaren Sachverhaltes und der daraus abzuleitenden Rechtsfolgen bei:

Als ausgesprochen symptomatisches Beispiel für die Vorgangsweise des Finanzamtes bei der Ansammlung von für das gegenständliche Verfahren irrelevanten Fakten, darf die Beifügung eines 8-seitigen Kaufvertrages zwischen einer Frau K und einer Frau G, betreffend einer Liegenschaft in W4, angeführt werden. Weder eine der genannten Vertragsparteien noch die verkaufte Liegenschaft stehen in irgendeinem Zusammenhang mit dem gegenständlichen Verfahren.

Eine weitere „Nebelbombe“ findet man auf Seite 8 des „Ergebnisberichtes“. Dort führt das Finanzamt aus: „Aufgrund von Recherchen hat die Betriebsprüfung festgestellt, dass Herr V2 N16 seit 29.5.2007 in W4, Adr.2 (Nebenwohnsitz) gemeldet ist. Dies ist auch gleichzeitig der Hauptwohnsitz von Herrn N dem Geschäftsführer.“

Auf Seite 9 des „Ergebnisberichtes“ ist zu lesen: „Lt ZMR Abfrage vom 18.10.2016 ist Herr V2 N16 noch immer in W4 Adr.2 (Haus 2) 1 gemeldet. Diese Wohnung steht im Eigentum von Herrn V2 N16.“

Dieses „Faktum“ macht nach Ansicht des Finanzamtes gemeinsam mit einem im Mietanbot „falsch angeführten Geburtsdatum“ den „aktenkundig behaupteten Mietvertrag für das Objekt Adr.1 g“ „ebenfalls sehr unrealistisch“. Diese messerscharfe Schlussfolgerung im Ergebnisbericht lässt allerdings vollkommen außer Acht,.

- dass Herr N16 zu keinem Zeitpunkt den Wohnsitz mit Herrn N geteilt hat und immer schon an der Adresse 2 Haus 2 / 1 wohnhaft war (dies einige Jahre lang als Nachbar des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, Herrn N3),
- dass Herr N16 in seiner unter ausdrücklicher Ermahnung an seine Wahrheitspflicht getätigten Zeugenaussage vor dem Finanzamt das Zustandekommen und den Abschluss eines Mietvertrages betreffend das Haus Adr.1 g, PLZ zu Protokoll gegeben hat,
- dass — wie bereits oben dargestellt — Herr V2 N16 wegen Überschreitens der Fertigstellungsfrist nachgewiesenermaßen schriftlich den Rücktritt vom Mietvertrag erklärt hat und sich in der Folge entschieden hat, in K ein in Art und Größe dem Mietobjekt vergleichbares Haus selber zu errichten („gleichwertiges Objekt“).

Vor dem Hintergrund der objektiv mangelhaften Ermittlungen und Berichterstattung ist es u.E. in höchstem Maße bedenklich, jenes Finanzamt, dessen Bescheide angefochten werden, in diesem Verfahren weiterhin mit Ermittlungen zu beauftragen. Aus den dargestellten Verfehlungen der Organwalterinnen (Nichtberücksichtigung von wesentlichen Dokumenten und Zeugenaussagen im Ermittlungsbericht, ehrenrührige Unterstellungen an die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin, Verfahrensverschleppung) ergibt sich im Übrigen, dass die im erstinstanzlichen Verfahren und im Zuge des ergänzenden Ermittlungsverfahrens „tätigen“ Organwalterinnen befangen im Sinne des § 76 BAO sind.

Es wird daher — für den Fall der Notwendigkeit weiterer Ermittlungshandlungen durch Abgabenbehörden — ausdrücklich beantragt, in Zukunft weder das erstinstanzlich tätig gewordene Finanzamt, geschweige denn die im Zuge des erstinstanzlichen Verfahrens „tätig“ gewordenen Organwalterinnen mit diesen Ermittlungen zu beauftragen, sondern

diese Organwalterinnen wegen Befangenheit von der Ausübung weiterer Amtshandlungen auszuschließen.

Zusammenfassung:

Die Beschwerdeführerin hat zwei Einfamilienhäuser errichtet. Diese befinden sich im Betriebsvermögen und im wirtschaftlichen Eigentum der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin hat die beiden Liegenschaften zu fremdüblichen Bedingungen ertragbringend vermietet ist und unternehmerisch tätig ist. Die Beschwerdeführerin hat somit Anspruch auf Zuerkennung sämtlicher von ihr geltend gemachter Vorsteuern und Anerkennung sämtlicher von ihr geltend gemachter Betriebsausgaben im gesamten verfahrensgegenständlichen Zeitraum.

Wegen des Fehlens von Wiederaufnahmegründen hat die Beschwerdeführerin Anspruch auf den Fortbestand der ursprünglichen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2009.

Auch hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2010 und 2011 sowie hinsichtlich der Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheide 1-6/2011 und August und September 2012 wird der wohl begründeten Berufung vom 7. November 2012 vollinhaltlich stattzugeben sein.“

Diese Schreiben wurde dem Finanzamt zur Wahrung des Parteiengehörs und einer allfälligen schriftlichen Stellungnahme mit Schreiben vom 10. Oktober 2018 übermittelt.

Das Finanzamt nahm dazu bis zum Tag der mündlichen Verhandlung dazu nicht Stellung.

Im Zuge der am 28. November 2018 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde niederschriftlich festgehalten:

„Der Vertreter der belangten Behörde teilt mit, dass er in Vertretung von Frau Mag. X. hier ist, da diese dienstzugeteilt ist. Er hatte nur wenig Zeit, um auf die ausführliche Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 5. Oktober 2018, zu reagieren. Er hat aber eine schriftliche Stellungnahme mit in die Verhandlung gebracht, die hiermit in Kopie als Beilage zu dieser Niederschrift genommen wird.“

Die Richterin verliest die vom Vertreter des Finanzamtes vorgelegte Beilage, die zum Akt genommen wird.

Der steuerliche Vertreter ist überrascht, vom erstmaligen, über das die seinerzeitige Argumentation des Finanzamtes hinausgehende Vorbringen, wonach nur die Vermietungsabsicht strittig wäre. Bisher wurde immer nur vorgebracht, dass eine Vermietungsabsicht nicht bestünde.

Vertreter des Finanzamtes: Die Stellungnahme ist zusätzlich zum Prüfungsverfahren gemacht worden. Seitens des Finanzamtes wird festgehalten, dass auf Grundlage des Verfahrensverlaufes einerseits davon ausgegangen wird, dass eine steuerlich zu berücksichtigende Vermietung nicht stattgefunden hat und dass das derzeit vorliegende Mietverhältnis mit den Gesellschaftern ihre Wurzeln ausschließlich in

dessen Gesellschafterstellung hat. Das nunmehr vorliegende Mietverhältnis ist dadurch gekennzeichnet, dass es nach der Ansicht des Finanzamtes nicht auf einen Gewinn gerichtet ist. Siehe Stellungnahme des Finanzamtes.

Vertreter des Finanzamtes verweist auf den chronologisch dargestellten Sachverhalt in seiner Stellungnahme und auf das Vorliegen von Missbrauch. Nach der Rechtsauffassung des Finanzamtes liegt ein Umgehungsgeschäft vor. Solche Scheinmietverträge werden nur abgeschlossen, um eine Vermietungsabsicht zu belegen dies würde die Mietverträge, aus dem Jahr 2011 und März 2012, diese sind Scheinmietverträge, betreffen.

In den Streitjahren war die Vermietungsabsicht nie gegeben. Außerhalb der beiden Gesellschafter war offensichtlich nie geplant, diese beiden Einfamilienhäuser an andere Personen, als an die beiden Gesellschafter tatsächlich zum Gebrauch zu überlassen.

Der steuerliche Vertreter führt aus, wie schon aktenkundig ist, hat die Gesellschaft im Jahr 2006 gegenüber dem Finanzamt deklariert, dass die Gesellschaft unternehmerisch tätig wird. Im Zuge der Betriebseröffnung wurde dem Finanzamt ein Fragebogen übermittelt, wo die genaue Geschäftstätigkeit der Gesellschaft mit „Errichtung und Vermietung von Liegenschaften“ bezeichnet wird. Über die Bauphase wurde schriftlich Stellung genommen und hat sich durch verschiedenste Umstände eine Bauverzögerung ergeben, nichts desto trotz blieb die Absicht, die beiden Immobilien fremd zu vermieten uneingeschränkt aufrecht. Die Verzögerungen in der Fertigstellung der Objekte waren abgesehen von der Schwierigkeit der Erlangung von Fremdfinanzierungsmitteln nach Eintritt der Krise 2008 auch auf die Tatsache zurückzuführen, dass im Zuge des Bp Verfahrens die erhebliche Vorsteuerbeträge unerwartet als nichtabzugsfähig angesehen worden sind und somit nicht zur Verfügung standen. Die Suche nach den Fremdmietern war erfolgreich, sowohl der VwGH in seiner aktenkundigen Entscheidung, wie auch nunmehr überraschend das Finanzamt, gehen von zivilrechtlich eindeutig zustande gekommenen Mietvereinbarungen mit fremden dritten Personen aus. Diese Mietvereinbarungen mussten dann leider in Folge baulicher und auch betriebsprüfungsbedingter Verzögerungen vertragskonform wieder aufgelöst werden. Es gab in diesem Zusammenhang auch Kontakte zu österreichischen Immobilienmaklern. Es gibt dazu einen Schriftverkehr. Von 3 kontaktierten Maklern wurde die Auskunft erteilt, dass das Bewerben der Immobilien in Inseraten erst bei belagsfertigem Zustand sinnvoll wäre.

Dann gab es die Verzögerungen, die Mieter sind vertragskonform zurückgetreten, dann gab es eine neue Mietersuche bzw. parallel dazu die Entwicklung der Krise in der Ukraine, sodass dann 2013 Herr N15 entschieden hat, beide Immobilien für eigene Wohnzwecke zu mieten. Ich verwiese auf die Schriftsätze vom 15. Dezember 2017 und vom 5. Oktober 2018.

Ich möchte nochmals ausdrücklich festhalten, dass die Bf. von Anfang an eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt hat, dass die Bf. ein in Gewinnerzielungsabsicht agierender, an der Erzielung langfristiger Mietverträge interessierter Investor ist, dass der Mietvertrag fremdüblich ist und tatsächlich erfüllt wird und dass die Miethöhe dem vom

VwGH geforderten Renditezinssatz in einer Bandbreite von 3 % bis 5 % entspricht. Das Finanzamt hat bis jetzt kein entgegnungsfähiges Vorbringen erstattet. Das angebliche Nichtvorhandensein einer Vermietungsabsicht ist eindeutig widerlegt.

Vorgelegt wird ein Gutachten des gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen A & Z. Das Gutachten zeigt, dass die tatsächlich erzielte Miete den Anforderungen des VwGH an eine Renditemiete voll und ganz entspricht. Im Übrigen geht aus dem Gutachten auch hervor, dass die Renditemiete in der Marktmiete Deckung findet. Die Liegenschaft kann daher zu Marktkonditionen fremdüblich vermietet werden und ist zur marktkonformen Nutzungsüberlassung geeignet. Es handelt sich daher um eine jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbare Immobilie.

Vertreter des Finanzamtes verweist auf die Stellungnahme. Die Fragebögen auf die der steuerliche Vertreter Bezug genommen hat, werden vom Finanzamt ausgesendet und von der jeweiligen „neuen Gesellschaft“ retourniert. Thema im Prüfungsverfahren war eben die Frage, war eine tatsächliche Gebrauchsüberlassung an fremde Dritte geplant. Die Fremdfinanzierungsmittel wurden im Jahr 2010 und 2012 aufgenommen. Das Argument der Finanzkrise im Jahr 2008 ist daher nicht stichhaltig.

Zum Vorbringen, dass die Gesellschaft an einer Gewinnerzielung interessiert wäre, möchte das Finanzamt insofern auf sein Vorbringen dahingehend verweisen, dass ein Gesamtgewinn von dem Projekt in absehbarer Zeit nicht zu erzielen gewesen wäre (kleine V+V nach § 1 Abs.2 LVO).

Steuerlicher Vertreter: Die Prognoserechnung ist dem Finanzamt übermittelt worden, diese zeigt, dass auch in Anbetracht der raschen Rückführung der Fremdfinanzierung ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben in einer deutlich vor dem von der Liebhabereiverordnung geforderten Zeitraum von 23 Jahren erfolgen wird. Wenn allerdings die Kosten der Gesellschaft durch Beratungskosten, die vom Finanzamt von der Amtspartei mutwillig und in einer bereits an amtshaftungsauslösenden Verhalten grenzender Manier erzeugt werde, dann könnte der Gesamtüberschuss gefährdet sein.

Amtsvertreter verweist auf das Erkenntnis des UFS, nicht desto Trotz ist der Amtsmissbrauch, den der steuerliche Vertreter vorbringt, auf Grund des vorliegenden Erkenntnisses in keiner Weise gegeben.

Steuerlicher Vertreter verweist auf die Begründung des VwGH im Zusammenhang mit der Aufhebung dieses Erkenntnisses, wo der VwGH ausspricht, eine Höchststrafe, in dem er sagt, dass das aufgehobene Erkenntnis so beschaffen ist, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, nicht nachvollziehbar ist, RZ 16.

Der Vertreter des Finanzamtes verweist auf die RZ 16. Noch festzuhalten ist, dass der VwGH das Erkenntnis nicht wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben hat, sondern wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften durch den UFS.

Steuerlicher Vertreter verzichtet auf eine weitere Stellungnahme.

Steuerlicher Vertreter stellt an den Vertreter des Finanzamtes die Frage, worin er den Missbrauch sehe.

Vertreter des Finanzamtes: Das Finanzamt hat den Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten insbesondere darin ersehen, dass Mietverträge über die gegenständlichen Einfamilienhäuser abgeschlossen worden sind, wobei nach Rechtsansicht des Finanzamtes auf Grund des Verfahrensverlaufes von Vornherein beabsichtigt war, diese Häuser letztendlich den Gesellschaftern tatsächlich zum Gebrauch zu überlassen.

Darüber hinaus verweist das Finanzamt auf die schriftliche Stellungnahme vom 27.11. 2018 und die dort angeführte Judikatur des VwGH, dass es durchaus den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, dass Abgabepflichtige ihre Angaben und ihr Handeln im Laufe eines Abgabenverfahrens zunehmend Kenntnis seiner abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten.

Steuerlicher Vertreter entgegnet mit dem Hinweis, dass zu keinem Zeitpunkt etwas Anderes geplant war als eine in Gewinnabsicht unternommene unternehmerische Vermietung der Liegenschaft.

Jeglicher Hinweis auf eine Gestaltung und schrittweise Anpassung des Verhaltens im Hinblick auf die Kenntnis abgabenrechtlicher Wirkung wird zurückgewiesen.

Zum Thema Missbrauch möchte ich noch erwähnen, dass ein Missbrauch eine Gestaltung ist, mit der Absicht einen steuerlichen Vorteil zu erlangen. Sollte die Amtspartei damit gemeint haben, dass der steuerliche Vorteil in der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges besteht, so ist dem, die EuGH Entscheidung in Sachen Weald Leasing entgegen zu halten, dort führt der EuGH aus, dass der durch Vermietung erzielte Steuervorteil einer gestaffelten Entrichtung der Steuerschuld (im Vergleich zum von Vornherein nicht gegebenen Vorsteuerabzug beim Erwerb durch den unecht befreiten Unternehmer) nicht zu beanstanden ist. Diese Rechtsansicht ist mittlerweile auch vom VwGH übernommen worden. Ich verweise diesbezüglich auf einen SWK-Artikel von Mag. Mario Mayr in SWK 2014/Seite 675.

Amtsvertreter: Das Finanzamt verweist, dass auf Grund der unionsrechtlich auf das Beibehaltungsrecht Österreich gestützten Regelung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit a UStG 1994 bei Vermietungen an Gesellschafter, wie in der Stellungnahme des Finanzamtes ausgeführt, dem Vorsteuerabzug entgegenstehen (RDW 10/2018 in Kopie zum Akt genommen).

Steuerlicher Vertreter: Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges auf Grund der Bestimmungen des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 setzt voraus, dass hier verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen müssten, was eindeutig und auch gutachtlich nachgewiesen, nicht der Fall ist.

Vertreter des Finanzamtes: Der Missbrauch wird seitens des Finanzamtes darin gesehen, dass bei Vorliegen von Vermietungen von Gesellschaften an ihre Gesellschafter von

notwendigen Privatvermögen der Gesellschaft an dieser Immobilie auszugehen ist. Daraus resultiert eine Nichtabziehbarkeit von Betriebsgaben und Vorsteuern, die mit dieser im notwendigen Privatvermögen der GmbH befindlichen Immobilie einhergehen.

Steuerlicher Vertreter. Ich verweise darauf, dass die Annahme notwendigen Privatvermögens durch den VwGH nur in außergewöhnlichen Grenzfällen als zulässig erachtet wird. Ein solcher Grenzfall liegt im gegenständlichen Fall definitiv nicht vor, da beide verfahrensgegenständliche Liegenschaften in puncto Größe, Lage und Ausstattung keineswegs den spezifischen Anforderungen der Gesellschafter entsprechend errichtet worden sind, sondern nachweislich jederzeit im geschäftlichen Verkehr auch zur Überlassung an fremde Personen geeignet sind.

Vertreter des Finanzamtes bringt vor, dass die Wiederaufnahme sich darauf begründet hat, dass dem Finanzamt nicht bekannt war, dass die Gestaltung der Mietverträge dergestalt vorgenommen worden ist, dass von einer tatsächlichen Überlassung der Liegenschaft zum Gebrauch an den jeweiligen Mieter nicht ausgegangen werden kann. Im Übrigen wird auf die Stellungnahme des Finanzamtes verwiesen.

Steuerlicher Vertreter: Ich möchte dem entgegen halten, es liegt kein Wiederaufnahmegrund vor, weil die Gesellschaft nichts anderes gemacht hat, als das was sie von Beginn an dem Finanzamt offen gelegt hat, nämlich 2 Mietimmobilien errichtet hat und diese beiden Immobilien fremdüblich vermietet hat.

Sämtliches Vorbringen, in der kurzfristig übergebenen Stellungnahme des Finanzamtes, was die nicht Fremdüblichkeit von Inhalten des Mietvertrages anbelangt, wird zurückgewiesen. Man kann auf einzelne Punkte hier noch eingehen, aber de facto wird von einer absolut fremdüblichen Gestaltung ausgegangen. Es gibt keinerlei Anhaltspunkte für eine Vorteilszuwendung der Gesellschaft an die Gesellschafter, (causa societatis). Falls auch nur ein einziges dieser Argumente, die hier vorgebrachten Tatsachen als fremdunüblich angesehen werden sollten, verweise ich auf VwGH 2013/15/0284, vom 10.2.2016, wo der VwGH ausspricht: Ein moderates Abweichen des tatsächlichen vom fremdüblichen Mietentgelt kann nicht dazu führen, eine Tätigkeit als nicht unternehmerisch einzustufen.

Die Ausführungen in der kurzfristig vorgelegten Stellungnahme des Finanzamtes auf Seite 5, wonach ein Mietenmarkt für die verfahrensgegenständlichen Liegenschaften nicht existent sei, wird durch das Gutachten eindeutig widerlegt. Im Übrigen ist in diesem Zusammenhang der Mietenmarkt nicht von Bedeutung, weil das vereinbarte Mietentgelt den Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofes für eine Renditemiete voll und ganz entspricht.

Vertreter des Finanzamtes hält dem entgegen, dass das Gutachten vom 27.11.2018 ebenfalls kurzfristig und zwar zur mündlichen Verhandlung vorgelegt wurde, eine fundierte Stellungnahme seitens des Finanzamtes zu den Feststellungen in diesem Gutachten war daher nicht möglich, darüber hinaus verweist das Finanzamt darauf, dass das Thema einer Liebhabereibeurteilung zwar vom steuerlichen Vertreter dahingehend

kommentiert wurde, dass eine Liebhaberei nicht vorgelegen hätte, entsprechende Unterlagen (Prognoserechnung) aber bislang nicht übermittelt worden sind bzw. in aktueller Form nicht vorgelegt worden sind.

Steuerlicher Vertreter: Diese Aussage des Amtsvertreters erweist sich insofern als aktenwidrig, als in einem e-mail der Frau Mag. X. vom 9. November 2017 an das BFG im vorletzten Satz steht, auf die Prognoserechnungen im BP-Verfahren muss verwiesen werden. Es wurde definitiv eine Prognoserechnung dem Finanzamt zur Verfügung gestellt.

Richterin: Die in Rede stehende Prognoserechnung befindet sich im Arbeitsbogen auf Seite 76.

Vertreter des Finanzamtes hält fest, dass es offensichtlich nicht die adaptierte Prognoserechnung ist. Die Beurteilung der Liebhaberei ist eine auf Grundlage der vorgelegten Prognoserechnung erfolgte rechtliche Beurteilung, die im gegenwärtigen Verfahrensstand dem BFG obliegt.

Steuerlicher Vertreter: Ich verweise darauf, dass seit Beginn der Vermietung planmäßige Jahresgewinne erzielt werden und die fachmännisch erstellte Prognoserechnung einen Überschuss im 19. Jahr nach Gründung der Gesellschaft zeigt.

Der Stellungnahme des Finanzamtes auf Seite 5, 3. Absatz, wird entgegengehalten, dass Herr N15 ein in der Ukraine tätiger Immobilienunternehmer ist, der von Einkaufszentren bis Hotelimmobilien bis zu Wohnimmobilien Projekte errichtet und dass er eine entsprechende Geschäftsidee hat, kann wohl nicht zum Nachteil ausgelegt werden. Dass eine Teilrechnung betreffend die Errichtung eines Hallenbades, es handelt sich dabei um eine betragsmäßig unbedeutende Teilrechnung, die an Herrn N15 und nicht an die Bf. adressiert war, hatte im Verfahren den bereits aufgeklärten Hintergrund, dass ursprünglich angedacht war, das Hallenbad durch eine Firma des Herrn N15 zu errichten. Jeglicher im Schreiben der Finanz ausgesprochener Verdacht, dass es sich um Schein- bzw. Umgehungsgeschäfte gehandelt habe, wird zurückgewiesen, insbesondere wird in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass auch der VwGH einen Scheincharakter dieser Geschäfte ausdrücklich nicht festgestellt hat.

Vertreter des Finanzamtes: Es gibt keine Nachweise für die berufliche Tätigkeit des Herrn N15 im Akt des Finanzamtes. Darüber hinaus ist das Vorbringen des steuerlichen Vertreters in Ansehung des Erkenntnisses des VwGH dahingehend richtig zu stellen, dass dieser wörtlich ausgeführt hat, dass letzteres (eine Nutzung durch beide Gesellschafter) zutreffen mag, was angesichts der nie in Frage gestellten Vermietbarkeit der Objekte aber kein Grund für die Annahme eines Scheincharakters von Mietverträgen ist. Die Schlussfolgerung des steuerlichen Vertreters dahingehend, dass aus dieser Aussage hätte abgeleitet werden können, dass keine Scheingeschäfte vorgelegen wären, ist schlichtweg unzutreffend.

Steuerlicher Vertreter: Ich gebe abschließend meiner Hoffnung Ausdruck, dass nach einem 10-jährigen Verfahren meiner Mandantschaft durch die unabhängige Instanz des

BFG mit klarem Blick auf den wesentlichen Sachverhalt und die daraus abzuleitenden Rechtsfolgen, endlich zu ihrem Recht verholfen wird.

Der Finanzamtsvertreter merkt dazu an, es waren 7 Jahre Gesamtverfahrensverlauf und davon 3 Jahre Verfahren beim VwGH.“

Im Zuge der mündlichen Verhandlung legte der Vertreter des Finanzamtes nachstehende schriftliche Stellungnahme vom 27. November 2018 zum Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 5. Oktober 2018 vor.

„Vorweg wird an dieser Stelle festgehalten, dass die bislang mit dieser Beschwerdesache betraute Referentin innerhalb des öffentlichen Dienstes in ein anderes Ressort gewechselt ist und deswegen die Wahrnehmung der Vertretung des Finanzamtes kurzfristig an den nunmehr einschreitenden Bediensteten übertragen worden ist.

Festgehalten wird weiters, dass diese Stellungnahme im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 28.11.2018 vorgetragen wird oder alternativ diese Stellungnahme im Zuge der Verhandlung dem Bundesfinanzgericht (BFG) und der Partei übergeben werden wird.

Ebenfalls vorweg verweist das Finanzamt in Ansehung des verwirklichten Sachverhaltes auf die äußerst umfangreichen Erhebungsergebnisse der Betriebsprüfung und gelten die in den BP-Berichten, in den Bescheidbegründungen und im Vorlagebericht angeführten Ausführungen auch an dieser Stelle als angeführt.

Der chronologisch dargestellte Sachverhalt stellt sich (äußerst grob umrisse) dar wie folgt:

04.04.2006: Gründung der Beschwerdeführerin „Bf.“

*29.05.2006: Bereits im Kaufvertrag vom 29.05.2006 wurde die EZ ****, KG **** von der Bf. erworben; aus dem kurzen Zeitintervall zwischen Gründung der Gesellschaft und Vertragsunterzeichnung ist ersichtlich, dass vor der Gründung der Gesellschaft bereits Vertragsverhandlungen – höchstwahrscheinlich durch die Gesellschafter- geführt worden sind*

25.09.2006: Mit Beschluss des BG X wurde die Einverleibung des Eigentums der Bf. ob der oa Liegenschaft bewilligt

20.12.2007: Erteilung der Baubewilligung

17.08.2011: Abschluss eines Mietvertrages mit B C betreffend Adr.3, PLZ – dieser Abschluss des Mietvertrages erfolgte in zeitlicher Hinsicht kurz nach Beginn der ersten Prüfungshandlungen des Finanzamtes

13.03.2012: Mietanbot an V1 N14 betreffend Adr.1, PLZ

13.03.2012: Mietanbot an V2 N16 betreffend Adr.3, PLZ

14.03.2012: Bereits am 14.03.2012 erfolgte eine Gutschrift „Miete Adr.1 P Ltd.“ nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters wäre V1 N14 an dieser „wirtschaftlich beteiligt“ gewesen- laut Schreiben des steuerlichen Vertreters vom

11.09.2012 wäre V1 N14 „wirtschaftlicher Eigentümer“ gewesen. Ein Zahlungseingang am 14.03.2012 ist mit einer Übermittlung des Mietanbotes vom 13.03.2012 zeitlich nicht im Einklang zu bringen.

27.03.2012: Gutschrift auf dem Konto über € 6.050,00

29.05.2012: Besichtigung der Liegenschaft; die auf der Liegenschaft anwesenden Bauarbeiter, die zu diesem Zeitpunkt mit der Errichtung einer Mauer rund um die Liegenschaft beschäftigt waren gaben an, dass es sich bei „den Eigentümern dieser beider Liegenschaften um Vater und Sohn handelt“.

10.07.2013: Fristerstreckung zur Vollendung des Bauvorhabens bis 31.07.2014

6.11.2013 Abschluss Mietvertrag mit Gesellschafter der Bf. über beide Liegenschaften

19.05.2015 Benützungsbewilligung der Baubehörde betreffend Adr. 1 PLZ, abgefertigt am 2.06.2015

Gesetzliche Grundlage /Rechtslage:

Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Gemäß § 22 Abs. 2 BAO liegt Missbrauch vor, wenn die rechtliche Gestaltung, die eine oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder eine der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche Realität widerspiegeln. Liegt kein Missbrauch vor.

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit.b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

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

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

- Der VwGH hat zuletzt (zB VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0019) grundsätzliche Ausführungen zur Vermietung von Liegenschaften von Gesellschaften an deren Gesellschafter getätigt und im oa Erkenntnis insbesondere folgende Aussagen getroffen (Kommentar von Zorn in RdW 10/2018):

„Vermietet eine GmbH eine (bebaute) Liegenschaft an den Gesellschafter (und liegt keine unecht umsatzsteuerbefreite Vermietung vor), dann steht der GmbH grundsätzlich der Vorsteuerabzug hinsichtlich der iZm der Vermietung stehenden Vorumsätze zu.

Bei jeder der (drei) folgenden, jeweils unterschiedlichen Konstellationen steht der Vorsteuerabzug nicht zu:

1. (...)

2. *Im Falle einer nicht fremdüblichen Vermietung von „Luxusimmobilien“ (das ist allerdings ein Ausnahmefall) kann insgesamt eine verdeckte Gewinnausschüttung an der Wurzel vorliegen (die Immobilie wird damit notwendiges Privatvermögen der GmbH). Aufgrund der unionsrechtlich auf das Beibehaltungsrecht Österreichs gestützten Regelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 steht dies dem Vorsteuerabzug entgegen.*

3. (...)

In ständiger Jukdikatur (zB VwGH vom 28.05.2008, ZI 2008/15/0013) hat der VwGH ausgesprochen, dass „es durchaus den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, dass Abgabepflichtige ihre Angaben und ihr Handeln im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis seiner abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten“

Im gegenständlichen Fall hat der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung des damaligen UFS vom 29.05.2013 zur GZ RV/0316-W/13 insbesondere auch deswegen aufgehoben, weil aus der angefochtenen Berufungsentscheidung nicht hat entnommen werden können, ob der UFS vom Bestehen von Mietverhältnissen ausgegangen ist oder nicht.

Unter Zugrundelegung des Vorbringens der Bf. dahingehend, dass ein Mietvertrag abgeschlossen worden wäre und dass zwei Mietanbote durch Zahlungen der vereinbarten Mietzinse angenommen worden wären, ist einerseits festzuhalten, dass eine Miete eine Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt darstellt und dass zu den in der obigen „Zeitleiste“ dargestellten Zeitpunkten eine Gebrauchsüberlassung der Einfamilienhäuser gar nicht möglich war, weil diese zu dieser Zeit in keinster Weise fertig gestellt waren.

In diesem Zusammenhang gewinnt die Aussage der Arbeiter auf der Baustell vom 29.05.2012 besonders Gewicht, wonach die Eigentümer Vater und Sohn seien, also dass die beiden Gesellschafter der Bf. wie Eigentümer diesen Bauarbeitern gegenüber aufgetreten sein dürften, obgleich nach dem Vorbringen der Bf. die Einfamilienhäuser bereits im März desselben Jahres vermietet worden wären.

Zu den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes zum Vorliegen fremdunüblicher Miethöhen bei seitens der Gesellschaft an die Gesellschafter vermieteten Luxusimmobilien ist im gegenständlichen Fall insbesondere festzuhalten,

dass im gegenständlichen Fall unstrittig tatsächlich Luxusimmobilien vorliegen,

dass diese Einfamilienhäuser zwischenzeitig unstrittig an einen Gesellschafter vermietet worden sind,

dass für Luxusobjekte in W4 mit in Etwa der Größe der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft – wobei festzuhalten ist, dass die im Internet aufgefundenen Villen durchwegs eine geringere Wohnfläche aufgewiesen haben – teilweise wesentlich höhere Mieten als im vorliegenden Fall veranschlagt werden und dass für vergleichbare Objekte in X und auch anderswo überhaupt kein Markt besteht (siehe gleich unten) und

dass eine Nutzung dieser Einfamilienhäuser durch andere als die Gesellschafter der Bf. de facto auf Grund der wiederholt ins Treffen geführten Beschaffenheit der Liegenschaft nicht möglich war (keine Trennung zwischen den Einfamilienhäusern, komplementäre Anlage der Pools; ein Innen- und ein Außenpool,...)

Selbst der steuerliche Vertreter räumt auf der Seite 2 seiner Stellungnahme vom 5.10.2018 ein, dass die Vermietung nunmehr an einen Gesellschafter erfolgt und dass im Hinblick auf die Vermietung der Immobilien an einen Gesellschafter der Bf. die Konditionen von besonderer Bedeutung sind.

Dazu ist vorweg festzuhalten, dass ein Mietenmarkt für Objekte wie dem beschwerdegegenständlichen – zwei Luxus-Einfamilienhäuser auf einem 1866 m² - großen Grundstück ohne Trennung durch einen Zaum und in einer Ausführung, dass sich die beiden Häuser gegenseitig ergänzen (Innen- Außenpool) – nicht existent ist.

Dass die Gebäude nach den individuellen Wünschen (zumindest) eines Gesellschafters gestaltet wurde, erhellt sich auch aus einer seitens der damaligen Betriebsprüfung mit einem Gesellschafter aufgenommenen Niederschrift: „die ganze Geschäftsidee war von Herrn N15. Er hat ständig mit dem Architekten konferiert“. Demgemäß lauteten insbesondere die Rechnungen betreffend die Errichtung des Hallenbades und eines Swimmingpools auf Herrn N15 und nicht auf jenen der Bf.

Ein nur am Mietertrag interessierter Investor (vgl. S 3 der Stellungnahme der Bf vom 5.10.2018) hätte diese Aufwendungen höchstwahrscheinlich nicht getätigt, weil bei einer Investition von etwa € 4.200.000,00 und einem Fremdfinanzierungsbedarf von ca. € 2.100.000,00 in absehbarer Zeit kein Gesamtgewinn aus der Vermietung der Liegenschaft zu den derzeitigen Bedingungen zu erwirtschaften ist; eine vom steuerlichen Vertreter angeführte „gewinnbringende Vermietung“ liegt im gegenständlichen Fall daher nicht vor – bei Anwendung der LVO wäre dieses Mietverhältnis unzweifelhaft als Liebhaberei zu qualifizieren gewesen.

Ebenfalls als nicht fremdüblich ist nach der Rechtsansicht des Finanzamtes ein Verzicht eines Mieters auf eine Kündigung während einer Frist von 10 Jahren zu qualifizieren.

Der vorliegende Mietvertrag und die vorliegenden Mietanbote sind nach der Rechtsansicht des Finanzamtes unverändert und unabhängig von ihrer gegebenenfalls vorliegenden zivilrechtlichen Gültigkeit als Schein- beziehungsweise Umgehungsgeschäfte anzusehen, um das von Beginn an beabsichtigte Vorhaben, nämlich, dass die Bf. zwei Luxus-Einfamilienhäuser für die Gesellschafter dieser GmbH errichtet und an diese vermietet, zu verschleiern.

Aus den Ausführungen des steuerlichen Vertreters, dass es im Lichte der vom steuerlichen Vertreter auf den Seiten 9 und 10 dargestellten Entwicklung nachvollziehbar wäre, dass die Gesellschafter der Bf. sich und der Familie ein sicheres Heim in Österreich hätten verschaffen wollen, ist ersichtlich, dass von Anfang an geplant war, die Bf. vorrangig oder ausschließlich aus dem Grund zu gründen, den Gesellschaftern in Österreich (Zitat „ein sicheres Heim verschaffen“ zu wollen.

Die Voraussetzungen der in den Rz 637f der KStR dargestellten Judikatur des VwGH für eine „verdeckte Ausschüttung an der Wurzel“ liegen daher nach der Rechtsansicht des Finanzamtes im gegenständlichen Fall unverändert vor, weswegen das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde beantragt.“

Mit Eingabe (Fax) vom 5. Dezember 2018 übermittelte der Vertreter des Finanzamtes zum vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung am 287.11.2018 vorgelegten Gutachten nachstehende Stellungnahme:

„...der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin hat in der Verhandlung ein Gutachten vorgelegt. Im Gegensatz zu der seitens des Finanzamtes auf Grund des Wechsels in der Person des Vertreters des Finanzamtes kurzfristig erstatteten Stellungnahme, die in der Verhandlung verlesen worden ist und zu der der steuerliche Vertreter die Möglichkeit hatte, umfangreiche Stellungnahmen abzugeben, wurde das vorgelegte Gutachten in der Verhandlung nicht verlesen und hatte das Finanzamt auf Grund des Umfanges desselben auch keine Möglichkeit, zu diesem Gutachten im Rahmen des rechtlichen Gehörs als Partei im Verfahren vor dem BFG eine Stellungnahme abzugeben. Um einen wesentlichen Verfahrensmangel hintanzuhalten, wird seitens des Finanzamtes in der gegenständlichen Beschwerdesache die nachstehende

Stellungnahme

abgegeben: Die ersten 21 Seiten des Gutachtens beschäftigen sich mit der Lage und der Ausstattung des Objektes. Zu diesen Ausführungen wird seitens des Finanzamtes lediglich eine Stellungnahme dahingehend abgegeben, als in dem Objekt zum Zeitpunkt der Vermietung höchstwahrscheinlich mehr an Einrichtung vorhanden gewesen sein dürfte, als die Badezimmer. Es wurden demnach Häuser vermietet, in denen zumindest die Badezimmer und die Küchen, höchstwahrscheinlich aber auch andere Einrichtungsgegenstände (Möbel, Beleuchtung, ...) bereits vorhanden waren und diese daher mitvermietet worden sind.

In dem vorgelegten Gutachten wurde nicht dahingehend unterschieden, ob die vermieteten Immobilien möbliert oder nicht möbliert vermietet worden sind und scheinen

auf Grund der (sehr kleinen) Bilder in dem Gutachten einige der „Vergleichsobjekte“ tatsächlich nicht mit den gegenständlichen zwei (I) Häusern vergleichbar zu sein. Da das Gutachten – soweit ersichtlich – nicht darauf abstellt, ob das jeweils zur Vermietung angebotene Haus (teilweise) möbliert war oder nicht, sind die 2 verfahrensgegenständlichen Häuser schon aus diesem Grund mit den anderen in dem Gutachten genannten Häusern nicht vergleichbar.

Das Gutachten geht darüber hinaus von der Fremdvermietbarkeit der beschwerdegegenständlichen Häuser u.a. deswegen aus, weil diese bereits vermietet worden sein. Das Finanzamt verweist in diesem Zusammenhang darauf, dass es (unabhängig von der zivilrechtlichen Gültigkeit der Verträge) im gegenständlichen Fall niemals geplant war, die Häuser tatsächlich an eine andere Person, als einen oder beide Gesellschafter der Bf. in Bestand zu geben. Mit den „Vormietern“ wurden daher Schein- oder Umgehungs geschäfte abgeschlossen und geht das Gutachten auch in diesem Zusammenhang von nicht zutreffenden Tatsachen aus.

Darüber hinaus bezieht sich das Gutachten auf einige Objekte, die in diesem nicht genannt werden dürfen und daher nicht näher bezeichnet worden sind. Hier erlaubt sich das Finanzamt als Partei im finanzgerichtlichen Verfahren auf das Verbot geheimer Beweise zu verweisen. Die Angaben zu diesen Objekten sind für das Finanzamt nicht einmal im Ansatz überprüfbar, was nach der Ansicht des Finanzamtes einen wesentlichen Verfahrensmangel und eine Verletzung des Verfahrensgrundsatzes des rechtlichen Gehörs darstellt.

Als Zwischenergebnis ist daher nach der Ansicht des Finanzamtes festzuhalten, dass ein Mietenmarkt für diese Häuser gerade nicht bestanden hat und besteht, dass die zuvor abgeschlossenen Verträge im Sinne der BAO als Schein- oder Umgehungs geschäfte zu qualifizieren und daher abgabenrechtlich unbeachtlich sind und dass die Häuser, mit denen die beiden verfahrensgegenständlichen Häuser verglichen worden sind, mit den im Gutachten angeführten Häusern gerade nicht vergleichbar sind und dass darüber hinaus in Ansehung einiger Häuser „geheime Beweise“ vorliegen, die das Finanzamt in keiner Weise zu überprüfen in der Lage ist.

Letztendlich erlaubt sich das Finanzamt darauf hinzuweisen, dass auch ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen lediglich ein Beweismittel von vielen möglichen Beweisen darstellt und dass dieses selbstverständlich einerseits widerlegbar ist und andererseits der freien Beweiswürdigung unterliegt. In einigen Punkten (z.B. Vermietbarkeit) geht das Gutachten nach der Ansicht des Finanzamtes - wie oben ausgeführt - von einem unrichtigen Sachverhalt aus.

Letztendlich verweist das Finanzamt darauf, dass beide Häuser durch einen Gesellschafter gemietet worden sind, dass in dem Mietvertrag unter Punkt XII ein Verbot der Untervermietung vereinbart ist, dass allerdings in dem zweiten Haus ein naher Angehöriger (sowohl in Ansehung des Gesellschafters als auch in Ansehung der Gesellschaft) wohnt.

Diese Gestaltung ist in keiner Weise als fremdüblich zu bezeichnen. Bei einem fremden Dritten wäre diese Gestaltung (eine Person mietet, eine andere Person bewohnt das zweite Haus) unter Hinweis auf das Untermietverbot untersagt worden.

Nach der Ansicht des Finanzamtes liegen ob der in den Jahren 2011 und 2012 abgeschlossenen Verträge sohin Schein- oder Umgehungsgeschäfte vor (wobei angemerkt wird, dass auch der VwGH in seinem Erkenntnis festgestellt hat, dass bei Vorliegen von Scheinverträgen die Rechtssache anders zu beurteilen gewesen wäre) und erfolgte die Vertragsgestaltung darüber hinaus in einer nicht fremdüblichen Art und Weise. Nach der Rechtsansicht des Finanzamtes liegt daher unverändert eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel vor und beantragt das Finanzamt in Folge dessen, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

Das BFG hat über die Beschwerde erwogen:

I. Sachverhalt:

Das BFG geht aufgrund der dem BFG vorliegenden Akten, dem Erkenntnis des VwGH vom 28. Juni 2016, 2013/13/0080 und den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung von nachstehendem Sachverhalt aus:

Die Bf. wurde am 4.5. 2006 von zwei ungefähr zu gleichen Teilen beteiligten Gesellschaftern (Schwiegervater/Schwiegersohn) gegründet. Auf dem am 7. September 2006 dem Finanzamt übermittelten Fragebogen (Verf 15) wurde vom steuerlichen Vertreter unter der (genauen) Bezeichnung der ausgeübten Geschäftstätigkeit angemerkt: „Errichtung und Vermietung von Liegenschaften“.

Am 29.08.2007 wurde ein Schreiben zur Tätigkeit der Gesellschaft an das Finanzamt übermittelt:

„Zur Tätigkeit der Gesellschaft teilen wir mit, dass die Gesellschaft im Jahr 2006 ein Grundstück in X erworben hat. Darauf werden bis Ende 2008 zwei Gebäude errichtet, die ab 2009 vermietet werden. Bis dato sind neben der Grunderwerbskosten hauptsächlich Planungskosten angefallen....“

Den jeweiligen Jahresabschlüssen der Bf. der Jahre 2006 bis 2009 sind unter der Bezeichnung „Entwicklung des Anlagevermögens“ folgende Punkte zu entnehmen:

1. Sachanlage: „Grundstücke mit Grundwerten in Höhe von € 566.300,00 sowie unter
2. Anlagen in Bau:

| 31.12.2006 | 31.12.2007 | 31.12.2008 | 31.12.2009 | 31.12.2010 |
|------------|------------|------------|--------------|--------------|
| 1.300,00 | 89.655,98 | 794.668,81 | 1.084.766,07 | 1.393.596,00 |

Prüfungsbeginn für die Jahre 2006 bis 2011 war der 4.4.2011.

Im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Bf. am 1.9.2006 ein Grundstück in X erworben hat. Die Baubewilligung wurde am 20.12.2007 erteilt.

In der Folge begann die Bf. mit der Errichtung von zwei Luxuseinfamilienhäusern (Adresse: Adr.1 und 19g) mit einer Gesamtwohnfläche von 509 m² und 420 m². Die Gesamtbaukosten dieser beider Häuser wurden auf rund € 4.200.000,00 netto geschätzt. Bis 2010 erfolgte die Finanzierung der beiden Einfamilienhäuser ohne Fremdfinanzierung.

Im Zuge einer USO Prüfung für den Zeitraum 01/2011- 06/2011 wurde bei einer Betriebsbesichtigung am 1.6.2011 festgestellt, dass die beiden Einfamilienhäuser noch nicht fertiggestellt waren. Als Fertigstellungsprognose wurde Ende des Jahres 2008 angegeben.

Bis 2011 wurden keine Maßnahmen gesetzt, um potentielle Mieter zu finden und waren die Häuser zu diesem Zeitpunkt auch noch nicht bewohnbar. Dies wird aus der Tatsache geschlossen, dass erst im Jahr 2011 folgende Maßnahmen zur Findung von potentiellen Mietern aktenkundig sind. Es wurden keine Maklerbüros beauftragt, sondern die Mieter wurden von den beiden Gesellschaftern gefunden. Bei den potenziellen Mietern handelt es sich lt. Aussage des Geschäftsführers um Bekannte bzw. Freunde der beiden Gesellschafter.

1. Objekt PLZ, Adr.1:

Am 17.8.2011 wurde ein schriftlicher Mietvertrag zwischen der Bf. und Frau B C über das Einfamilienhaus PLZ, Adr.1 abgeschlossen.

Diese ist lt. Aussage des Geschäftsführers die Gattin eines angesehenen Politikers in der Ukraine und dieser ein Bekannter vom Gesellschafter Herrn N15. Da der Gatte nicht namentlich im Mietvertrag aufscheinen wollte, wurde der Vertrag mit der Gattin abgeschlossen.

Frau B C leistete der Zeugenladung im Zuge des Ermittlungsverfahrens durch das Finanzamt nicht Folge, gab aber mit Schreiben vom 17.02.2017 bekannt, dass sie tatsächlich das Haus mieten wollten. Zum Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung war das Haus noch nicht ganz fertiggestellt (Innenarbeiten nicht beendet). Sie mussten vom Mietvertrag zurücktreten, da die Vermieter mehrmals die Übergabefristen über mehrere Monate nicht erfüllt haben.

In der Niederschrift vom 6.7.2012 mit dem Gesellschafter/Geschäftsführer Herrn N3) sagte dieser aus, dass seit März 2012 sicher ist, dass sich **Frau C** und ihr Gatte ein eigenes Objekt suchen möchten und vom Vertrag zurücktreten werden.

Laut Punkt 4.2. des Mietvertrages ist die Mieterin aufgrund von verzögerter Fertigstellung zu einer Beendigung des Vertrages erst berechtigt, sofern die Fertigstellung nicht bis 30. Juni 2012 erfolgt ist und eine von der Mieterin festgesetzte Nachfrist erfolglos verstrichen ist.

In den weiteren Ermittlungen wurde vom Finanzamt festgestellt, dass Frau C eine Wohnung in W4 um € 310.000,00 erworben hat.

Seit 13. März 2012 liegt ein neues schriftliches Mietanbot zwischen der Bf. und Herrn **V1 N14** vor, welches jedoch laut Aktenlage nicht unterfertigt wurde.

Am 14. März 2012 wurde auf das Konto der Bf. ein Betrag vom € 7.150,00 eingezahlt.

Dieser Betrag wurde von einer Fa. P Ltd eingezahlt. In welcher Beziehung V1 N14 und die Fa. P Ltd. stehen, wurde seitens der Außenprüfung nicht erhoben.

Der Mieter wurde vom Gesellschafter Herrn N15 gefunden. Er ist Hauptimporteur von Computertechnik in der Ukraine und in Österreich nicht sesshaft. Herr N14 hat vier Kinder und zwei davon im Schulalter und laut seinen Angaben möchte er eine wirtschaftliche und politische Sicherheit in Österreich haben.

In der Kündigungsbestätigung vom 29.04.2013 wurde ihm mitgeteilt, dass die Miete in Höhe von € 7.150,00 innerhalb von 30 Tagen rückerstattet wird.

2. Objekt PLZ,Adr.3:

Am 13.3.2012 wurde der BP ein nicht unterzeichnetes Mietanbot zwischen der Bf. und Herrn V2 N16 ,der Mieter des Objektes werden soll, vorgelegt.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters ist ein gültiger Mietvertrag zustande gekommen, denn das unterbreitete Anbot sei durch Einzahlung eines Betrages von € 6.050,00 am 27.3.2012 (Überweisungstext: V2 N16, Agasse **, W4, Miete Adr.3) konkludent angenommen worden.

In seiner Zeugenaussage am 10.03.2017 gab Herr N16 bekannt, dass er mit den beiden Gesellschaftern befreundet war und auch ein Kauf der Liegenschaft nicht ausgeschlossen war. Ein Preis wurde nicht besprochen. Er wollte mit seiner Familie dort einziehen. Vom Mietanbot ist er zurückgetreten, da ihm der Baufortschritt zu langsam war. Daran, ob ihm Jahr 2012 wirklich nur das Fundament gestanden ist, konnte er sich nicht erinnern.

Weiters sagte er aus:

"Ein Haus hat N15 gehört und eines Herrn N. Ich weiß nicht welches Haus wem gehört hat, aber ich habe mit E gesprochen. Ich wollte das Haus von E mieten."

Am 6.11.2013 wurde ein Mietvertrag zwischen der Bf. und V2 N15, dem Minderheitsgesellschafter (49%) abgeschlossen. Gegenstand dieses Mietvertrages sind die beiden Einfamilienhäuser (Adr.1 und Adr.3), welche an V2 N15 um insgesamt € 13.050,-- vermietet werden.

Seitens der Stadtgemeinde X wurden mit Schreiben jeweils datiert vom 19. 05.2015 die Benützungsbewilligungen - nach Erstattung der Fertigstellungsanzeige - für die beiden Einfamilienhäuser erteilt.

Am 25.10.2016 wurde im Zuge einer Vor Ort-Erhebung durch das Finanzamt festgestellt, dass sich zumindest 3 Personen auf dem Grundstück aufgehalten haben, vor der Tür parkte ein PKW mit ukrainischem Kennzeichen. Die Bautätigkeiten schienen abgeschlossen zu sein, die Einfamilienhäuser fertig und bewohnbar. Eine Abgrenzung zwischen den Einfamilienhäusern durch einen Zaun oder Ähnliches gibt es nicht.

Laut den Ermittlungen des Finanzamtes werden beide Häuser aufgrund der ZMR-Abfrage erstmalig bewohnt. Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf Punkt 1 des Ermittlungsberichtes des Finanzamtes vom 14. November 2017 verwiesen, in welchem die derzeit an den gegenständlichen Adressen gemeldeten Personen aufgelistet sind.

Demzufolge wird ein Haus Adr.1 von der Tochter des Herrn N15, deren Gatten und den beiden Kindern bewohnt. Das andere Haus Adr.3 von Mitgliedern der Familie des Gesellschafters N3.

Als Grund für die Verzögerungen bei der Fertigstellung der Gebäude brachte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen vor, dass die Mietvereinbarungen in Folge baulicher und auch betriebsprüfungsbedingter Verzögerungen vertragskonform immer wieder aufgelöst wurden. Parallel dazu gab es die Entwicklung in der Ukraine, sodass sich Herr N15 entschieden hat, beide Immobilien für eigene Wohnzwecke zu mieten.

Als Vermietungsumsätze wurden im Jahr 2016 € 164.441,64, im Jahr 2017 € 164.428,00 und im ersten Halbjahr € 84.918,76 erklärt.

Festzuhalten ist, dass die Geschäftstätigkeit der Bf. neben der streitgegenständlichen keine andere Vermietungstätigkeit umfasst.

II. Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2011:

Rechtliche Grundlagen:

Zu den tragenden Grundsätzen des Abgabenrechtes gehört die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Diese findet in verschiedensten steuerlichen Regelungen ihren Ausdruck. In der BAO dienen speziell die §§ 21 ff der Umsetzung dieses Prinzips.

Gemäß § 21 BAO ist bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen grundsätzlich vom wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht von der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes auszugehen. Weichen die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes und dessen wirtschaftlicher Gehalt voneinander ab, so ist Erstere für die Abgabenerhebung unbeachtlich. Sie entfaltet keine steuerliche Wirkung. Die steuerlichen Rechtsfolgen ergeben sich vielmehr gemäß dem wahren wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes.

Nach § 22 BAO kann die Abgabenpflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes weder umgangen noch gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen, rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Zwar bilden § 21 und § 22 BAO jeweils für sich eigene Tatbestände, doch sind beide Normen Ausfluss desselben Grundsatzes (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die Bestimmungen ergänzen einander (VwGH vom 5.2.1992, 89/13/0111). Margreiter bezeichnet die §§ 22 und 23 BAO als verstärkte Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. Margreiter in FJ 1995, 90).

Der VwGH sieht in ständiger Rechtsprechung als Missbrauch im Sinn des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung an, die in Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird.

Dabei ist zu beachten, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert ist, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird. Im Falle einer rechtlichen Gestaltung, die in Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet, ist allerdings zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung unverständlich ist (VwGH 30. Mai 1990, 86/13/0046).

Bei den von den Rechtsfolgen des § 22 Abs. 2 BAO betroffenen Umgehungsgeschäften handelt es sich um Rechtsgeschäfte, die abgeschlossen werden, um ein sonst eintretendes wirtschaftliches Ergebnis abzuwenden oder ein sonst nicht eintretendes wirtschaftliches Ergebnis herbeizuführen. Sie sind mit dieser Zielsetzung ernstlich gewollt und stellen keine Scheingeschäfte iSd § 23 BAO dar (VwGH 9.5.1969, 0658/69).

In Umsetzung der Rechtsgrundsätze des § 21 BAO haben Lehre und Rechtsprechung für Verträge zwischen nahen Angehörigen verschiedene Kriterien entwickelt, deren Vorliegen einen gewissen Ausgleich der in diesem Bereich in der Regel fehlenden Interessensgegensätze zwischen den Geschäftspartnern gewährleisten soll.

Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst ist, setzt die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen demnach voraus, dass sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- einem Fremdvergleich standhalten, d.h. dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 17.9.1990, 89/15/0019 stellvertretend für viele andere).

Diese Kriterien kommen im Rahmen der Beweiswürdigung dann zum Tragen, wenn berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt von behaupteten, vertraglichen Gestaltungen bestehen (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221).

Da der Interessensgegensatz bei Verträgen mit juristischen Personen, an denen Vertragspartner und/oder deren Angehörige als Gesellschafter beteiligt sind, in gleicher Weise gefährdet erscheint, kommen diese Grundsätze auch bei derartigen Rechtsgeschäften zur Anwendung (z.B. VwGH 15.12.1994, 93/15/0083 bzw. aus jüngerer Zeit etwa 97/13/0215 vom 1.7.2003 und 97/13/0208 vom 1.6.2003).

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 19. April 2007, 2005/15/0020 m.w.N.) voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen stehen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Verdeckte (Gewinn)Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Eine verdeckte Ausschüttung ist auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten.

Durch § 7 Abs 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten. Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden, sodass die damit zusammenhängenden Aufwendungen nicht zu Betriebsausgaben führen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16. Mai 2007, 2005/14/0083, ausgeführt hat, ist bei (nicht fremdüblich) den Gesellschaftern zur Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einerseits und andererseits solchen Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, sodass sie als "verdeckte Ausschüttung an der Wurzel" von vornehmerein nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zählen.

Gemäß § 8 Abs. 1 KStG bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit.b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

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

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

Nach Ansicht des BFG liegt daher eine „verdeckte Ausschüttung an der Wurzel vor.“

Das BFG vertritt die Meinung, dass sowohl der Mietvertrag vom 17.8.2011 abgeschlossen mit Frau B C als auch die beiden vorliegenden nicht unterschriebenen Mietanbote jeweils datiert vom 13.3.2012, in welchen einerseits Herr N14 und andererseits Herr N16 als Mieter angeführt werden, unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit als Umgehungsgeschäfte anzusehen sind, um das von Beginn an beabsichtigte Vorhaben, nämlich dass die Bf. zwei Luxus-Einfamilienhäuser für ihre Gesellschafter errichtet und an diese vermietet, zu verschleiern.

Denn mit dem Umweg über die Schein bzw. Umgehungsgeschäfte wurde genau das erreicht, was offensichtlich ursprünglich immer geplant war – nämlich die Liegenschaften selbst also durch die Gesellschafter der Bf.- zu nutzen und zu bewohnen und zwar auf einer Rechtsbasis, die dem Eigentum nahekommt. Das dem so ist, wird auch durch die Aussage des Herrn N16 am 10.03.2017 deutlich, der ausgesagt hat:

"Ein Haus hat Herrn N15 gehört und eines Herrn N. Ich weiß nicht welches Haus wem gehört, aber ich habe mit E gesprochen. Ich wollte das Haus von E mieten".

Auch die Lage und Ausstattung der beiden Luxusimmobilien (zB. hinsichtlich Badezimmer, Innen – und Außenpool) sowie, dass sich bis dato keine Begrenzung zwischen den beiden Häusern befindet, sind deutliche Hinweise darauf, dass diese beiden Häuser auf die persönlichen Wünsche der Gesellschafter zugeschnitten sind und eine Trennung der beiden Grundstücke durch eine Begrenzung nicht notwendig ist. Es wird damit augenscheinlich, dass diese niemals zur Fremdvermietung verwendet werden sollten.

Auffallend ist zudem, dass sowohl der Mietvertrag vom 17.8.2011 mit Frau B C als auch die beiden Mietanbote an die potentiellen Mieter N14 und N16 jeweils datiert vom 13.3.2012 zu einem Zeitpunkt abgeschlossen wurden, wo eine Gebrauchsüberlassung der Einfamilienhäuser gar nicht möglich war, weil diese noch nicht fertig gestellt waren. Zudem konnte sich Herr N16 nicht einmal genau erinnern, in welchem baulichen Zustand sich das von ihm zu mietende Objekt im Jahr 2012 befunden hat (s. NS vom 10.03.2017).

Auch der Mietvertrag abgeschlossen zwischen der Bf. und dem Minderheitsgesellschafter V2 N15 vom 6.11.2013 wurde zu einem Zeitpunkt abgeschlossen, wo die beiden Häuser ebenfalls noch nicht fertiggestellt waren.

Nach Ansicht des BFG handelt es sich bei den beiden Häusern um notwendiges Privatvermögen der GmbH. Die geltend gemachten Betriebsausgaben sind daher nicht anzuerkennen.

Das vom steuerlichen Vertreter der Bf. erst im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegte Gutachten zum Stichtag 6. November 2013 behandelt den Zustand und die Bewertung ab dem Jahr 2013. Nach Ansicht des BFG wirkt dieses Gutachten nicht auf die Jahre 2006 bis 2012 zurück.

Die vom steuerlichen Vertreter immer wieder behauptete Fremdüblichkeit der Vermietungen ist als reine Schutzbehauptung zu qualifizieren.

III. Umsatzsteuer:2006-2012:

§ 2 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

„Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.“

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit.a UStG 1994 Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, deren Entgelte übwegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 2 Z 1 bis 5 des EStG 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.

Es ergibt sich damit klar, dass nur ein Unternehmer vorsteuerabzugsberechtigt ist. Die Unternehmereigenschaft wird erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dient (dienen soll).

Es ist zwar zur Begründung der Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt (Leistungen erbracht) werden, es genügt vielmehr ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen. Auch auf die tatsächliche Erzielung von Einnahmen kommt es dabei (noch) nicht an. Die Beantwortung der Frage, ab welchem Zeitpunkt Unternehmereigenschaft angenommen werden kann, hängt entscheidend davon ab, wann der Unternehmer die ersten nach außen gerichteten Anstalten zur Einnahmenerzielung trifft. Ausschlaggebend ist, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen auch in Erscheinung tritt.

Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend (ebenso EuGH 14.2.1985, C-268/83 Römpelmann; EuGH 29.2.1996, C-110/94 INZO; EuGH 21.3.2000, C-110/98 Gabalfrisa; EuGH 8.6.2000, C-396/98 Grundstücksgemeinschaft Schlossstraße), die Unternehmereigenschaft zu begründen, wenn nach außen erkennbar ist, wann die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden. (vgl. Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG 1994, § 2 Rz 117).

Nach EuGH 8.6.2000, C-700/98 Breitsohl, gilt als Steuerpflichtiger, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig auszuüben und erste Investitionsausgaben hiefür tätigt. Maßgeblich ist somit, wann - nach außen erkennbar - die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden (so auch VwGH 30.9.1998, 96/13/0211). Ob die Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist Tatfrage, für die die allgemeinen Regeln über die objektive Beweislast zum Tragen kommen. Nach der Rechtsprechung des EuGH darf die Abgabenverwaltung objektive Nachweise für die erklärte Absicht fordern.

Bei der Errichtung von Gebäuden, die der privaten Nutzung ebenso dienen können wie der Vermietung, können Vorsteuern und Aufwendungen, denen keine Einnahmen gegenüberstehen, nach der Rechtsprechung und Lehre nur dann steuerlich (ausnahmsweise) zum Tragen kommen, wenn die ernsthafte Absicht künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben, oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände "mit ziemlicher Sicherheit" feststehen (vgl. Ruppe, UStG3, § 2 Tz 136; vgl. zB VwGH 23.6.1992, 92/14/0037; VwGH 27.3.1996, 93/15/0210; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132; VwGH 27.1.1998, 93/14/0234).

Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und allenfalls sondiert wird, ob sich das Gebäude günstiger verwerthen lässt (VwGH 26.7.2006, 2003/14/0013; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132; VwGH 22.9.1987, 86/14/0198; 30.4.2003, 98/13/0127). Für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft können nur nach außen gerichtete Handlungen maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansieht (VwGH 17.5.1988, 85/14/0106). Der Bw. hat objektive Anhaltspunkte anzuführen, die seine Vermietungsabsicht dokumentieren.

Fallbezogen ist sohin für den Beginn der Unternehmereigenschaft (und damit den Vorsteuerabzug) entscheidungswesentlich, ob und wann eine ernsthafte Vermietungsabsicht des Bf. klar erkennbar in Erscheinung getreten ist. Dabei ist - wie vorstehend ausgeführt wurde - ausschließlich auf das von der Bf. in diesem Zeitraum nach außen erkennbar gesetzte und damit Dritten gegenüber in Erscheinung getretene Verhalten abzustellen, da für die Beurteilung der Frage, ob und wann (die Unternehmereigenschaft begründende) Vorbereitungshandlungen anzunehmen sind, eine zeitpunktbezogene Beurteilung zu erfolgen hat.

Es muss damit für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges bereits im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen mit entsprechender Gewissheit feststehen, dass diese mit steuerpflichtigen Umsätzen in Zusammenhang stehen (werden). Ob nun das Vorliegen der ernsthaften Absicht zur späteren Einnahmenerzielung als klar erwiesen angesehen werden kann, hat die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung festzustellen. Die Frage, ob eine Vermietungsabsicht besteht, ist mit der Wahl jener Möglichkeit zu beantworten, die

den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat (vgl. dazu z.B. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063).

Gemäß § 167 Abs. BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Wie aus dem Wortlaut des § 167 Abs. 2 BAO hervorgeht, genügt es für eine schlüssige Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 27.10.1988, 87/16/0161; VwGH 18.12.1990, 87/14/0155). Vielmehr ist ein Vorgang tatsächlicher Art dann als erwiesen anzunehmen, wenn die erkennende Behörde auf Grund einer aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und den Gesetzen logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerungen zur Überzeugung gelangt es, dass es sich so ereignet hat (VwGH 6.12.1990, 90/16/0031; VwGH vom 14.5.1991, 89/14/0195).

Unter diesem Blickwinkel gelangt das BFG zu der Erkenntnis, dass die unternehmerische Tätigkeit der Bf.- nämlich die Vermietung zweier Luxuseinfamilienhäuser an Fremde Dritte - in den Jahren 2006 bis 2012 nicht zweifelsfrei nach Außen erkennbar in Erscheinung getreten ist. Gerade in Fällen, in denen die äußeren Umstände dafür sprechen, dass primär in der Lebensführung gelegene Motive für eine Betätigung ausschlaggebend waren, wird der Nachweis, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit beabsichtigt ist, nicht leicht zu erbringen sein.

Im Hinblick darauf, dass die potentiellen Mieter ausschließlich im Bekanntenkreis der Gesellschafter der Bf. gesucht wurden, eine dokumentierte Interessentensuche am freien Markt nicht erfolgt ist, keine Inserate geschalten wurden oder Werbetafeln bei der Liegenschaft angebracht wurden und der vorgelegte Mietvertrag und die beiden Mietanbote, außerhalb der gesetzten Frist aufgelöst wurden oder gar nicht unterfertigt wurden, und der Geschäftsführer der Bf. sich im Zuge der Außenprüfung gegen eine Einvernahme der Mieter ausgesprochen hat, kommt das BFG zu dem Schluss, dass die Bf. damit lediglich versucht hat eine unternehmerische Tätigkeit vorzugeben um die angefallenen Vorsteuerbeträge geltend machen zu können.

Des Weiteren ist es für einen wirtschaftlich agierenden und somit auf Profit ausgerichteten Investor ungewöhnlich, dass er im Jahr 2006 ein Grundstück mit der Absicht erwirbt darauf zwei Luxuseinfamilienhäuser zu errichten und zu vermieten, diese jedoch erst im Jahr 2015 (Erteilung der Benützungsbewilligung am 19. Mai 2015) fertiggestellt werden.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bf. vorbringt, dass die Vermietungsabsicht nunmehr einer Vermietungsgewissheit (nunmehr Vermietung an den Minderheitsgesellschafter der Bf.) gewichen ist, dann ist dem entgegenzuhalten, dass grundsätzlich die fremdübliche Vermietung einer Immobilie durch eine Körperschaft an sich keine unangemessene

missbräuchliche Gestaltung ist, auch wenn sie an nahestehende Personen erfolgt. Sollte jedoch nach dem Gesamtbild der Verhältnisse allerdings ausschließlich die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund stehen, liegt die Annahme von Missbrauch - wie bereits oben ausgeführt- nahe.

Im Erkenntnis vom 27.6.2018, Ra 2017/15/0019 hat der VwGH grundsätzliche Ausführungen zur Vermietung von Liegenschaften von Gesellschaften an deren Gesellschafter getätigt und in diesem insbesondere folgende Aussagen getroffen (Kommentar von Zorn, in RdW 10/2018).

„Vermietet eine GmbH eine (bebaute) Liegenschaft an den Gesellschafter (und liegt keine unecht umsatzsteuerbefreite Vermietung vor), dann steht der GmbH grundsätzlich der Vorsteuerabzug hinsichtlich der iZm der Vermietung stehenden Vorumsätze zu.

Bei jeder der (drei) folgenden, jeweils unterschiedlichen Konstellationen steht der Vorsteuerabzug nicht zu:

1. (...)

2. *Im Falle einer nicht fremdüblichen Vermietung von „Luxusimmobilien“ (das ist allerdings ein Ausnahmefall) kann insgesamt eine verdeckte Gewinnausschüttung an der Wurzel vorliegen (die Immobilie wird damit notwendiges Privatvermögen der GmbH). Aufgrund der unionsrechtlich auf das Beibehaltungsrecht Österreichs gestützten Regelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 steht dies dem Vorsteuerabzug entgegen.*

3. (...)"

Auf den gegenständlichen Fall bezogen bedeutet dies, dass

- unstrittig tatsächlich Luxuseinfamilienhäuser vorliegen,
- diese zwischenzeitig unstrittig an den Minderheitsgesellschafter vermietet worden sind
- eine Nutzung dieser Häuser durch andere als die Gesellschafter der Bf. aufgrund der Beschaffenheit der Liegenschaft nicht möglich war (keine Trennung zwischen den Einfamilienhäusern, komplementäre Anlage der Pools: eine Innen- und ein Außenpool, ...).

Dass die Luxus-Einfamilienhäuser nach den individuellen Wünschen zumindest eines Gesellschafters gestaltet wurden wird auch aus der im Zuge der Betriebsprüfung mit einem Gesellschafter aufgenommenen Niederschrift klar: „*Die ganze Geschäftsidee war von Herrn N15. Er hat ständig mit dem Architekten konferiert*“ ersichtlich.

Dem Vorbringen seitens der Bf., „wonach ihre (in den Streitjahren behaupteterweise vorbereitete) Vermietungstätigkeit bei unmittelbarer Anwendung des EU-Rechtes (Mehrwertsteuersystem-Richtlinie) als unternehmerisch einzustufen wäre“, ist entgegenzuhalten:

Auch gegen die umsatzsteuerliche Liebhaberei bei der sogenannten kleinen Vermietung von Wohnraum nach der österreichischen Rechtslage wurden derartige EG- bzw. EU-rechtliche Bedenken vorgetragen. Nach der Rsp des VwGH steht Österreich

aber bei der Vermietung von privat genutztem Wohnraum ein Wahlrecht zwischen einerseits Befreiung (und damit Vorsteuerausschluss) und andererseits Steuerpflicht zu. Mit den innerstaatlichen Regelungen über die umsatzsteuerliche Liebhaberei bei Wohnraumvermietung bewegt sich Österreich innerhalb des ihm als Einzelstaat von der EU (früher: EG) eingeräumten Spielraumes (VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082). Genauso bewegt sich die innerstaatliche Rechtslage, wenn sie aufgrund der Feststellung eines Missbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts bzw. von Umgehungsgeschäften bzw. von notwendigem Privatvermögen einer Kapitalgesellschaft zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges führt, innerhalb des unionsrechtlichen (früher: gemeinschaftsrechtlichen) Spielraumes.

Hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2012 ist festzuhalten, dass sich die nunmehrige als Beschwerde zu bezeichnende Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Monate Jänner, Februar und April bis September 2012 gem. § 253 BAO als auch gegen den nunmehr ergangenen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 30.11.2015 richtet.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Gemäß § 200 Abs. 2 leg. cit. ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt ist.

Da ein Grund für die vorläufige Erlassung gem. § 200 BAO des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2012 weggefallen ist, in diesem Zusammenhang wird auf die oa Ausführungen verwiesen, war dieser gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären .

IV. Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaft für die Jahre 2006 bis 2009:

§ 303 Abs. 1 BAO lautet:

„Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

- a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder*
- b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder*
- c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116 BAO) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,*

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

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

Diese Aussage (...zu der nunmehr....erlassenen Entscheidung) geht davon aus, dass die (für die Sachentscheidung relevante) Sach- und Rechtslage sich seit der Erlassung des abschließenden Bescheides nicht geändert hat. Ansonsten ist für das Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen nämlich ausschlaggebend, ob im Zeitpunkt des wieder aufzunehmenden (abgeschlossenen) Verfahrens – bei Kenntnis der Tatsachen – eine anders lautende Entscheidung erfolgt wäre, wobei auf die damalige Rechtsalge- nicht jedoch auf die damalige Verwaltungsübung oder Rechtsmeinung (Rechtskenntnis) des Organwalters – abzustellen ist (s. Ritz BAO⁶ Tz 24).

Zur Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren verweist das Finanzamt in Tz 3 des Bp-Berichtes auf nachstehende Ausführungen:

„Nach Erlassen des KöSt-Bescheides 2006 vom 17.4.2008, des USt-Bescheides 2006 vom 5.5.2008, des KÖSt-Bescheides 2007 vom 15.8-2008, des USt-Bescheides 2007 vom 15.9.2008, des KÖSt-Bescheides 2008 vom 2.9.2009, des USt-Bescheides 2008 vom 2.9.2009, des KÖSt-Bescheides 2009 vom 20.10.2010 und des USt-Bescheides 2009 vom 20.12.2010 sind im Zuge der Betriebsprüfung bzw. im Zuge der davor durchgeföhrten USO-Prüfung für den Zeitraum 01/2011 bis 06/2011 (ArBg. 224018/11 Prüfungsbeginn 4.4.2011 neue Sachverhalte hervorgekommen, die zu einer Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO führten.

Aus den dem ho. Finanzamt vorliegenden Unterlagen war bei Erlassen der Körperschafts- und Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2009 nicht erkennbar, dass es sich bei den beiden errichteten Gebäuden um zwei Luxuseinfamilienhäuser handelt, die der privaten Nutzung (in diesem Fall der Nutzung durch die beiden Gesellschafter - siehe Ausführungen Tz 1) ebenso dienen kann, wie der Vermietung. Erst im Zuge der Prüfung kamen neue Sachverhalte hervor, die bei Erlassen der Körperschafts- und Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2009 von der Behörde nicht berücksichtigt werden konnten.

Es gab folgende Einbringen bis zum Prüfungszeitpunkt von Seiten der Abgabenpflichtigen an die Behörde:

Mit 7.9.2006 wurde dem ho. Finanzamt der Fragebogen (Verf 15) vom steuerpflichtigen Vertreter übermittelt. Unter (genuine) Bezeichnung der ausgeübten Geschäftstätigkeit war angemerkt: "Errichtung und Vermietung von Liegenschaften".

Am 29.8.2007 wurde ein Schreiben an das ho Finanzamt zur Tätigkeit der Gesellschaft übermittelt: "Zur Tätigkeit der Gesellschaft teilen wir mit, dass die Gesellschaft im Jahre 2006 ein Grundstück in X erworben hat. Darauf werden bis Ende 2008 zwei Gebäude

errichtet, die ab 2009 vermietet werden. Bis dato sind neben der Grunderwerbskosten hauptsächlich Planungskosten angefallen..."

Aus keinen dieser vorgelegten Einbringen war für die Behörde erkennbar und konnte daher auch im Zeitpunkt der Bescheiderlassung für die Jahre 2006 bis 2009 nicht gewürdigt werden, um welche Art von "Gebäude" es sich handelt.

Erst im Zuge der BP und im Zuge der Baustellenbesichtigung kamen "neue" Sachverhalte hervor (siehe Ausführungen Tz 1), die zu einer Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die bereits veranlagten Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2009 führen."

Dem hielt der steuerliche Vertreter der Bf. in der **Berufung** (nunmehr Beschwerde) entgegen, dass bereits in der Steuererklärung 2006 der geprüften Gesellschaft offen gelegt worden sei, dass die Grundstücke, auf dem die Gebäude errichtet wurden, einen Wert von gesamt € 566.300,00 aufweisen würden. Weiters seien jährlich die Jahresabschlüsse dem Finanzamt übermittelt worden. In diesen Jahresabschlüssen seien die jährlichen Herstellungskosten und die bis zum Stichtag angelaufenen Gesamtherstellungskosten ersichtlich gewesen. Daher seien die Kosten der Errichtung der Immobilie dem Finanzamt bekannt gewesen. Somit könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Tatsache, dass es sich um zwei Gebäude handeln würde, die im Luxussegment angesiedelt und daher teuer in der Herstellung seien, überraschend gekommen sei.

Nach Meinung des BFG ist dem entgegenzuhalten, dass im Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen Erstbescheide nicht bekannt war, dass es sich bei den in den Jahresabschlüssen unter der Bezeichnung „Anlagen in Bau“ geführten Herstellungskosten um die Errichtung von zwei Luxus-Einfamilienhäusern handelt. Mehr, als dass auf Grund und Boden etwas errichtet wird, war daher dem Finanzamt nicht bekannt.

Wenn der steuerliche Vertreter in der „Berufung“ anmerkt, dass die Begründung, die Gebäude könnten auch privat verwendet werden, zwar korrekt sei, jedoch könne JEDES Gebäude (wie auch jedes andere Betriebsvermögen) privat verwendet werden und könne daher keine neu hervortretende Tatsache sein. Dann ist dem entgegenzuhalten, dass aus den Verweisen in der Tz 3 des BP-Berichtes hervorgeht, dass es sich bei der Bf. von Anfang an um die Absicht gehandelt hat, die Häuser zur eigenen Nutzung durch die Gesellschafter zu errichten. Die vom steuerlichen Vertreter der Bf. immer vorgebrachte geplante Absicht der Fremdvermietung kann seitens des BFG nur als Schutzbehauptung gewertet werden. Die angemessene Gestaltung zur Errichtung eines Einfamilienhauses ist die, dass die Liegenschaft im Eigentum des Errichters steht und nicht der Umweg über die Gründung einer GmbH, deren alleiniger Geschäftsgegenstand die Errichtung und Vermietung der Liegenschaften ist.

Die vom Finanzamt in der Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung sowie in der Tz. 1 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung angeführten sachverhaltsmäßigen Umstände stellen - unbesehen der Frage, ob sie neu hervorgekommen sind - nur dann taugliche Wiederaufnahmegründe dar, wenn die

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

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

Die Wiederaufnahme der Bescheide hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 erfolgte daher zu Recht. In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen hinsichtlich der Begründungen zu den jeweiligen Sachbescheiden betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer (Punkt II. und III. dieses Erkenntnisses) verwiesen.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (s. VwGH 20.1.2010, 2006/13/0015). Wie bei allen Ermessensentscheidungen kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den in § 20 genannten Kriterien Bedeutung zu. Stets hat eine Abwägung aller für die Ermessensübung relevanten Umstände zu erfolgen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 24. April 2014, 2010/15/0159 Folgendes ausführt:

„Bei der amtswegigen Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Behörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei sind der Sinn des Gesetzes (Art. 130 Abs. 2 B-VG idF vor BGBI. I Nr 51/2012, nunmehr Art. 133 Abs. 3) und § 20 BAO als Ermessensrichtlinien zu berücksichtigen (vgl. Gassner, ÖStZ 1986, 51 f, und beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 12. April 1994, 90/14/0044, Slg 6882/F).

Wiederaufnahmegründe liegen im Beschwerdefall (auch) hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 und 2004 unbestritten vor. Strittig ist sohin, ob die belangte Behörde ihr Ermessen dem Gesetz entsprechend geübt hat.

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist dem Begriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben, beizumessen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. April 2009, 2006/15/0257, mwN).

Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der

Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei an Hand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären. Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen - insbesondere auch in Bezug auf das Ergebnis der neuen Sachentscheidung - in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 22. April 2009, 2006/15/0257, mwN). Bei Ausübung des Ermessens sind alle im Zusammenhang mit der Wiederaufnahme in Betracht kommenden Umstände zu berücksichtigen. Hierzu ist festzuhalten, dass die Mitbeteiligte laut angefochtenem Bescheid in den Jahren 2003 und 2004 Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 iVm § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 sowie Privataufwendungen ihrer Gesellschafter als Betriebsausgaben verbucht und die auf solche Aufwendungen entfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht hat. Diese - im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung neu hervorgekommenen - Tatsachen führten zu einer Verkürzung der Umsatz- und Körperschaftsteuer. Die steuerlichen Auswirkungen (Beseitigung der Verkürzung) haben allein in Bezug auf die Körperschaftsteuer 2003 1.260 € betragen, was, wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, weder absolut noch relativ geringfügig ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 26. Februar 2013, 2009/15/0016, vom 4. März 2009, 2006/15/0079, sowie- ein weiteres Mal- vom 22. April 2009, 2006/15/0257). Der Verwaltungsgerichtshof hat auch wiederholt ausgesprochen, dass bei mehreren Verfahren die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen sind (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 26. Februar 2013, 2009/15/0016, mwN, und vom 28. November 2002, 98/13/0143 wo es u.a. um die Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren 1988 bis 1991 ging), was im Streitfall schon allein deswegen geboten ist, weil es sich bei den in Bezug auf Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer neu hervorgekommenen Tatsachen um im Wesentlichen gleich gelagerte Fakten handelt.

Die Auswirkungen der dargestellten Wiederaufnahmegründe sind somit nicht geringfügig. Dazu kommt auch noch der Umstand, dass die Wiederaufnahmegründe die Verlagerung von Kosten der privaten Lebensführung von Gesellschaften in den Bereich der Betriebsausgaben und Vorsteuern einer Körperschaft betreffen. Daraus folgt, dass die belangte Behörde bei ihrer Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens das ihr eingeräumte Ermessen nicht im Sinne des Art. 130 Abs. 2 B-VG ausgeübt hat. Damit hat sie den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.“

Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies:

Die steuerlich relevanten Verlustauswirkungen betragen bei der Körperschaftsteuer in dem für die Wiederaufnahme maßgeblichen Zeitraum 2006-2009 insgesamt rund € -23.000,00 und bei der Umsatzsteuer (Nichtanerkennung der Vorsteuern) in den Jahren 2006 bis 2009 rund € 220.000,00. Angesichts der Höhe dieses Betrages kann keine Rede davon sein, dass hier eine (absolut) geringfügige Auswirkung des Wiederaufnahmegrundes

vorläge. Es liegt somit kein Missverhältnis zwischen relativ kleinen Wiederaufnahmegrund und großer Gesamtauswirkung der Wiederaufnahme vor.

Die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2009 erfolgte daher zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im gegenständlichen Fall im Wesentlichen Sachverhaltsfragen strittig sind und zudem das BFG der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt ist, war die ordentliche Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 7. Jänner 2019