

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***R1***, den Richter ***R2*** sowie die fachkundige Laienrichterin ***R3*** und den fachkundigen Laienrichter ***R4*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch G. Denk Wirtschaftstreuhand Ges.m.b.H. Steuerberatungsgesellschaft, Neubaugasse 68 Tür 13s, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 19. März 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich) vom 26. Februar 2018 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2012 bis 2016, Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2012 und 2013 sowie Umsatzsteuer 2012 bis 2016, Steuernummer ***BFStNr*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 7. September 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF***

I.

1. zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird, soweit sie sich gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2012 bis 2016, gegen die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2012 und 2013 und gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016 richtet, Folge gegeben. Die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2012 bis 2016 und die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer 2012 und 2013 werden ersatzlos aufgehoben. Die Umsatzsteuer 2014 wird mit € 9.584,31, die Umsatzsteuer 2015 mit € 10.395,06 und die Umsatzsteuer 2016 mit € 9.530,39 festgesetzt.

2. beschlossen:

Die Beschwerde wird, soweit sie sich gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 und 2013 richtet, gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

II.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheiden vom 26.2.2018 verfügte die belangte Behörde nach einer Außenprüfung gegenüber der Beschwerdeführerin die Wiederaufnahme der Verfahren zur Festsetzung der Umsatzsteuer 2012 und 2013 und setzte gleichzeitig die Umsatzsteuer 2012 bis 2016 (neu) fest. Weiters zog sie die Beschwerdeführerin mit Bescheiden vom selben Tag zur Haftung für Kapitalertragsteuer 2012 bis 2016 heran. Sie ging davon aus, dass die Beschwerdeführerin zwei Wohnungen unter dem marktüblichen Mietzins, sohin fremdunüblich an die Kinder ihres Geschäftsführers und alleinigen Gesellschafters vermietet habe, da eine der beiden Wohnungen davor und danach zu einem höheren Mietzins an Dritte vermietet gewesen sei. Diese Vermietungen seien im Ausmaß des Differenzbetrages zwischen dem angemessenen und dem tatsächlich entrichteten Mietzins (monatlich netto € 454,54 pro Wohnung) als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde vom 19.3.2018, in der die Beschwerdeführerin geltend macht, dass für die beiden gegenständlichen Wohnungen kaum Nachfrage bestanden habe und es daher nicht möglich gewesen sei, sie zu einem höheren Mietzins zu vermieten. Abgesehen davon entspreche der mit den Kindern des Gesellschafter-Geschäftsführers vereinbarte Mietzins ohnedies dem Durchschnittspreis laut Mietenspiegel 2010. Die Festsetzung der Umsatzsteuer sowie die diesbezüglichen Wiederaufnahmen für die Jahre 2012 und 2013 seien zudem nicht begründet und führe eine (von der Beschwerdeführerin bestrittene) Erbringung von Leistungen zu unangemessen niedrigen Preisen nicht automatisch zur einer USt-Nachforderung, sondern bemesse sich die USt - sofern nicht insgesamt ein unentgeltlicher Vorgang vorliegt - nach der vereinbarten Gegenleistung und sei der Verzicht auf einen höheren Preis nicht als zusätzliches Entgelt zu qualifizieren.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 8.2.2019 wies die belangte Behörde die Beschwerden als unbegründet ab. Sie hielt weiter daran fest, dass die mit den Kindern des Gesellschafter-Geschäftsführers abgeschlossenen Mietverträge nicht fremdüblich seien. Zum geltend gemachten Begründungsmangel i.Z.m. der Umsatzsteuer wies die Behörde darauf hin, dass die Bescheide auf den Betriebsprüfungsbericht vom 26.2.2018 verweisen und in dessen Anlage I die umsatzsteuerlichen Auswirkungen dargestellt seien.

Mit Schriftsatz vom 18.3.2019 stellte die Beschwerdeführerin Vorlageantrag gemäß § 264 BAO, in dem die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat beantragt wurde. Erneut verwies sie darauf, dass für die beiden Wohnungen kaum Nachfrage bestanden habe, da sie aufgrund ihrer Erdgeschosslage sehr dunkel seien und eine der beiden Wohnungen zudem in unmittelbarer Nähe zur Garageneinfahrt liege. Auch den beauftragten Maklern sei es nicht gelungen, Interessenten für diese Wohnungen zu finden,

sodass diese längere Zeit leer gestanden seien. Dass eine der Wohnungen davor und danach zu einem höheren Mietzins vermietet wurde, sei dadurch zu erklären, dass es sich beim Vermieter um einen Fußballverein gehandelt habe, der für einen damals neu zugekauften Spieler dringend eine Unterkunft in der Nähe der Spielstätte gesucht habe und dass beim Nachmieter eine Indexanpassung im Zeitverlauf zum Tragen gekommen sei. Letztlich führt die Beschwerdeführerin zur Berechnung der Kapitalertragsteuer aus, dass die belangte Behörde als Bemessungsgrundlage unrichtigerweise nicht den Nettomietzins, sondern den Bruttomietzins einschließlich USt und KESt herangezogen und die im Laufe der streitgegenständlichen Jahre eingetretenen Mietzinserhöhungen nicht berücksichtigt habe.

Im Vorlagebericht vom 13.2.2020 brachte die belangte Behörde ergänzend vor, dass die Kinder des Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin in den streitgegenständlichen Jahren nur geringe Einkünfte hatten und daher davon auszugehen sei, dass sie diesem gegenüber unterhaltsberechtigten waren, sodass die Vermietung als Unterhaltsleistung zu betrachten und damit steuerlich unbeachtlich sei. Für den Fall, dass das Bundesfinanzgericht die Mietzinse als fremdüblich ansehen sollte, werde daher beantragt, in Ermangelung einer unternehmerischen Tätigkeit die mit den Wohnungen im Zusammenhang stehenden Vorsteuern nicht anzuerkennen. Dem entgegnete die Beschwerdeführerin, dass die Kinder ihres Gesellschafter-Geschäftsführers im streitgegenständlichen Zeitraum bereits selbsterhaltungsfähig und damit nicht mehr unterhaltsberechtigten gewesen seien. Die Tochter habe ihr Studium zu dieser Zeit bereits abgeschlossen gehabt, habe mit ihrem Ehegatten zusammengelebt und sei - ebenso wie dieser - erwerbstätig gewesen. Der Sohn habe sein Studium im Mai 2013 abgeschlossen und von 1.9.2012 bis 8.8.2017 (mit zwei Unterbrechungen vom 1.3.2013 bis 30.9.2013 und vom 17.12.2015 bis 22.6.2016) in den USA gelebt und dort gearbeitet, woraus sich auch erkläre, dass er keine inländischen Einkünfte hatte.

Anzumerken ist, dass die Außenprüfung auch zu (neuen) Vorschriften von Körperschaftssteuer geführt hat und diese Bescheide ebenfalls mit Beschwerde bekämpft wurden. Da die hierüber ergangenen Beschwerdeentscheidungen in Rechtskraft erwachsen sind, sind die KöSt-Bescheide nicht mehr Gegenstand des Beschwerdeverfahrens.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die mit Erklärung vom 18.6.2007 errichtet wurde und zu FN ***Bf-FN*** im Firmenbuch eingetragen ist. Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der Beschwerdeführerin ist seit deren Gründung ***Bf-Gf*** (amtswegig abgefragter Firmenbuchauszug vom 14.8.2023).

Mit Kaufvertrag vom 28.6.2007 erwarb die Beschwerdeführerin die Liegenschaft EZ ***XXX***, Grundbuch ***YYYYY***, mit der Liegenschaftsadresse ***Z-Gasse*** (Kaufvertragsurkunde vom 28.6.2007). Auf dieser Liegenschaft errichtete sie nach Abbruch des darauf befindlichen Gebäudes ein Mehrparteienhaus mit neun Wohneinheiten, um aus deren Vermietung Erträge zu erzielen. Ab August 2009 bemühte sich die Beschwerdeführerin - auch unter Einschaltung von Immobilienmaklern - Mieter für die Wohnungen zu finden (Alleinvermittlungsauftrag vom 23.7.2009 mit dem Realbüro Dr. ***A***, Blg ./2 zur Beschwerde). Dabei stellte sich heraus, dass an den Wohnungen Top 1 und 2 - offenbar weil sie aufgrund ihrer Erdgeschosslage sehr dunkel sind und Top 2 zudem in unmittelbarer Nähe zur Garageneinfahrt liegt - nur geringes Interesse bestand. So bezogen sich von den insgesamt 54 Anfragen, die im Zeitraum 1.8.2009 bis 30.1.2010 bei dem von der Beschwerdeführerin beauftragten Immobilienmakler Realbüro Dr. ***A*** einlangten, nur zwei Anfragen ausschließlich auf Top 1 und/oder 2, neun weitere Anfragen auch auf Top 1 und/oder 2 und die restlichen 43 Anfragen ausschließlich auf andere Wohnungen im Haus. Von den insgesamt 19 durchgeführten Besichtigungen bezog sich keine einzige ausschließlich auf Top 1 oder Top 2 (laufend, zuletzt am 27.1.2010 übermittelte Aktivitätenlisten des Realbüros Dr. ***A***, Blg ./1, ./3 bis ./8 und ./11 zur Beschwerde). Im Februar 2010 ist die Beschwerdeführerin daher mit dem Makler übereingekommen, die noch unvermieteten Wohnungen um einen reduzierten Mietzins anzubieten. Für Top 1 war nun ein Nettohauptmietzins von € 1.531,19 in Aussicht genommen, für Top 2 ein Betrag von € 1.533,54 (E-Mail des Realbüros Dr. ***A*** an die Beschwerdeführerin vom 16.2.2010, Blg ./10 zur Beschwerde und zum Vorlageantrag). Ursprünglich sollte Top 1 um einen Nettohauptmietzins von € 1.815,00 und Top 2 um einen Nettohauptmietzins von € 1.890,00 vermietet werden (Mietenkatalog bzw. Prospekt über das Wohnhaus, Blg. zum Schriftsatz v. 10.7.2023).

Mit Vertrag vom 5.7.2010 mietete der Sportklub ***SK*** die Wohnung Top 1 mit einer Nutzfläche von 103,08 m² als Unterkunft für den damals neu zugekauften Spieler ***SP***. Das Mietverhältnis wurde beginnend mit 1.7.2010 auf die Dauer von drei Jahren abgeschlossen, wobei für den Mieter eine vorzeitige Kündigungsmöglichkeit nur im Rahmen der gesetzlichen Bestimmung des § 29 Abs. 2 MRG vorgesehen war, also nach Ablauf eines Jahres unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist. Der vereinbarte Nettohauptmietzins betrug € 1.637,71, sohin € 15,89/m² (Mietvertragsurkunde vom 5.7.2010). Dass mit dem Sportklub ***SK*** ein Mietzins vereinbart werden konnte, der über den für die übrigen Wohnungen im Haus erzielten Mietzinsen (s. unten) und über dem zuletzt mit dem Makler für Top 1 in Aussicht genommenen Mietzins liegt, erklärt sich dadurch, dass dieser für den neu zugekauften Spieler dringend eine Wohnung in der Nähe der Spielstätte benötigte und deshalb bereit war, für ein geeignetes Objekt einen höheren Preis zu bezahlen.

Nachdem die Wohnung Top 2 im Oktober 2010 nach wie vor leer stand, und das mit der Vermittlung beauftragte Maklerbüro ***B*** GmbH dies einerseits darauf zurückführte, dass der geforderte Mietzins über dem durchschnittlichen Mietzins für andere Wohnungen in

vergleichbarer Lage (€ 10,00/m²) liegt, und andererseits auf die geringe Helligkeit und die Lage über der Garageneinfahrt, kamen die Beschwerdeführerin und das Maklerbüro überein, die Wohnung um € 9,00/m² anzubieten (E-Mail-Korrespondenz der Beschwerdeführerin mit der ***B*** GmbH vom 19. bis 22.10.2010, Blg. /16 zur Beschwerde). Kurzfristig fand sich jedoch auch zu diesem Preis kein Interessent. Mit Vertrag vom 26.12.2010 mietete schließlich ***Bf-Gf-Sohn***, geb. ****1985, der Sohn des ***Bf-Gf*** die Wohnung Top 2 mit einer Nutzfläche von 103,08 m² beginnend mit 1.1.2011 unbefristet um einen Nettohauptmietzins von € 1.199,93, sohin € 11,64/m² (Vertragsurkunde vom 26.12.2010). Ab Juli 2012 belief sich der Mietzins für Top 2 auf € 12,25/m², seit Jänner 2016 beträgt er € 17,95/m² (Mietzinsliste Blg./17 zum Vorlageantrag).

Im September 2011 kündigte der Sportklub ***SK*** den Mietvertrag betreffend Top 1 zum 31.12.2011 auf. Die Beschwerdeführerin beauftragte zwei Makler (***B*** GmbH und ***C*** Immobilien) mit der Vermittlung dieser Wohnung, die jedoch keinen erfolgreichen Mietvertragsabschluss vermitteln konnten (E-Mail Korrespondenz der Beschwerdeführerin mit der ***B*** GmbH und der ***C*** Immobilien aus dem Zeitraum August bis Oktober 2011, Blg. /15 zur Beschwerde). Mit Vertrag vom 6.3.2012 mietete ***Bf-Gf-Tochter***, geb. ****1980, die Tochter des ***Bf-Gf*** die Wohnung Top 1 beginnend mit 1.4.2012 unbefristet um einen Nettohauptmietzins von € 1.210,00, sohin € 11,74/m² (Vertragsurkunde vom 6.3.2012). Ab Februar 2014 belief sich der Mietzins für Top 1 auf € 12,17/m² (Mietzinsliste Blg./17 zum Vorlageantrag). Seit 1.1.2016 ist diese Wohnung unbefristet an ***Bf-Gf-Schwiegersohn***, den Ehegatten von ***Bf-Gf-Tochter***, vermietet. Der mit diesem vereinbarte Nettohauptmietzins beläuft sich auf € 1.850,00, sohin € 17,95/m² (undatiertes, bis 30.11.2015 befristetes Mietanbot).

In den übrigen Verträgen über Mietobjekte im gegenständlichen Haus wurden folgende Nettohauptmietzinse pro Quadratmeter vereinbart:

Büro Top 3 (befristet auf drei Jahre): € 13,66 (Vertragsurkunde vom 4.2.2014)
 Wohnung Top 4 (befristet auf fünf Jahre): € 12,75 (Vertragsurkunde vom 22.10.2009)
 Wohnung Top 5 (befristet auf fünf Jahre): € 14,64 (Vertragsurkunde vom 24.8.2011)
 Wohnung Top 6 (befristet auf fünf Jahre): € 12,75 (Vertragsurkunde vom 25.4.2012)
 Wohnung Top 7 (unbefristet): € 14,14 (Vertragsurkunde vom 9.11.2009)
 Wohnung Top 8 (befristet auf drei Jahre): € 14,14 (Vertragsurkunde vom 26.4.2010)
 Wohnung Top 9 (unbefristet): € 12,00 (Vertragsurkunde vom 22.9.2010); ab 1.12.2015 neu vermietet an ***Bf-Gf***, den Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin um € 14,49/m² (undatiertes, bis 30.11.2015 befristetes Mietanbot, angenommen durch Bezahlung von € 1,00 laut Kontoauszug vom 26.11.2015).

Von einigen Mietern wurden Mietzinsminderungsansprüche wegen unzureichender Schall- und Wärmeisolation der Fenster geltend gemacht. Diesbezüglich ist zu 47 Cg 66/11z verbunden mit

47 Cg 34/12w des Handelsgerichtes Wien ein zivilgerichtliches Verfahren zwischen der Beschwerdeführerin und dem Architekten, der das Haus geplant und die Ausschreibungen durchgeführt hat, anhängig, in welchem auch Schadenersatzansprüche wegen dieser Mietzinsminderungen geltend gemacht werden (Schriftsatz vom 14.3.2017 an das Handelsgericht Wien, Urteil vom 15.6.2023). Die Errichtung des Hauses wurde von der Beschwerdeführerin mit Kredit finanziert. Im Jahr 2015 beabsichtigte sie die Umstellung dieses Lombardkredites auf einen Hypothekarkredit, was einen Bankenwechsel notwendig machte. Die neue Bank erachtete die Mieteinnahmen als zu gering und dadurch die Bedienbarkeit des Kredites als nicht gewährleistet. Um die Mieteinnahmen anzuheben und dadurch der Bank die Genehmigung des Kredites zu ermöglichen, schlossen die Beschwerdeführerin und ***Bf-Gf*** eine Nebenvereinbarung zum Mietvertrag betreffend Top 9, wonach der Mietzins auf € 5.290,00 angehoben wird, wobei ein Teilbetrag von € 1.851,50 jedoch wegen der Mängel nur unter Vorbehalt bezahlt wird und von der Beschwerdeführerin rückzuerstatten ist, wenn von dritter Seite, etwa vom Architekten, Ersatz für diese Mängel geleistet wird (Nebenvereinbarung vom 30.9.2015, Blg. zum Schriftsatz vom 10.7.2023). Aus diesem Grund wurden auch die Mietzinse für die Wohnungen Top 1 und Top 2 (auf € 17,95/m² ab Jänner 2016) angehoben. Zwischen ***Bf-Gf-Schwiegersohn*** und ***Bf-Gf*** wurde diesbezüglich vereinbart, dass ***Bf-Gf*** die Differenz zwischen dem bisherigen und dem erhöhten Mietzins trägt, wobei er auch die hierfür aufgewendeten Beträge im Falle des Obsiegens der Beschwerdeführerin im o.a. zivilgerichtlichen Verfahren ersetzt erhalten soll.

Sämtliche Mietverträge, auch jene mit den Kindern des Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin wurden nach demselben Vertragsmuster abgeschlossen, sodass mit allen Mietern i.W. dieselben Vertragsbedingungen vereinbart wurden (o.a. Vertragsurkunden).

Die mit ***Bf-Gf-Tochter*** für Top 1 und ***Bf-Gf-Sohn*** für Top 2 vereinbarten Mietzinse unterschreiten den für diese Wohnungen am Markt erzielbaren Mietzins nicht. Die beiden Wohnungen verfügen über keine besonderen individuellen Merkmale, sondern entsprechen hinsichtlich der Ausstattung den übrigen Wohnungen im gegenständlichen Haus.

Bf-Gf-Tochter hatte in den streitgegenständlichen Jahren ihr Studium bereits abgeschlossen, war erwerbstätig und lebte mit ihrem Ehegatten zusammen. ***Bf-Gf-Sohn*** studierte von 2004 bis Mai 2013 „Biomedical Engineering“ (vorgesehene Studiendauer des Masterstudiums „Biomedical Engineering“ laut Studienplan: 4 Semester; vorgesehene Dauer der von der TU Wien angebotenen Bachelorstudien: 6 Semester) an der Technischen Universität Wien und lebte von 1.9.2012 bis 8.8.2017 (mit zwei Unterbrechungen vom 1.3.2013 bis 30.9.2013 und vom 17.12.2015 bis 22.6.2016) in den USA und war dort bei einem Unternehmen beschäftigt.

2. Beweiswürdigung

Soweit bei einzelnen Feststellungen in Klammer Urkunden angeführt sind, gründen sie sich auf diese Urkunden, die Feststellungen zum Erwerb der Liegenschaft ***Z-Gasse*** und der Bauführung auf dieser Liegenschaft zusätzlich auch auf die Feststellungen des insoweit unstrittigen Betriebsprüfungsberichtes vom 26.2.2018.

Den mit dem Sportklub ***SK*** erzielten (erhöhten) Mietzins erklärt die Beschwerdeführerin damit, dass dieser damals dringend eine Wohnung für den neu zugekauften Spieler ***SP*** in der Nähe der Spielstätte (***XY***) suchte. Dem Wikipedia-Artikel zu ***SP*** ist zu entnehmen, dass dieser im Juni 2010 für ***SK*** verpflichtet wurde. Um zeitlich möglichst flexibel (etwa für Trainings) verfügbar zu sein, ist es von Vorteil, wenn dieser in der Nähe der Spielstätte wohnt, wobei der Sportklub zweifellos ein Interesse daran gehabt haben muss, diese flexible Einsatzmöglichkeit möglichst rasch zu haben. Es ist daher nachvollziehbar, dass ***SK*** nicht monatelang nach einer möglichst günstigen Wohnung suchen wollte und bereit war, für eine rasch (hier: ab Juli 2010) verfügbare Wohnung bis zu einem gewissen Grad einen über dem Marktpreis liegenden Mietzins zu bezahlen. Auch die belangte Behörde tritt dem nicht substantiiert entgegen.

Zum marktüblichen Mietzins für frei, also ohne Bindung an die Mietzinsbestimmungen des MRG und des RichtWG vermietbare Wohnungen in Wien ***XZ*** hat die Beschwerdeführerin den Immobilien-Preisspiegel der WKO für die Jahre 2010 und 2015 vorgelegt, worin auch die Preise des jeweiligen Vorjahres angegeben sind. Demnach wurden für Wohnungen ab 60 m² mit sehr gutem Wohnwert im Jahr 2010 durchschnittlich € 10,40, im Jahr 2014 € 11,20 und im Jahr 2015 € 10,80 pro Quadratmeter erzielt. Unter Einbeziehung der Wohnungen mit durchschnittlichem und gutem Wohnwert belaufen sich diese Beträge auf durchschnittlich € 8,40 für 2010, € 9,30 für 2014 und € 9,40 für 2015. Einschließlich der Wohnungen bis 60 m² mit mittlerem, gutem und sehr gutem Wohnwert ergeben sich für das Jahr 2010 € 8,53, für das Jahr 2014 € 9,68 und für das Jahr 2015 € 9,48. Angesichts dieser Zahlen, sowie weiters angesichts des Umstandes, dass für die an Familienfremde vermieteten Wohnungen in höheren und daher helleren und nicht durch die Garageneinfahrt beeinträchtigten Stockwerkslagen im gegenständlichen Haus nur geringfügig höhere Mietzinse erzielt wurden, und letztlich aufgrund des Umstandes, dass die Beschwerdeführerin über einen längeren Zeitraum versucht hat, die Wohnungen Top 1 und Top 2 zu vermieten und selbst nach Reduktion des Hauptmietzinses für Top 2 auf € 9,00/m² kein (familienfremder) Mieter gefunden werden konnte, kann nach Einschätzung des Gerichtes nicht gesagt werden, dass die von ***Bf-Gf-Tochter*** für Top 1 (€ 11,74/m² bzw. € 12,17/m² ab Februar 2014) und von ***Bf-Gf-Sohn*** für Top 2 (€ 11,64/m² bzw. € 12,25/m² ab Juli 2012 und € 17,95/m² ab Jänner 2016) entrichteten Nettohauptmietzinse unter den am Markt erzielbaren Preisen liegen würden.

Dass die Anhebung der Mietzinse für Top 1 und 2 ab Jänner 2016 (und auch für Top 9 ab Dezember 2015) dadurch bedingt war, dass die finanzierende Bank die Bedienbarkeit des Kredites gefährdet sah, nachdem mehrere Mieter infolge von Baumängeln Mietzinsminderungsansprüche geltend gemacht hatten, und daher die Mieteinnahmen der Beschwerdeführerin auf ein für die Bank akzeptables Ausmaß angehoben werden mussten, hat die Beschwerdeführerin im Schriftsatz vom 10.7.2023 dargelegt. Die belangte Behörde ist dem lediglich insofern entgegengetreten, als sie in der Verhandlung ausführte, dass ein fremder Mieter einer solchen Mietzinsanhebung nicht zustimmen würde. Hierzu ist festzuhalten, dass diese Vereinbarungen nicht mit fremden Personen getroffen wurden, die Erhöhungsbeträge vom Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin getragen werden und überdies eine Rückerstattung des Mietzinses in Aussicht genommen wurde, wenn und soweit Ersatz für die Baumängel vom planenden Architekten erlangt werden kann. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin im Schriftsatz vom 10.7.2023 erscheinen daher plausibel und glaubwürdig. Dass tatsächlich Baumängel vorliegen, die zu Mietzinsminderungsansprüchen der Mieter geführt haben, ist zudem dem Urteil des Handelsgerichtes Wien vom 15.6.2023 zu entnehmen und ist der Hintergrund der Anhebung (Bedenken der finanzierenden Bank) sowie die Rückerstattungspflicht im Fall des Obsiegens gegenüber dem Architekten auch in der Zusatzvereinbarung vom 30.9.2015 zum Mietvertrag betreffend Top 9 festgehalten.

Dass die Ausstattung der Wohnungen Top 1 und 2 jener der übrigen Wohnungen im Haus entspricht, diese daher über keine individuellen Merkmale verfügen, hat der Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung angegeben. Hinweise dafür, dass dies nicht zutreffen könnte, liegen nicht vor und wird dies auch von der belangten Behörde nicht bezweifelt.

Aus den von der belangten Behörde vorgelegten Auszügen aus dem Veranlagungsakt betreffend ***Bf-Gf-Tochter*** ist ersichtlich, dass diese bereits im Jahr 2011 im Bundesdienst erwerbstätig war und nach einer zwischenzeitigen Arbeitslosigkeit seit 2013 bei der ***AG*** GmbH beschäftigt ist. Dass sie ihr Studium bereits einige Jahre vor dem verfahrensgegenständlichen Zeitraum abgeschlossen hat, hat der Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin (also ihr Vater) in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht angegeben. Ebenso hat er (in der Verhandlung sowie im Schriftsatz vom 10.7.2023) dargelegt, dass ***Bf-Gf-Sohn*** im Jahr 2004 (sohin im Alter von 19 Jahren) das Studium „Biomedical Engineering“ (in der Verhandlung bezeichnete er die Studienrichtung als „Biomedizin“) begonnen und im Mai 2013 abgeschlossen und - auch während des Studiums - immer wieder bei einem Unternehmen in den USA gearbeitet hat. Da diese Angaben glaubwürdig erscheinen und auch die belangte Behörde ihnen nicht entgegengetreten ist, waren sie den Feststellungen zugrunde zu legen. Die Studiendauern für das Masterstudium „Biomedical Engineering“ sowie die von der TU Wien angebotenen Bachelorstudien sind der Homepage der Technischen Universität Wien entnommen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gewinnanteile aus Beteiligungen an GmbHs unterliegen als Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 27 Abs. 2 lit. a EStG 1988 dem Steuerabzug gemäß §§ 93 ff. EStG 1988, sodass der Schuldner der Kapitalerträge als Abzugsverpflichteter (das ist bei Gewinnausschüttungen aus GmbH-Anteilen die Gesellschaft: § 95 Abs. 2 Z. 1 lit. a EStG 1988) die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abziehen und an das Finanzamt abzuführen hat (§ 95 Abs. 3 i.V.m. § 96 Abs. 2 EStG 1988). Der Abzugsverpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer (§ 95 Abs. 1 EStG 1988), sodass er bei unterbliebener Einbehaltung/Abfuhr mit Haftungsbescheid gem. § 224 BAO zur Haftung herangezogen werden kann. Hierbei macht es keinen Unterschied, ob die Gewinnausschüttung offen oder verdeckt erfolgt (VwGH 25.6.2007, 2007/14/0002; vgl. § 8 Abs. 2 KStG 1988). Eine verdeckte Gewinnausschüttung, also eine (sonstige) Vorteilszuwendung der Gesellschaft an ihren Gesellschafter die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat und einem „fremden“ Geschäftspartner nicht gewährt worden wäre, liegt u.a. dann vor, wenn eine Gesellschaft ihrem Gesellschafter Wirtschaftsgüter wie etwa eine Wohnung zu einem unangemessen niedrigen („fremdunüblichen“) Entgelt überlässt (VwGH 8.9.2022, Ra 2020/15/0026). Dies gilt auch dann, wenn die Überlassung nicht an den Gesellschafter selbst, sondern an eine diesem nahestehende Person erfolgt (VwGH 26.9.2000, 98/13/0216; 9.3.2005, 2000/13/0222; 27.2.2008, 2004/13/0031; 23.4.2008, 2004/13/0106). Hierbei besteht ein gewisser Spielraum, sodass nicht schon jede (moderate) Abweichung des vereinbarten Mietzinses vom marktüblichen Mietzins eine Fremdunüblichkeit nach sich zieht (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284; 18.10.2017, Ro 2016/13/0033). So wurde etwa ein Entgelt, das 75 % des angemessenen Betrages beträgt (Zinssatz von 6 % anstatt marktüblicher 8 %) nicht als fremdunüblich qualifiziert (VwGH 30.5.1989, 88/14/0111).

Im vorliegenden Fall liegt der von den Kindern des Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin in den streitgegenständlichen Jahren zu entrichtende Mietzins bei bzw. knapp über dem für Wohnungen über 60 m² mit sehr gutem Wohnwert in Wien 13 erzielbaren Mietzins von rd. € 11,00. Anhaltspunkte dafür, dass der marktangemessene Mietzins für die beiden Wohnungen gravierend von diesem Betrag abweichen könnte, liegen nicht vor. Geringfügige Abweichungen würden innerhalb der o.a. Toleranzgrenze liegen. Die mit dem Sportclub ***SK*** und mit ***Bf-Gf-Schwiegersohn*** vereinbarten höheren Mietzinse beruhen auf besonderen Gründen (dringender Bedarf seitens ***SK*** und dadurch bedingte Bereitschaft, einen erhöhten Betrag zu zahlen; Mietzinsanhebung gegenüber ***Bf-Gf-Schwiegersohn***, um gegenüber der Bank höhere Einnahmen vorweisen zu können sowie Übernahme des Anhebungsbetrages durch ***Bf-Gf***) und können daher nicht als Vergleichsmaßstab herangezogen werden. Die gegenständlichen Mietverhältnisse zwischen der Beschwerdeführerin und den Kindern ihres Gesellschafter-Geschäftsführers wären auch

mit einem außenstehenden Dritten nicht zu einem (nennenswert) höheren Mietzins zustande gekommen und stellen daher keine verdeckte Ausschüttung dar. In Ermangelung einer Ausschüttung war die Beschwerdeführerin nicht zur Einbehaltung und Abfuhr von Kapitalertragsteuer verpflichtet, sodass sie auch nicht zur Haftung herangezogen werden konnte. Die gegenständlichen Haftungsbescheide waren daher ersatzlos aufzuheben.

Für die Nachforderung der USt infolge der von der belangten Behörde angenommenen verdeckten Ausschüttung ist den angefochtenen Bescheiden eine Rechtsgrundlage nicht zu entnehmen. Infrage kommt § 4 Abs. 9 lit. a UStG 1994. Diese Bestimmung wurde mit dem AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, eingeführt und ist - nachdem sie zuvor eine diesbezügliche Ausnahmebestimmung enthielt - seit dem StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, auch auf die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken anwendbar; diese Änderung trat mit 1.1.2016 in Kraft und ist erstmals auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 ausgeführt werden bzw. sich ereignen (§ 28 Abs. 42 Z. 1 UStG 1994), im vorliegenden Fall also auf die Umsatzsteuer des Jahres 2016. Demnach bildet der Normalwert die Bemessungsgrundlage für Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, sofern das Entgelt niedriger als der Normalwert ist und der Empfänger der Leistung nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. „Normalwert“ ist hierbei jener Betrag, den ein Empfänger einer Leistung auf derselben Absatzstufe an einen unabhängigen Leistungserbringer zahlen müsste um die betreffende Leistung zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten. Da die Kinder des Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin für die Wohnungen einen marktangemessenen Mietzins bezahlt haben, der auch von jedem außenstehenden Dritten zu entrichten gewesen wäre, entspricht dieser Mietzins dem „Normalwert“ und besteht daher kein Raum für eine Nachforderung an USt nach § 4 Abs. 9 lit. a UStG 1994.

Abgesehen von dieser Bestimmung (im vorliegenden Fall daher auch für die Jahre vor 2016) kann eine verdeckte Ausschüttung dann umsatzsteuerliche Folgen haben, wenn ein an sich jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung an fremde Personen) einsetzbares Gebäude zu einem weniger als die Hälfte der fremdüblichen Miete betragenden Entgelt an eine der Gesellschaft nahestehende Person vermietet wird („klassische“ verdeckte Ausschüttung), oder wenn ein schon seiner Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch die nahestehende Person bestimmtes Gebäude („Luxusimmobilie“) zu einem unangemessen niedrigen Entgelt (das auch mehr als die Hälfte des marktüblichen Mietzinses betragen kann) an diese Person vermietet wird (verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“). In diesen Fällen ist der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 ausgeschlossen, da eine damit im Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter überwiegend für verdeckte Ausschüttungen bezogen und damit nicht für sein Unternehmen ausgeführt wird (VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0019; 7.12.2020, Ra 2020/15/0004). Dafür, dass die Wohnungen Top 1 und 2 schon ihrer Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch die Kinder des Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin bestimmt sind, fehlt

jeglicher Anhaltspunkt. Die Wohnungen verfügen über keinerlei besondere individuelle Ausstattung und hat die Beschwerdeführerin zunächst versucht, sie an Dritte zu vermieten, was in Bezug auf die Wohnung Top 1 vorübergehend auch gelungen ist. Die Vermietung an die Kinder des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgte erst als sich herausstellte, dass von dritter Seite kaum Interesse an diesen Wohnungen besteht. Eine verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“ liegt daher jedenfalls nicht vor. Da die von den Kindern des Gesellschafter-Geschäftsführers entrichteten Mietzinse den marktangemessenen Mietzins - wenn überhaupt - nur geringfügig und damit jedenfalls nicht um mehr als die Hälfte unterschreiten, liegt auch keine „klassische“ verdeckte Ausschüttung vor, sodass ein Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 (was im Übrigen auch zur Folge hätte, dass die Vermietung nicht der Umsatzsteuer unterliegt: VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0019; 7.12.2020, Ra 2020/15/0004) nicht infrage kommt.

In eventu bringt die belangte Behörde vor, dass die Vermietung an die Kinder des Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin als Unterhaltsleistung zu qualifizieren sei und deshalb der Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei. Damit ist das ertragssteuerliche Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 angesprochen, wonach Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und den Unterhalt seiner Familienangehörigen nicht als Betriebsausgaben/Werbungskosten abgezogen werden können. Dies beruht auf dem Gedanken, dass durch die tarifbedingte Steuerfreiheit des Existenzminimums eine für alle Steuerpflichtigen gleichmäßige Berücksichtigung dieser Aufwendungen erfolgt, weshalb ein Abzug derartiger Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu einer Doppelberücksichtigung führen würde (Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke, EStG, Rz. 4 zu § 20; VwGH 27.1.2010, 2010/15/0197). Nach der Rechtsprechung hat dieses Abzugsverbot zur Folge, dass derartige Aufwendungen auch dann nicht abzugsfähig sind, wenn sie in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet werden, sodass eine - wenngleich fremdübliche - Vermietung an eine unterhaltsberechtigte Person als Unterhaltsleistung zu qualifizieren ist und ertragssteuerlich nicht anerkannt wird, zumal dadurch wirtschaftlich dasselbe Ergebnis erzielt wird, wie durch eine unentgeltliche Überlassung der Wohnung und die Bezahlung eines um die (hypothetische) Miete verringerten Unterhaltsbetrages (VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141; 23.5.2007, 2003/13/0120; BFG 4.9.2014, RV/7102585/2010). Unterliegt ein Aufwand dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988, hat dies gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 zur Folge, dass damit im Zusammenhang stehende Vorleistungen als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten und daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028).

All dies gilt für die Vermietung durch natürliche Personen an deren unterhaltsberechtigte Angehörige. Im vorliegenden Fall hat nicht die natürliche Person ***Bf-Gf***, sondern die Beschwerdeführerin, also eine juristische Person, deren Gesellschafter-Geschäftsführer ***Bf-Gf*** ist, die gegenständlichen Wohnungen an dessen Kinder vermietet. Dies kann nicht mit einer Unterhaltsleistung gleichgesetzt werden. Eine juristische Person hat keine

unterhaltsberechtigten Familienangehörigen. Demzufolge findet sich in § 12 KStG 1988 („Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben“) keine dem § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 entsprechende Bestimmung und kennt das Tarifsysteem des Körperschaftsteuerrechts auch kein Existenzminimum. Die Überlegungen, die dafür maßgeblich sind, Vermietungen an unterhaltsberechtigte Personen steuerlich nicht anzuerkennen, können daher nicht auf das Körperschaftsteuerrecht übertragen werden. Daran ändert auch nichts, dass es sich beim Gesellschafter-Geschäftsführer der Beschwerdeführerin um den Vater der beiden Mieter handelt. Dies würde nur dann eine Rolle spielen, wenn die Wohnung zu einem unangemessen niedrigen Mietzins oder überhaupt unentgeltlich überlassen wird, sodass eine verdeckte Ausschüttung vorliegen würde, was aber hier nicht der Fall ist (s. oben).

Hinzu kommt, dass die Kinder des Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin in den streitgegenständlichen Jahren nicht (mehr) unterhaltsberechtigt waren. Die Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber ihren Kindern reicht zeitlich nur bis zu deren Selbsterhaltungsfähigkeit, die dann gegeben ist, wenn das Kind die zur Bestreitung seiner Bedürfnisse nötigen Mittel selbst erwirbt oder bei zumutbarer Beschäftigung selbst erwerben könnte. Ein den Lebensverhältnissen der Eltern und den Anlagen und Fähigkeiten des Kindes entsprechendes Studium schiebt diesen Zeitpunkt unter der Voraussetzung, dass das Studium ernsthaft und zielstrebig betrieben wird, hinaus. Die Selbsterhaltungsfähigkeit und damit das Ende der Unterhaltsberechtigung tritt diesfalls erst ein, wenn das Studium abgeschlossen wurde oder bei entsprechender Ernsthaftigkeit und Zielstrebigkeit abgeschlossen hätte werden können, was die Rechtsprechung in Anlehnung an § 2 Abs. 1 lit. b FLAG 1967 grundsätzlich dann annimmt, wenn die vorgesehene Mindeststudiendauer um mehr als ein Jahr überschritten wurde (Stabentheiner/Reiter in Rummel/Lukas, ABGB, 4. Aufl., Rz. 47 u. 52 zu § 231, jeweils m.w.N.).

Die Tochter des Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin hatte ihr Studium bereits einige Jahre vor dem streitgegenständlichen Zeitraum abgeschlossen und war auch bereits berufstätig. Damit war sie jedenfalls selbsterhaltungsfähig und nicht mehr unterhaltsberechtigt. Für den Sohn könnte sich die Frage der Unterhaltsberechtigung allenfalls für die Zeiträume Jänner bis August 2012 und März bis Mai 2013 stellen, als er sein Studium noch nicht abgeschlossen hatte und noch nicht bzw. vorübergehend nicht in den USA erwerbstätig war. Allerdings hätte er das im Jahr 2004 begonnene Studium (Masterstudium sowie vorangegangenes Bachelorstudium; insg. 10 Semester) unter Berücksichtigung des „Toleranzjahres“ im Jahr 2010 abschließen können, sodass auch er nach der o.a. Rechtsprechung spätestens seit dem Jahr 2011 als selbsterhaltungsfähig zu betrachten ist und damit während des gesamten streitgegenständlichen Zeitraumes nicht mehr unterhaltsberechtigt war. Ob und gegebenenfalls in welcher Höhe die Kinder des Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin tatsächlich Einkünfte erzielt haben sowie ob diese ausreichend waren, um ihren Lebensunterhalt zu bestreiten, spielt hierbei keine Rolle.

Die Beschwerdeführerin bekämpft auch die Wiederaufnahmebescheide betreffend USt 2012 und 2013 und führt hier ins Treffen, dass diese unzureichend begründet seien, da weder in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 7.2.2018 noch im Bericht vom 26.2.2018 ausgeführt wird, warum Umsatzsteuer festgesetzt wurde und warum diese Festsetzung einen Wiederaufnahmegrund darstellt. Hierzu ist festzuhalten, dass der Bericht vom 26.2.2018 darlegt, dass die Wohnungen Top 1 und 2 in den streitgegenständlichen Jahren zu einem aus Sicht der belangten Behörde unangemessen niedrigen Mietzins an die Kinder des Gesellschafter-Geschäftsführers der Beschwerdeführerin vermietet waren. Dies ist grundsätzlich eine neu hervorgekommene Tatsache i.S.d. § 303 Abs. 1 lit. b BAO, die - sollte sie zutreffen und überdies die Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 vorliegen (s.o.) - zu geänderten USt-Bescheiden für die Jahre 2012 und 2013 führen kann. Insoweit sind die Wiederaufnahmebescheide daher ausreichend begründet. Allerdings ist der Mietzins - wie oben ausgeführt - nicht unangemessen niedrig und ist daher die neu hervorgekommene Tatsache, nicht geeignet, einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeizuführen. Damit liegen die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme der Verfahren zur Festsetzung der Umsatzsteuer 2012 und 2013 nicht vor und waren die diesbezüglichen Bescheide ersatzlos aufzuheben. Dadurch sind die neuen Sachbescheide betreffend USt 2012 und 2013 ex lege aus dem Rechtsbestand ausgeschieden (VwGH 15.11.2005, 2004/14/0108; 19.12.2006, 2006/15/0353; 21.12.2012, 2010/17/0122) und war die Beschwerde, soweit sie gegen diese Bescheide gerichtet ist, gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Im Übrigen, also hinsichtlich der Jahre 2014-2016 war die Umsatzsteuer neu festzusetzen, indem die dem 10%igen Steuersatz unterliegenden Leistungen um die von der belangten Behörde angenommenen Differenzbeträge zwischen dem angemessenen und dem tatsächlich entrichteten Mietzins zu kürzen waren, also für die Jahre 2014 und 2015 um je € 10.909,10 (12 Monate á € 454,54 jeweils für Top 1 und 2) und für das Jahr 2016 um € 3.181,82 (7 Monate á € 454,54 für Top 2), sodass sich die 10%ige Umsatzsteuer um € 45,45 pro Monat und Wohnung reduziert. Die Umsatzsteuer 2014 war demnach mit € 9.584,31 (€ 10.675,11 lt. angefochtenen Bescheid abzgl. € 45,45*24), die Umsatzsteuer 2015 mit € 10.395,06 (€ 11.485,86 lt. angefochtenem Bescheid abzgl. € 45,45*24) und die Umsatzsteuer 2016 mit € 9.530,39 (€ 9.848,54 lt. angefochtenem Bescheid abzgl. € 45,45*7) festzusetzen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Dass die Vermietung einer Wohnung durch eine Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter bzw. an eine diesem nahestehende Person zu einem unangemessen niedrigen Entgelt eine verdeckte

Gewinnausschüttung darstellen und zur Haftung der Gesellschaft für KESt führen kann, ist durch die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt. Ob das Entgelt in einem konkreten Fall unangemessen niedrig ist, stellt keine Rechtsfrage, sondern eine Tatsachenfrage dar. Ebenfalls durch die Rechtsprechung geklärt ist, dass die Vermietung an eine unterhaltsberechtigten Person als Unterhaltsleistung steuerlich unbeachtlich sein kann. Ob diese Person unterhaltsberechtigten oder bereits selbsterhaltungsfähig ist, hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalles ab. Rechtsfragen von grundlegender Bedeutung waren daher nicht zu lösen.

Wien, am 19. September 2023