Verdeckte Ausschüttung an der Wurzel bei Vermietung von Luxusimmobilien an Gesellschafter

1. Vermietet eine Körperschaft besonders repräsentative Wohnimmobilien, die auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters oder Stifters zugeschnitten sind, an diesen zu einem Entgelt unterhalb der Renditemiete (4 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten), liegt eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel vor; es fehlt an einer unternehmerischen Betätigung iSd UStG, der Vorsteuerabzug steht nicht zu und tatsächlich bezahlte Mieten unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

2. Für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung an der Wurzel kommt es nicht auf eine Marktmiete, sondern auf die Renditemiete an, also jene Miete, die eine Investition in vergleichbare gut rentierliche Objekte abwerfen würde; dies folgt aus der Judikatur des VwGH (Ra 2020/15/0004; Ro 2023/15/0008), der verlangt, dass die gesamte Investition einem Fremdvergleich standhält.

BFG 24.04.2025, GZ. RV/7102979/2019

UStG: §§ 2, 12

KStG: § 8 Abs 2

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine GmbH deren Geschäftstätigkeit das Halten von Grundstücken sowie die Vermietung von Liegenschaften ist.

Im Zuge einer die Jahre 2003 bis 2007 umfassenden Betriebsprüfung hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer wurde festgestellt, dass bei der Vermietung der Liegenschaften mit den Adressen „***1***" und „***2***" (kurz: ***3*** und ***4***) in ***5***, nicht die Absicht der Einnahmenerzielung im Vordergrund stehe, sondern die Vorteilszuwendung an den Geschäftsführer der Bf und Stifter jener Privatstiftung, die die Anteile an der Bf halte. Eine Vermietungstätigkeit an fremde Dritte sei nie vorgesehen gewesen. Zum einen seien Grundstücke vom Geschäftsführer gekauft, unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs aufwändig renoviert und an diesen rückvermietet worden („Stammhaus"). Zum anderen sei die angrenzende Liegenschaft erworben, eine aufwändig gestaltete Villa („Neubau"), nach den individuellen Wünschen, Geschmack und Anforderungen des Geschäftsführers, errichtet und ihm zu Wohnzwecken vermietet worden. Es liege insgesamt keine unternehmerische Tätigkeit vor.

Der Vorsteuerabzug wurde mit Bescheiden vom jeweils 3.6.2009 versagt und die Besteuerung der Mieteinnahmen rückgerechnet.

Dagegen wurde Berufung eingebracht und diese am 9.8.2009 dem damaligen UFS vorgelegt.

Mit Beschluss vom 19.5.2014, RV/7102863/2009, wurden die bekämpften Bescheide vom BFG aufgehoben und gemäß § 278 BAO die Angelegenheit zur Erlassung neuer Bescheide an das Finanzamt zurückverwiesen, da ua eine Berechnung der Renditenmiete nicht erfolgt sei.

Am 19.5.2015 wurden daraufhin neue Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2008, Köperschaftsteuerbescheide 2003-2005 sowie Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2007

und 2008 erlassen. In der Begründung wurde eine Berechnung der Renditenmiete auf Basis des umgekehrten Ertragswertverfahrens durchgeführt.
Darüber hinaus wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Vermietung nicht fremdüblich sei. Es sei unklar, welche Betriebskosten im Vertrag inkludiert wären. Die Kosten für die Reinigungskraft sowie die Vermietung des „***6***" seien im Mietanbot generell nicht erwähnt. Es liege daher eine verdeckte Ausschüttung vor und die geltend gemachten Vorsteuern stünden nicht zu.
Dagegen brachte die Bf mit Schriftsatz vom 20.6.2015 Beschwerde ein und führte zur Begründung zusammengefasst aus, dass die Mieten marktkonform gewesen seien. Das sog. „***6***" sei eindeutig Teil der Vermietung. Zu den in der Miete eingerechneten Betriebskosten würden sämtliche Betriebskosten im Sinne des MRG gehören. Die Reinigungskraft sei bereits im Mietvertrag für die ***3*** inkludiert. Sie sei deswegen nicht für die ***4*** noch einmal erwähnt worden. Dies falle unter den Überbegriff „Hausmeister" im Mietanbot. Der Mietvertrag sei mündlich abgeschlossen worden um eine Vergebührung zu vermeiden. Es lägen jedoch ohnehin die Mietangebote vor. Diese Vorgehensweise sei üblich. Es sei nicht ausgeschlossen, dass eine Nutzung durch fremde Dritte in Zukunft erfolge.
Des Weiteren würden unionsrechtliche Bedenken hinsichtlich der Versagung des Vorsteuerabzuges bestehen. Es werde die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens beim EuGH beantragt. Ergänzend werde vorgebracht, dass ein Vorsteuerausschluss für die Vermietung von Liegenschaften an ihre Gesellschafter zu fremdüblichen Bedingungen gegen die Mehrwertsteuersystemrichtlinie verstoße.
Außerdem werde eine Entscheidung durch den Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.
Mit Beschwerdevorentscheidung vom 22.11.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und darin ausgeführt, dass die Verwendung der Liegenschaften nicht nachvollziehbar geregelt sei. Es fehle bspw eine Regelung bezüglich der Schwimmbäder. Ein mündlicher Mietvertrag sei zwar möglich, jedoch liege es üblicherweise auch im Interesse des Vermieters insbesondere im Falle eines Ausscheidens des Mieters, betreffend Kündigung, oder sonstigen Schwierigkeiten (zB Schadensfälle) eine absichernde Regelung zu treffen. Der „gebührenschonende Vertragsabschluss" sei ebenso ein Vorteil für den Gesellschafter, der bei einer fremdüblichen Vermietung nicht vorliegen würde. Im Übrigen werde keine marktübliche Miete vereinnahmt.
Hinsichtlich der unionsrechtlichen Bedenken sei anzuführen, dass § 12 Abs 1 UStG aufgrund der fehlenden unternehmerischen Tätigkeit und nicht § 12 Abs 2 UStG (Vorsteuerausschluss bei privatem Wohnraum) zur Anwendung komme. Damit sei Art 176 der MwSt-Syst-RL nicht relevant.
In der Folge brachte die Bf mit Schriftsatz vom 19.12.2016 einen Vorlageantrag ein.
Mit Vorlagebericht vom 27.5.2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem

Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. In der Stellungnahme wurde ergänzend ausgeführt, dass im Vorlageantrag vom 19.12.2016 die Umsatzsteuer 2003 nicht angeführt worden sei. Am 19.1.2017 sei sodann ein (weiterer) Vorlageantrag hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 eingebracht worden. Dieser Vorlageantrag sei jedoch verspätet. Der Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sei mit Bescheid vom 16.2.2017 abgewiesen worden. Die Umsatzsteuer 2003 sei daher nicht verfahrensgegenständlich.

Am 24.4.2025 wurde antragsgemäß eine mündliche Senatsverhandlung durchgeführt, worin der steuerliche Vertreter der Bf ergänzend zu dem bisherigen Vorbringen ausführte, dass die Thematik der Renditemiete durch die Rsp des VwGH entwickelt worden sei. Dies sei gesetzlich nicht gedeckt (Richterrecht). Durch die abstrakte Berechnung der Renditemiete werde der Steuerpflichtige nach dem besteuert was er verdienen könnte, nicht nach dem was er tatsächlich verdiene. Diese Pauschalierung sei dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Die Berechnung der Renditemiete durch das Finanzamt in der Vorbehaltsbeantwortung vom 12.2.2025 sei außerdem überhöht. Das vom Bf vorgelegte Gutachten ergebe einen Renditesatz von 3,5 %. Dies stehe im krassen Widerspruch zu den vom Finanzamt angeführten 6,1 %.

Hinsichtlich dieser Punkte legte der steuerliche Vertreter der Bf eine zusammenfassende schriftliche Stellungnahme vor. Außerdem legte er eine Aufstellung der tatsächlich bezahlten Miete im Vergleich zu der vom Finanzamt berechneten Renditemiete vor.

Die Vertreterin des Finanzamtes hielt dem entgegen, dass die Berechnung des Renditesatzes durch das Finanzamt eine gängige Berechnungsmethode darstelle. Ein Geschäftsmann möchte eine möglichst hohe Rendite erzielen. Unter Fremden werde daher eine möglichst hohe Miete verlangt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf, eine GmbH mit Sitz in ***36***, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 1.7.2003 gegründet. Geschäftsführer ist ***7***.

Bis November 2005 war die ***8*** (FN ***9*** - Stifter: ***7***) 100 %ige Gesellschafterin mit einer Stammeinlage in Höhe von 5 Mio Euro.

Ab 2005 hielt die ***10*** (FN ***13*** - Gesellschafter zu 100 % - ***8***, Geschäftsführer: ***7***, ***11***) 99 % der Gesellschaftsanteile und die ***12*** (FN ***14*** - Gesellschafter zu 99,98 % - ***8*** und zu 0,02 % - ***15***, Geschäftsführer: ***7*** und ***16***) die restlichen 1 % der Anteile.

Geschäftstätigkeit ist die Vermietung der Liegenschaften "***1***", "***2***" und "***17***", sowie das Halten der Liegenschaft "***18***" in ***5***.

1:

Mit Kaufvertrag vom 27.8.2003 wurde die Liegenschaft ***3*** bestehend aus den damaligen

EZ ***19***, ***20***, ***21*** und dem Hälfteanteil am Grundstück EZ ***22*** von ***7*** um einen Kaufpreis idHv insgesamt € 3.595.000,00 angekauft. Dieser Wert deckt sich mit einem Schätzgutachten vom 27.8.2003 (DI ***23***).
Auf der Liegenschaft mit der EZ ***19*** befindet sich das sog. "Stammhaus". Die Villa hat eine Nutzfläche von 395,91 m^2, wurde ca 1900 errichtet und in den 1970er Jahren grundlegend renoviert und umgebaut. Weitere intensive Bautätigkeiten und Renovierungen erfolgten in den 1990er Jahren und 2005/2006.
Das Gebäude ist aufwendig und großzügig angelegt und als repräsentatives Wohnhaus konzipiert. Das Wohnhaus weist eine äußerst aufwendige und teure Ausstattung/Ausführung auf, die individuell für jeden Raum angefertigt wurde. Hervorzuheben sind die unterschiedlichen Wandverkleidungen, raumabschliessende Einbaumöbel, individuelle Badezimmerausstattung und Bodenbeläge.
Auf dem Grundstück mit der EZ ***21*** befindet sich das sog. "***6***". Dieses wurde 2001 errichtet und ist ebenfalls aufwendig und großzügig angelegt. Es besteht aus einer Tiefgarage mit Waschküche sowie darüber liegendem Hallenbad mit Fitnessraum. Im 1. Obergeschoß befindet sich ein Büro mit Duschbad und im 2. Obergeschoß ein Besprechungszimmer mit Bibliothek. Die Nutzfläche beträgt 404,21 m^2. Laut Gutachter hat das "***6***" eine äußerst aufwendige und teure Ausstattung und Technik, die individuell für jeden Raum angefertigt wurde. Hervorzuheben sind die Einbauten im Hallenbad aus Marmor, teilweise hinterleuchtet und Einbaumöbel die raumbildend sind.
Bau- und Erhaltungszustand beider Gebäude sind laut Gutachter ausgezeichnet.
Auf der Liegenschaft mit der EZ ***20*** befinden sich Grünflächen im Ausmaß von 1.936 m^2.
Mit 1.10.2003 wurden die Liegenschaft ***3*** an den Geschäftsführer der Bf auf unbestimmte Zeit vermietet.
Ein schriftlicher Mietvertrag liegt nicht vor.
Laut Mietanbot vom 1.9.2003 betrug der monatliche Mietzins in den Jahren 2003 bis 2006 € 10.000,00 (netto) und beinhaltet sämtliche Betriebskosten (wie > Grundsteuer, Kanal- und Abwassergebühren, Versicherung, Energiekosten sowie Hausmeister und Reinigungskraft). Ab 2007 wurde Monatsmiete auf insgesamt € 11.169,00 (rückwirkend im Jahr > 2008) angehoben.
Die Liegenschaft wurde von ***7*** und seiner Familie zu privaten Wohnzwecken verwendet.
Mit Kaufvertrag ebenfalls vom 27.8.2003 kaufte die Bf die Liegenschaften mit der EZ ***24*** sowie die zweite Hälfte der EZ ***22*** von der ***8*** um einen Kaufpreis idHv € 434.600,00.
Auf dem Grundstück mit der EZ ***24*** befindet sich eine Grünfläche im Ausmaß von 1.067 m^2. Dieser Garten wurde im Zuge des Neubaus der Liegenschaft "***2***" neu gestaltet (nominiert bei den "***25***).
Die EZ ***22***, ebenfalls im Eigentum der Bf weist "sonstige Flächen" im Ausmaß von 153 m^2 auf.

2:
Das Grundstück mit der (damaligen) EZ ***26*** wurde am 29.7.2003 von ***27*** angekauft. Der Kaufpreis für die 845 m^2 große Grundstücksfläche betrug € 500.000,-. ***27*** wurde ein Wohnrecht bis einschließlich 30.9.2004 eingeräumt.
Zur Gestaltung eines Wohnhauses auf diesem Grundstück wurde von ***7*** ein Architekturwettbewerb ausgeschrieben. Im Oktober 2004 wurde mit der Errichtung des Wohnhauses begonnen.
Die Fertigstellung erfolgte am 30.6.2007. Die Nutzfläche der Villa beträgt ca. 321,40 m^2. Der Keller und die Tiefgarage weisen nochmals ca. 200,03 m^2 Nutzfläche auf.
Laut einem vorliegenden Schätzgutachten vom 5.10.2012 (DI ***28***) handelt es sich bei dem Gebäude ***2*** um eine moderne und luxuriöse Villa, die aufwendig und großzügigst angelegt ist und eine hochwertige dem letzten Stand der Technik entsprechende Haustechnik inklusive Lift aufweist. Die Bauweise ist unkonventionell. Auf Grund der Geländeform weist das Objekt ein Volluntergeschoß auf mit direkter Einfahrt von der Hochreitstrasse und wird zum Teil als Tiefgarage genutzt. Der Rest wird als Keller mit allen erforderlichen Technik- und Serviceräumen genutzt. Der darüber liegende Bereich besteht aus einem auf verschiedenen Ebenen liegenden Erdgeschoß sowie einem Obergeschoss. Der Wert der Liegenschaft wurde zum Stichtag 5.10.2012 mit € 5.970.000,00 angegeben.
Die Innenausstattung des Wohnhauses ist aufwendig und luxuriös gestaltet und wurde individuell für jeden Raum angefertigt. Hervorzuheben sind die unterschiedlichen Wandverkleidungen und raumbildenden bzw. raumabschließende Einbaumöbel in Edelhölzern, individuelle Badezimmerausstattung und Bodenbeläge.
Mit 1.7.2007 wurde diese Liegenschaft, inklusive der Benützung des Gartens an ***7*** zu privaten Wohnzwecken vermietet.
Ein schriftlicher Mietvertrag liegt ebenfalls nicht vor. Laut vorliegendem Mietanbot vom 31.5.2007 verzichtet der Mieter für die Dauer von 20 Jahren auf die Ausübung eines Kündigungsrechtes, da das Mietobjekt gemäß den Wünschen des Mieters errichtet wurde. Die monatliche Miete betrug im beschwerdegegenständlichen Zeitraum € 12.800,00 (netto). Sämtliche Betriebskosten (wie Grundsteuer, Kanal- und Abwassergebühren, Versicherung, Hausmeister und Reinigungskraft) sind damit abgedeckt.
In den Mietanboten beider Objekte sind folgende Punkte enthalten:

- Mietgegenstand
- Miete, Betriebskosten
- Mietzahlungen
- Mietdauer
- Kündigung
- Instandhaltung der Mietsache
- Rückgabe der Mietsache

Die EZ, welche die Liegenschaften ***3*** und ***4*** betreffen, wurden im Grundbuch mittlerweile zu den EZ ***20***, EZ ***19*** und EZ ***21*** zusammengefasst.
Die weiteren Liegenschaften der Bf ***18*** und das ***17*** sind für das vorliegende Beschwerdeverfahren nicht von Relevanz, da eine Anschaffung bzw Vermietung nicht im beschwerdegegenständlichen Zeitraum erfolgte.
Die Bf beschäftigt im beschwerdegegenständlichen Zeitraum zwei Dienstnehmer:

- ***29*** wurde ab 1.10.2003 als Hausmeister angestellt.
- ***30*** wurde ab 1.7.2005 als Reinigungskraft mit 40 Stunden pro Woche eingestellt.

Die Bf hat für die Liegenschaften ***3*** und ***4*** folgende Anschaffungskosten aktiviert:

	3	***4***
Grund und Boden	1.302.703,46	542.680,53
Gebäude	3.012.070,54	3.826.722,55
Einrichtung		175.081,75
Summe	**4.314.774,00**	**4.544.484,83**

Die Betriebskosten betrugen im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (ab 2007 für beide Liegenschaften):

2003	2004	2005	2006	2007	2008
1.173,76	13.479,16	18.669,70	26,914,43	20.315,62	31.051,92

Die Personalkosten betrugen im beschwerdegegenständlichen Zeitraum (ohne Sonderzahlungen):

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Hausmeister	2.850,0	11.400,00	11.400,00	11.580,00	12.120,00	12.120,00
Reinigung			10.059,00	20.118,00	20.118,00	22.116,00

Die Miete inklusive Betriebskosten wurde vom Geschäftsführer monatlich auf das Konto der Bf überwiesen.
Die Netto-Jahresmieten ohne Betriebskosten und Personalkosten betrugen daher ab dem ersten vollen Jahr der Vermietung (2004) für die ***3***:
2004: € 95.120,84
2005: € 79.871,30
2006: € 61.387,57
2007: € 81.474,38 (Erhöhung Miete auf mtl. € 11.169,00)
Die Netto-Jahresmieten ohne Betriebskosten und Personalkosten betrugen ab dem ersten

vollen Jahr der Vermietung für die ***4***:
2008: € 120.956,04 (die Betriebskosten sowie die Kosten für das Personal wurden dabei auf die beiden Liegenschaften je zur Hälfte aufgeteilt).
Die Rohertragsrenditen betrugen im beschwerdegegenständlichen Zeitraum für „Liegenschaften dieser Art" 3,5 %, für gut rentierliche Wohnungen zumindest 4 %.
Die jährliche abstrakte Renditemiete für die vorliegenden Vermietungen beträgt daher:
3: € 172.590,96 (4 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten idHv € 4.314.774,00)
4: € 181.779,39 (4 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten idHv € 4.544.484,83)
Die Bf erzielt seit Beginn der Vermietung im Jahr 2003 bis laufend ausschließlich insgesamt Verluste aus ihrer Tätigkeit. Die Jahresergebnisse nach Steuerrecht stellen sich wie folgt dar:
2003: € -62.940,22
2004: € -46.135,65
2005: € -30.107,84
2006: € -22.977,16
2007: € -14.040,57
2008: € -152.462,10
2009: € -181.570,63
2010: € -93.342,25
2011: € -81.498,85
2012: € -86.902,47
2013: € -102.892,02
2014: € -88.642,26
2015: € -74.940,46
2016: € -12.395,29
2017: € -68.333,31
2018: € -242.115,79
2019: € -52.188,33
2020: € -80.716,75
2021: € -194.388,44
2022: € -208.046,55
Die Bf machte in den Jahren 2003 bis 2008 folgende Vorsteuern geltend:

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
VSt	4.746,10	32.610,29	103.237,17	293.159,08	394.050,01	92.835,83

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig. Dagegen sprechende Umstände sind nicht ersichtlich.

Der Umstand, dass die Kosten für Hausmeister und Reinigungskraft in den Betriebskosten enthalten sind ergibt sich aus den Mietanboten sowie dem Vorbringen der Bf. Auch in der mündlichen Verhandlung wird dies vom steuerlichen Vertreter der Bf noch einmal bestätigt.
Im Zuge eines Vorhaltevefahrens beim BFG legte die Bf ein Gutachten vom 8.9.2022 hinsichtlich der Renditemieteberechnung mit Stichtag 2.8.2022 vor. In dem Gutachten werden die beiden Liegenschaften ***3*** und ***4*** gemeinsam mit einem Verkehrswert idHv € 6.600.000,00 zum Stichtag bewertet. Die Rohertragsrenditen für diese > Art Liegenschaften werden mit 3,5 % angegeben. Der Sachverständige kommt so auf eine Renditemiete idHv € 19.300,00 monatlich (3,5 % von 6,6 Millionen).
Zu dem Gutachten ist jedoch Folgendes auszuführen:
Der errechnete Verkehrswert idHv 6,6 Millionen Euro liegt weit unter dem Wert den die Bf im Zusammenhang mit den Liegenschaften aufgewendet hat (rund 9 Millionen Euro). Die von der Bf als Anschaffungskosten aktivierten Werte erscheinen nachvollziehbar, da sie sich weitgehend mit zwei weiteren, ebenfalls von der Bf vorgelegten Gutachten, aus den Jahren 2003 (***3***) und 2012 (***4***) decken.
Das Gutachten aus dem Jahr 2012 bewertete die Liegenschaft ***4*** alleine bereits mit rund 5,9 Millionen Euro. Die Preissteigerung gegenüber den aktivierten > Werten ist auf den allgemeinen Preissteigerungen von Immobilen in diesem Zeitraum zurückzuführen.
Es entspricht jedoch in keinem Fall der Realität, dass eine Liegenschaft im ***31*** im Ort ***32***, unweit der Landeshauptstadt ***33*** und in unmittelbarer Nähe zum ***34*** im Zeitraum von 2003 bis 2022 an Wert verloren hat. Es ist allgemein bekannt, dass die Immobilienpreise in diesem Zeitraum enorm gestiegen sind. Dies umso mehr im Bundesland ***33***.
Das Gutachten fasst außerdem beide Liegenschaften zusammen, was aufgrund der unterschiedlichen Baujahre der Gebäude schwer nachvollziehbar ist.
In dieser Hinsicht kann dem Gutachten vom 8.9.2022 keine Aussagekraft zugemessen werden. Die vom Bf aktivierten Anschaffungskosten für die Liegenschaften erscheinen dagegen angemessen und werden durch die weiteren vorliegenden Gutachten bekräftigt.
Das Gutachten weist außerdem als Stichtag den 2.8.2022 auf. Die Bewertung zu diesem Stichtag ist für den vorliegenden Beschwerdefall nicht relevant, da zur Beurteilung der Renditemiete das Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals heranzuziehen ist. Der Wert der Immobilie 19 bzw 15 Jahre nach Anschaffung ist daher nicht ausschlaggebend.
Das Bundesfinanzgericht geht demnach von den von der Bf aktivierten Werten aus.
Die im Gutachten vom 8.9.2022 angegebenen Rohertragsrendite idHv 3,5% für „Liegenschaften dieser Art" befindet sich innerhalb der vom VwGH judizierten Bandbreite (siehe unten).
Die Tabelle der Liegenschaftszinssätze des Sachverständigenverbandes gibt ebenfalls für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum einen Renditesatz zwischen 3% und 5% für

Wohnliegenschaften in guter Lage an:

Liegenschaftszinssätze des SV-Verbandes Heft 3/1995 - Heft 3/2013								
Liegenschaftsart	Lage							
	hochwertig		sehr gut		gut		mäßig	
	+	-	+	-	+	-	+	-
Wohnliegenschaft	2,0	4,0	2,5	4,5	3,0	5,0	3,5	5,5
Büroliegenschaft	3,5	5,5	4,0	6,0	4,5	6,5	5,0	7,0
Geschäftsliegenschaft	4,0	6,0	4,5	6,5	5,0	7,0	5,5	7,5
Einkaufszentrum, Supermarkt	4,5	7,5	5,0	8,0	5,5	8,5	6,0	9,0
gewerbliche Liegenschaft	5,5	9,5	6,0	9,0	6,5	9,5	7,0	10,0
Industrieliegenschaft	6,5	9,5	6,0	10,0	6,5	10,5	7,0	11,0
	+				-			
Landw. Liegenschaft	2,5				3,5			
Forstw. Liegenschaft	2,5				3,5			

Die vom Finanzamt herangezogenen Berechnung des Renditesatzes idHv 6,1 % erscheint dagegen überzogen. Weder aus der Rechtsprechung des VwGH noch aus der eben angeführten Tabelle ist ein Renditesatz von über 6 % ableitbar.

Da das von der Bf vorgelegte Gutachten von einem Renditesatz idHv 3,5 % für „Liegenschaften dieser Art" – also Luxuseinfamilienhäuser - ausgeht, muss der Renditesatz für die Vermietung von gut rentierlichen Wohnungen darüber liegen. Das BFG geht daher von einem Renditesatz von 4 % im beschwerdegegenständlichen Zeitraum für die Vermietung von gut rentierlichen Wohnungen in guter bis mäßig guter Lage aus.

Die Personalkosten im Jahr 2008 wurden aus der Bilanz 2008 entnommen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Umsatzsteuer

Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 KStG sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 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.

Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, was anhand eines Fremdvergleichs zu ermitteln ist. Dabei kann auch darauf Bedacht genommen werden, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte. Die

Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist allerdings ausgeschlossen, wenn die Errichtung des Gebäudes mit anschließender Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich standhält.
Die dem persönlichen Wohnbedürfnis eines Steuerpflichtigen dienende eigene Wohnung gehört zum Kernbereich der persönlichen Lebensführung (vgl VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197). Die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnimmobilie zur Befriedigung des eigenen Wohnbedarfs erfüllt weder einen Einkunftstatbestand iSd EStG 1988, noch stellt sie eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG 1994 dar. Eine Person kann ihren Wohnbedarf auch dadurch befriedigen, dass sie die Wohnimmobilie durch eine in ihrem Einflussbereich stehende Körperschaft (GmbH, Privatstiftung etc.) anschaffen oder herstellen und sich sodann von dieser Körperschaft das Recht auf Nutzung der Wohnimmobilie einräumen lässt. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Körperschaft mit der Nutzungsüberlassung als Unternehmerin zur Erzielung von Einnahmen tätig wird oder ob die Nutzungsüberlassung erfolgt, um der nahestehenden Person (Gesellschafter, Stifter etc.) causa societatis Vorteile zuzuwenden. Dabei kann das causa societatis veranlasste Verhalten der Körperschaft auch im Kleide einer unternehmerischen Tätigkeit auftreten, weil die Geltendmachung der aus der Anschaffung bzw. Herstellung resultierenden Vorsteuern angestrebt wird (VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008).
Wie sich aus dem Sachverhalt ergibt, bewohnt der Geschäftsführer der Bf die Liegenschaften ***3*** und ***4*** zur Befriedigung seiner persönlichen Wohnbedürfnisse sowie jene seiner Familie.
Der VwGH stellte in den beiden Erkenntnissen vom 4.12.2020, Ra 2020/15/0067 und Ra 2020/15/0004, seine bisherige Rechtsprechung hinsichtlich einer von einer GmbH für den Gesellschafter bzw Begünstigten/Stifter errichteten und an diesen vermieteten Immobilien umfassend dar. Nach der Rechtsprechung sind demnach vier Konstellationen zu unterscheiden:
1. Gebrauchsüberlassung.
2. Besonders repräsentative Gebäude (verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel").
3. Fälle einer tatsächlich gezahlten Miete von weniger als 50 % der Renditemiete („klassische" verdeckte Ausschüttung).
4. Fälle einer tatsächlich gezahlten Miete in Höhe von mindestens 50 % der Renditemiete.
Gemäß dieser Judikatur kann die Einräumung einer laufenden Nutzung an einer Wohnimmobilie durch eine Körperschaft an ihr nahestehende Personen eine bloße Gebrauchsüberlassung darstellen, die keine unternehmerische Betätigung iSd UStG begründet. Erfolgt die Überlassung der Nutzung einer Wohnimmobilie an die nahestehende Person nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihr einen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd UStG. Für die erforderliche Abgrenzung zwischen wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten verweist der VwGH auf das Urteil des EuGH vom 26. 9. 1996, „Enkler", C-230/94. Demnach komme es unter Bedachtnahme auf alle Besonderheiten des Einzelfalls entscheidend darauf an, ob die Nutzungsüberlassung unter

Umständen erfolge, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt werde. Rechtsfolge einer Gebrauchsüberlassung ist, dass keine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG vorliegt und damit der Vorsteuerabzug aus der Errichtung des Gebäudes nicht zusteht. Die tatsächlich bezahlten Mieten unterliegen nicht der Umsatzsteuer (VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067 und Ra 2020/15/0004).
Eine Gebrauchsüberlassung im Sinne der genannten EuGH-Judikatur „Enkler", C-230/94, ist im vorliegenden Fall nicht gegeben, da Mieten in der Höhe von monatlich € 10.000,00 und € 12.800,00 für die Objekte ***3*** und ***4*** verrechnet und auch bezahlt wurden. Eine fehlende Einnahmenerzielungsabsicht kann daher nicht unterstellt werden.
Für die Prüfung des Vorliegens einer „Wurzelausschüttung" (2. Fallkonstellation) ist zunächst zu untersuchen, ob ein besonders repräsentatives Gebäude oder ein solches, das speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten ist, vorliegt. Weitere Voraussetzung ist, dass eine fremdunübliche Miete bezahlt wird.
Bei den Liegenschaften ***3*** und ***35*** handelt es sich unstrittig um Luxus-Immobilien im Sinne besonders repräsentativer Gebäude, die außerdem speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters/Stifters zugeschnitten sind.
Nach der ständigen Rsp des VwGH kommt es bei derartigen besonders repräsentativen Wohnhäusern für die Wohnbedürfnisse der Gesellschafter der Körperschaft entscheidend nur darauf an, ob ein Entgelt in Höhe der Renditemiete vereinbart worden ist (zB jüngst VwGH 21.6. 2023, Ro 2023/15/0008). Ist dies nicht der Fall, liegt eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel vor.
Entscheidend für die Frage der Fremdüblichkeit der Miete ist demnach, ob die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete, der Renditemiete, abweicht.
Nach Ansicht des VwGH ist dafür jener Renditesatz maßgeblich, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des VwGH im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste (vgl nochmals VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041).
Der VwGH verlangt somit nicht lediglich, dass der Gesellschafter oder Begünstigte eine (fremdübliche) Marktmiete bezahlt, sondern dass die gesamte Investition einem Fremdvergleich standhält. Dies ist nur dann der Fall, wenn der Investor aus dem Geschäft jene Rendite erhält, die er bei einer Investition in besser rentierliche Objekte erzielt hätte, kurzum, wenn die Renditemiete bezahlt wird (zB VwGH 7.12. 2020, Ra 2020/15/0004).
Nach der Rsp des VwGH kommt es in den Fällen einer „Ausschüttung an der Wurzel" nicht auf das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes (vgl VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041).
Es ist daher eine Berechnung der abstrakten Renditemiete vorzunehmen.

Der im Gutachten aus dem Jahr 2022 angewendete Renditesatz id Hv 3,5% kann nur eine Untergrenze darstellen, da der Gutachter von einem Prozentsatz für „Liegenschaften dieser Art", also für Luxus-Einfamilienhäuser, ausging. Für die Renditemiete ist nach der Rsp des VwGH aber nicht die erzielbare Rendite von Einfamilienhäusern im Luxusbereich relevant, sondern jene, die bei Vermietung von gut rentierlichen Wohnungen (also etwa kleinere Wohnungen in guter bis mäßig guter Lage) erzielbar gewesen wäre. Der Renditeprozensatz für gut rentierliche Immobilien muss demnach ausgehend von dem Gutachten über 3,5 % liegen. Das BFG geht daher von einem Prozentsatz von 4 % aus, der auch genau in der Mitte der Bandbriete der vom VwGH angeführten 3-5% liegt (siehe auch Beweiswürdigung).
Die abstrakte Renditemiete für die Liegenschaft ***3*** beträgt bei einem Prozentsatz von 4 % der gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten idHv € 4.314.774,00: € 172.590,96. Bei einem Prozentsatz von 3,5%, wie von der Bf vorgebracht, € 151.017,09.
Weiters sind von den Jahresmieten die Betriebskosten und die Personalkosten in Abzug zu bringen. Die Bf bringt selbst vor, dass diese Kosten im vereinbarten Mietzins enthalten sind.
Der Renditesatz in der Bandbreite von 3% bis 5% ist das Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals. Unter Jahresmieterlösen sind die gesamten „Kaltmieten" innerhalb eines Jahres zu verstehen (vgl BFG 4.5.2017, RV/6100603/2016).
Vom Bf wurden in den Jahren 2004-2007 Mieten („Kaltmieten") in der Höhe von € 95.120,84, € 79.871,30, € 61.387,57 und € 81.474,38 tatsächlich bezahlt.
Die tatsächlich bezahlten Mieten weichen daher zum Teil um nahezu 50 % von der Renditemiete ab. Dies selbst dann wenn man den Prozentsatz des von der Bf vorgelegten Gutachtens anwendet.
Hinsichtlich der ***4*** liegt im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nur das Jahr 2008 als vollständiges Jahr des Mietverhältnisses zur Beurteilung vor.
Im Jahr 2008 wurde von der Bf eine Nettojahresmiete von € 120.956,04 bezahlt.
Die abstrakte Renditemiete für dieses Objekt beträgt bei einem Prozentsatz von 4 % der gesamten Anschaffung und Herstellungskosten idHv € 4.544.484,83: € 181.779,39; bei einem Prozentsatz von 3,5%: € 159.056,97.
Die tatsächlich bezahlte Miete weicht daher auch bei dieser Liegenschaft deutlich von der Renditemiete ab.
Zu erwähnen ist weiters, dass bei den Personalkosten die Sonderzahlungen nicht berücksichtigt wurden. Unter Einbeziehung der Sonderzahlungen, würde sich eine noch geringer Netto-Jahresmiete ergeben.
Darüber hinaus ist die Gestaltung des Mietverhältnisses auch in anderen Bereichen nicht fremdüblich. Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung wird nach der Rsp des VwGH (zB VwGH 16.12.2009, 2005/15/0058) unter anderem anhand eines Fremdvergleichs ermittelt. Dabei werden die Verträge zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen

entwickelt wurden. Nach diesen Maßstäben muss eine Vereinbarung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden, widrigenfalls liegen Ausschüttungen bzw. Einlagenvorgänge vor, auch wenn diese Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden (zB VwGH 31.03.2000, 95/15/0056, VwGH 14.12.2000, 95/15/0127).
Im vorliegenden Fall liegen keine schriftlichen Mietverträge vor. Es sind lediglich die Mietanbote vorhanden. Die Mietanbote sind jedoch im Vergleich zu einem fremdüblichen Mietvertrag nicht vollständig. Eine genaue Beschreibung des Mietobjektes und der Ausstattung ist nicht enthalten, genauso wie eine exakte Aufgliederung der Nettomiete und der Betriebskosten. Für einen fremden Dritten ist aus dem Mietanbot nicht ersichtlich welche Betriebskosten mit welchem Betrag monatlich anfallen. Ein Verteilungsschlüssel der Betriebskosten auf das jeweilige Objekt und die Gartenflächen ist ebenso nicht vorhanden. Dies entspricht nicht einer üblichen Vertragsgestaltung, da eine Überprüfung der verrechneten Betriebskosten für den Mieter so nicht möglich ist. Weiters ist die Nutzung der Gartenflächen und des „***6***" nicht geregelt. In dem „***6***" befinden sich ua. Büroräumlichkeiten.
Wer diese wie und wann nutzen kann, ist nicht ersichtlich. Das gleiche gilt für die Nutzung des Hallenbades. Es ist nachvollziehbar, dass eine solche Regelung unter Familienangehörigen nicht notwendig ist. Bei der steuerrechtlichen Anerkennung einer Vermietung an den Gesellschafter bzw Stifter kommt es aber gerade auf diese Fremdüblichkeit an.
Im vorliegenden Fall wird daher weder eine fremdübliche Miete bezahlt noch ist das Mietverhältnis in seiner Gesamtheit fremdüblich gestaltet.
Es liegt daher eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel vor und ein Vorsteuerabzug steht nicht zu.
Hinsichtlich der europarechtlichen Bedenken der Bf wird auf die Rsp des VwGH insbesondere auf das Erkenntnis vom 21.6.2023, Ro 2023/15/0008 (mwN), verwiesen, in dem der VwGH ausspricht, dass der Vorsteuerausschluss nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 iVm mit § 8 Abs 2 KStG 1988 unionsrechtlich gedeckt ist. Aufgrund dieser Rsp sieht das Bundesfinanzgericht auch keine Veranlassung für ein Vorabentscheidungsersuchen beim EuGH.
Zu den Ausführungen der Bf in der mündlichen Verhandlung hinsichtlich der fehlenden gesetzlichen Regelung, ist anzuführen, dass bei einem Fremdvergleich immer ein Vergleich mit abstrakten Werten durchgeführt wird. Dies stellt keine Besteuerung nach pauschalen Werten dar, sondern einen Maßstab zur Prüfung ob dem Gesellschafter ein Vorteil aus seinem Gesellschaftsverhältnis zukommt, den ein fremder Dritte nicht erhalten würde. Erhält der Gesellschafter einen solchen Vorteil, bedeutet dies eine verdeckte Ausschüttung an ihn. Der Vorsteuerausschluss ist eine Folge davon und gesetzlich in § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 verankert. Die verdeckte Ausschüttung ist ebenfalls gesetzlich in § 8 Abs 2 KStG geregelt. Eine fehlende gesetzliche Regelung ist daher nicht gegeben.

3.1.2. Körperschaftsteuer:

Außerbetriebliches Vermögen einer Körperschaft liegt dann vor, wenn es sich bei dem Gebäude um ein besonders repräsentatives oder besonders auf die Vorlieben des Gesellschafters zugeschnittenes Objekt handelt und keine fremdübliche Miete bezahlt, also bei einer Ausschüttung an der Wurzel (vgl zB VwGH 20. 3. 2013, 2009/13/0259).

Folge der Zuordnung zum außerbetrieblichen Vermögen ist, dass Aufwendungen, die das Gebäude betreffen, von der Körperschaft nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Auf der Ertragsseite gibt es weder eine Hochrechnung auf die Renditemiete noch eine Versteuerung der vom Gesellschafter tatsächlich bezahlten Miete.

Die Beschwerde war daher abzuweisen.

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.

Zur gegenständlichen Rechtsfrage existiert umfangreiche und eindeutige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, auf die sich das gegenständliche Erkenntnis stützt. Aus diesem Grund ist die Revision nicht zuzulassen

(Gruppenträger)

Linz, am 24. April 2025