

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Gerhard Konrad in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 08.11.2010 gegen die Bescheide des Finanzamts Wien 9/18/19 Klosterneuburg – nunmehr Finanzamt Österreich – vom 29.09.2010 betreffend Umsatzsteuer 2005, 2006, 2007 und 2008 bzw. vom 31.03.2011 betreffend Umsatzsteuer 2009, Steuernummer ***StNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27.07.2022 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Umsatzsteuer 2009 wird endgültig festgesetzt.

- II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das bisherige Verfahren stellt sich wie folgt dar:

Verwaltungsverfahren

Eine im Jahr 2010 abgeschlossene Außenprüfung (Bericht vom 27.09.2010) stellte fest, dass lediglich 20% der im Zusammenhang mit dem Bau eines Gebäudes an der Adresse ***Bf1-Adr***, in Rechnung gestellten Umsatzsteuer als Vorsteuer abzugsfähig sei. Im Ausmaß des auf den Bereich der privaten Lebensführung entfallenden Anteils liege Einkommensverwendung

nach § 8 Abs 2 KStG 1988 vor, was eine Versagung des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 zur Folge habe.

Auf dieser Grundlage ergingen die **Umsatzsteuerbescheide 2005 - 2008 und die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume 1-12/2009 und 1-5/2010 vom 29.09.2010.**

Dagegen richtete sich die **Berufung vom 08.11.2010** mit dem Antrag, sämtliche Bescheide ersatzlos aufzuheben und neue Bescheide gemäß den Steuererklärungen zu erlassen.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Gegenstand des Unternehmens laut Gesellschaftsvertrag die Tätigkeit von Investitionen auf dem Realitätsgebiet, der Erwerb, die Veräußerung und die Bestandgabe von Liegenschaften, Baurechten und Superädifikaten sei und es sich daher bei der gegenständlichen Vermietung um eine übliche gewerbliche Betätigung handle.

Des Weiteren blieb im Rahmen der Beweismwürdigung ein vorgelegtes Finanzierungsangebot eines Leasingunternehmens, welches die Fremdüblichkeit der beschwerdegegenständlichen Vermietung nachweise, unberücksichtigt. Die Nutzungsvereinbarung vom 12.01.2006, die Vereinbarung vom 01.12.2009 sowie die ab 01.12.2010 geltenden Mietverträge vermögen die Vermietungstätigkeit und die Unternehmereigenschaft der Beschwerdeführerin nicht in Zweifel zu ziehen.

Es existiere ein Markt für Luxusimmobilien der vorliegenden Art und unter Einbezug der Mieterlöse und Abschreibung, etc. sei jährlich mit einem Gewinn von 25.000,00 bis 30.000,00 € zu rechnen. Eine denkumögliche Gesetzesauslegung werde darin erblickt, dass die Außenprüfung die Vermietung körperschaftsteuerlich als rechtskonform ansah. Ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug sei wettbewerbsverzerrend und diskriminierend.

Das Finanzamt legte mit **Vorlagebericht vom 26.11.2010** die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat in Wien zur Entscheidung vor.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Ein Ersuchen um Ergänzung des Sachverhalts des Bundesfinanzgerichts vom 23.04.2021

(Darstellung der konkreten Unternehmertätigkeit der Bf, wirtschaftliche Begründung des Bau-Mietobjektes, Darstellung der Chronologie des Projektes, Darstellung des Gebäudes und der Außenanlagen, Zeitraum der tatsächlichen Nutzung als Wohnsitz durch ***VornameFrau*** und ***VornameMann*** ***E***, Darstellung der Anschaffungskosten aller überlassenen Gegenstände, Vorlage der mittlerweile geschlossenen Mietverträge, Berechnungsgrundlage zur Miethöhe, Darstellung der tatsächlichen Verrechnung bzw. Zahlung der Miete 2005 bis 2010, (Nicht-) Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes zum Mietbeginn, Verhältnis der

tatsächlich gezahlten Miete zur Markt- bzw. Renditemiete) wurde seitens des steuerlichen Vertreters der Bf am 31.08.2021 beantwortet.

Ein weiteres **Ersuchen des Bundesfinanzgerichts vom 08.10.2021** (Stiftungsurkunde, Flächenverhältnis, Gesamtinvestitionskosten, Mietvertrag, Miethöhe Privatstiftung, Miethöhe ***DC***, Einrichtungsgegenstände, Gartenbenützung, Verdeckte Ausschüttung) wurde am 12. bzw. 26.11.2021 beantwortet. Das Finanzamt nahm zum bisherigen Vorbringen am 21.12.2021 Stellung, worauf der steuerliche Vertreter mit E-Mails vom 02.05.2022 und 15.06.2022 replizierte bzw. am 10.05.2022 weitere Unterlagen zur Bekräftigung seines Vorbringens beibrachte.

Am **27.07.2022** fand am Bundesfinanzgericht eine **mündliche Verhandlung** statt.

Die Parteien wiederholten dabei ihr bisheriges Vorbringen. Einvernehmlich wurden die Gesamtinvestitionskosten von 3,028.491,88 netto festgestellt. Der auf den Wohnbereich fallende Anteil von – unstrittig – 80% beträgt demnach 2,422.793,51 €. Von diesem Betrag errechnet sich die strittige Vorsteuer von 484.558,70 €. Von den Gesamtkosten entfallen auf die Einrichtungsgegenstände 104.467,19 € bzw. auf die Gartenanlage 78.284,72 € (jeweils netto). Die Baukosten ergeben sich als Differenz der Summe dieser beiden Beträge zu den Gesamtinvestitionskosten.

Die Bf legte eine Prognoserechnung vor, aus der ein Gesamtüberschuss von 223.846,36 € in 2021 aus der Bewirtschaftung des Gebäudes abzuleiten sei. Die belangte Behörde zog die Zahlen in Zweifel.

Unstrittig ist, dass ein besonders repräsentatives Gebäude vorliege und ein funktionierender Mietenmarkt nicht existiere.

Hinsichtlich der Bemessung der Renditemiete verwies das Finanzamt auf das umgekehrte Ertragswertverfahren. Die Bf verwies darauf, dass die tatsächlich erzielte Rendite von 3,3% in der vom VwGH vorgegebenen Bandbreite liegt.

Am 02.08.2022 übermittelte das Finanzamt unter anderem eine Berechnung der Renditemieten nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren getrennt nach Gebäude, Einrichtung und Garten. Insgesamt weiche diese Renditemiete um ca. 53% von den tatsächlichen Mieteinnahmen ab. Es führte weiters Indizien an, die gegen das Vorhandensein eines ökonomisch agierenden Investors sprächen und legte zwei Fachartikel vor.

Mit **Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 08.08.2022** wurden Sachverhaltsfeststellungen (inklusive des Vorbringens der belangten Behörde vom 02.08.2022 an die Bf) zum Vorliegen eines besonders repräsentativen Gebäudes, eines funktionierenden Mietenmarkts für die Einrichtung und zur Höhe der Bruttorendite und der Renditemiete zur Stellungnahme übermittelt.

Die vorlegende Behörde erklärte am 10.08.2022 per E-Mail, dass sie keine weitere Stellungnahme abgeben werde.

Die Bf legte eine Stellungnahme vom 07.09.2022 vor. Demnach werde die Berechnung der Nutzflächen bestritten. Es liege ein Ausmaß der Privatnutzung von 70% vor. Der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarkts sei durch das Leasingangebot der *****Leasing*** GmbH** geglückt. Die Bruttorendite sei mit 3,55% anzunehmen, die in der Bandbreite der Renditemiete von 3,49% liege. Sie beantrage die Zeugeneinvernahme von *****VornameMann*** ***E***** sowie von *****Leasingmensch*****, dem Geschäftsführer der *****Leasing*** GmbH**.

Mit **Beschluss vom 09.09.2022** forderte das Bundesfinanzgericht das Finanzamt auf, zum neuen Tatsachenvorbringen der Bf Stellung zu nehmen.

Am 07.10.2022 widersprach der Vertreter des Finanzamts den Ausführungen der Bf. Der adaptierte Renditesatz in Anlehnung an den VWGH liege gerundet bei 5,5% und weiche von der tatsächlichen Rendite in hohem Ausmaß ab.

Mit **Telefax vom 21.12.2022** wurde die Beschwerde hinsichtlich der Festsetzung von Umsatzsteuer für 1-5/2010 zurückgenommen.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde entschieden:

Strittig ist, ob Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit dem Bau jener Teile des Gebäudes *****Bf1-Adr*****, die von der *****Bf1***** an die *****PS2*****, nunmehr *****PS*****, zur Nutzung überlassen werden, als für das Unternehmen der Beschwerdeführerin ausgeführt gelten, sowie ob und in welcher Höhe die diesbezüglich in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer gemäß § 12 UStG 1994 abgezogen werden kann.

1. Sachverhalt

Die *****Bf1***** (kurz: Bf) errichtete auf einem Grundstück der *****PS***** (Alleingesellschafterin der Bf, kurz: PS) in den Jahren 2006 bis 2010 ein Superädifikat, welches nach den persönlichen Vorstellungen von *****VornameMann*** ***E***** (kurz: Hr. E) und seiner Gattin *****VornameFrau*** ***E***** (kurz: Fr. E) gebaut, gestaltet und eingerichtet wurde, sodass dieses Gebäude aufgrund der Größe, der Herstellkosten, der verwendeten Materialien und der angeschafften Einrichtungsgegenstände als besonders repräsentativ festzustellen ist. Die Anschaffungskosten betrugen insgesamt 3.028.491,88 € exkl. Umsatzsteuer. Davon entfielen auf das Gebäude 2.886.231,64 €, auf die Gartengestaltung 78.284,72 € und auf die Einrichtungsgegenstände 104.467,19 €.

Die PS (alleiniger Begünstigter zu Lebzeiten ist Hr. E) hatte die satzungsmäßige Verpflichtung zur Gewährung eines lebenslangen unentgeltlichen Wohnrechts zu Gunsten von Hr. E, welche

sie durch die Zurverfügungstellung des streitgegenständlichen Gebäudes erfüllen wollte bzw. erfüllte.

Die Bf hatte für das Superädifikat Umsatzsteuer, die ihr in Rechnung gestellt wurde, zur Gänze als Vorsteuer abgezogen. Die Vorsteuer wurde in den angeführten Zeiträumen in folgender Höhe geltend gemacht und von der belangten Behörde gebucht:

2005	4.400,00
2006	117.282,87
2007	187.174,48
2008	196.083,62
Jän.09	1.277,16
Feb.09	6.888,94
Mär.09	6.379,88
Apr.09	3.467,28
Mai.09	5.645,47
Jun.09	4.458,27
Jul.09	18.161,54
Aug.09	373,07
Sep.09	207,79
Okt.09	134,95
Nov.09	617,93
Dez.09	2.107,00

Noch vor Fertigstellung des Superädifikats im Mai 2010 wurde dieses ab September 2008 bis Dezember 2009 zu 80% durch das Ehepaar E für private Wohnzwecke und zu 20% durch die ***DC*** Handelsgesellschaft m.b.H. (kurz: DC) für betriebliche Zwecke ohne Vorschreibung eines Entgelts für die Überlassung der Räume bzw. der Einrichtung und ohne Verrechnung von Betriebskosten bzw. eines Entgelts für Wärmelieferungen genutzt, wobei die ursprüngliche Absicht darin bestand, 20% der Fläche für die betriebliche Tätigkeit der Bf und der DC zu gleichen Teilen, also je 10%, zu nutzen. Ab Dezember 2010 erfolgte die Nutzung von 20% der Gesamtfläche für betriebliche Zwecke durch die DC und die Bf gemeinsam und zu gleichen Teilen. Die DC steht ebenso wie die Bf im 100%igen Eigentum der PS. Geschäftsführer der DC waren im Streitzeitraum entweder Hr. oder Fr. E.

Aufgrund einer mündlichen Vereinbarung vom 01.12.2009 zwischen Hr. und Fr. E sowie ***S*** und ***B*** wurden für den Zeitraum September bis Dezember 2008 mit 31.12.2008 pauschal Mieterlöse gegenüber der PS mit 22.000,00 € exkl. 10% Umsatzsteuer bzw. der DC mit 8.000,00 € exkl. 20% Umsatzsteuer auf den Verrechnungskonten nachgebucht. Die entsprechende Umsatzsteuerzahllast wurde in der Jahreserklärung 2008 berücksichtigt. Für 1-12/2009 wurde am 31.12.2009 ein Jahresmietentgelt in Höhe von 72.600,00 € brutto gegenüber der PS bzw. 28.800,00 € brutto gegenüber der DC vorgeschrieben und am 16.02.2010 mittels Banküberweisung bezahlt. Die Umsatzsteuer wurde für den Zeitraum 12/2009 mit Bescheid festgesetzt. Für 1-5/2010 erfolgten demgemäß Vorschreibungen von

insgesamt 30.250,00 € brutto gegenüber der PS bzw. 12.000,00 € brutto gegenüber der DC. Die Umsatzsteuer wurde für den Zeitraum 1-5/2010 mit Bescheid festgesetzt.

Von April bis September 2010 fand eine Außenprüfung durch die belangte Behörde bei der Bf statt. Aufgrund der Feststellungen des Prüfers wurde die Vorsteuer in Höhe von 80% als nicht abzugsfähig gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 gekürzt. 20% der Vorsteuer wurde aufgrund der unternehmerischen Betätigung der Überlassung zu Geschäftszwecken an die DC anerkannt.

Am 05.11.2010 schlossen die PS und die Bf einen Mietvertrag über die Bestandnahme von Teilen des errichteten Superädifikats, die im Lageplan, der dem Vertrag als Anhang beigelegt ist, nicht rot gekennzeichnet sind. Am selben Tag wurde auch der Mietvertrag zwischen der Bf und der DC über die restliche, farblich markierte Fläche abgeschlossen. Beide Verträge gelten ab 01.12.2010.

Die Flächen des Superädifikats wurden im Streitzeitraum zu 20% an die DC und zu 80% an die PS überlassen.

Unter Berücksichtigung des Gesamtbilds der Verhältnisse der Investitionsentscheidung der Bf, der Finanzierung des Baus, der Bauplanung durch die Bf, der Nutzung des Grundstückes durch das Ehepaar E, die DC und die Bf, der erzielten Rendite der Bf aufgrund der Investition in diese Immobilie und nicht in eine mit höheren Ertragschancen und der Umstände und des Inhalts der vertraglichen Gestaltung ist kein marktkonformes und fremdübliches, sondern ein gesellschaftsrechtlich bedingtes Verhalten der Bf festzustellen. Im Details wird darauf in der Beweiswürdigung eingegangen.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt und dem Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung sowie den Erhebungen des Bundesfinanzgerichts in freier Würdigung der erhobenen Beweise.

Wie nachfolgend darzustellen ist, erfolgte die Überlassung von Teilflächen des gegenständlichen Superädifikats an die PS und die DC unter solchen Umständen, unter denen eine wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich nicht ausgeübt wird.

2.1. Art des Mietgegenstands

Das streitgegenständliche Gebäude wurde auf einer Baufläche von 307 m² gebaut und ist von einer Gartenanlage mit 1.634 m² umgeben und befindet sich in sehr guter Lage im 18. Wiener Gemeindebezirk.

Wesentlich ist zunächst, festzustellen, dass es sich beim Mietgegenstand um ein als Superädifikat gebautes Einfamilienhaus handelt. Dieses ist aus nachfolgend angeführten Gründen als besonders repräsentativ/exklusiv/luxuriös einzustufen und als auf die persönlichen Bedürfnisse des Ehepaars E zugeschnitten. Eine solche Immobilie findet üblicherweise für private Wohnzwecke und nicht für wirtschaftliche Zwecke Verwendung.

Dass eine „Luxusimmobilie“ vorliegt, ist zwischen den Parteien unstrittig. Das Bundesfinanzgericht erachtet es dennoch zur Erfüllung der Begründungspflicht, die Eigenschaften des Superädifikats abseits der absoluten Brutto-Anschaffungskosten von 3.634.190,26 € als besonders repräsentativ festzustellen.

Die Repräsentativität eines Wohnhauses kann einerseits aus einem **Größenvergleich** abgeleitet werden. Die tatsächliche Nutzfläche wird dabei in Relation zur in Wien üblichen Nutzfläche eines Einfamilienhauses gesetzt. Das Kriterium der Nutzfläche wurde deshalb gewählt, da es diesbezüglich vergleichbare statistische Daten gibt.

Die Außenprüfung hat dazu ein Ausmaß der privaten Wohnnutzfläche von 391,71 m² festgestellt. Die Berechnung durch die Außenprüfung wurde lediglich überschlagsmäßig vorgenommen, beruht jedoch auf einer Zuordnung sämtlicher Räume und Flächen, die vom Prüfer gemeinsam mit Hr. ***B*** und anhand der Besichtigung den Bereichen Wohnung/Büro/gemischt vorgenommen wurde. Hr. ***B*** äußerte in der mündlichen Verhandlung den Eindruck, dass der Prüfer „*die Flächenzuweisung wirklich genau gemacht hat*“.

Die Werte des Prüfers wurden seitens des Bundesfinanzgerichts einer näheren Beurteilung unterzogen. Zu den Feststellungen wurde den Parteien ausreichend Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

Da es leicht zugängliche Vergleichszahlen auf der Grundlage der Nutzfläche gibt, war es für einen entsprechenden Vergleich wesentlich, die Wohnnutzfläche des Streitgegenstandes festzustellen.

Als Definition einer Nutzfläche wurden § 17 Abs 2 MRG und § 2 Abs 7 WEG 2002 herangezogen. Demnach ist Nutzfläche nach dem nahezu identen Normtext die gesamte Bodenfläche einer Wohnung oder eines sonstigen Mietgegenstandes abzüglich der Wandstärken und der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen (Ausnehmungen). Keller- und Dachbodenräume, soweit sie ihrer Ausstattung nach nicht für Wohn- oder Geschäftszwecke geeignet sind, sowie Treppen, offene Balkone und Terrassen sind bei der Berechnung der Nutzfläche nicht zu berücksichtigen (§ 17 Abs 2 MRG).

Zur Nutzfläche zählen auch Räume, die der Entlastung des Wohnraumes im engeren Sinn dienen (zB zur Aufbewahrung von Gegenständen). Dies gilt auch für die Aufbewahrung von

Sportgeräten, Werkzeug, Gartenmöbeln, Wein bzw. für das Aufstellen von Kühlgeräten (VwGH 02.07.2015, 2013/16/0143). Dass der Raum unbeheizt ist, fensterlos und über kein Tageslicht verfügt, kommt keine Bedeutung zu.

Entgegen der Ansicht der Bf (Stellungnahme vom 07.09.2022) war der Weinkeller als Wohnnutzfläche einzustufen, da er der Entlastung des Wohnraumes diene. Die private Nutzung ist durch den Lageplan des Mietvertrages indiziert.

Die Flächen zweier Arkaden mit jeweils 27,99 m² zählte die Bf nicht zur Wohnnutzfläche. Unabhängig von der konkreten Nutzungsmöglichkeit ist ein nur an einer Seite offener sonst aber an fünf Seiten von Mauerwerk oder ähnlich massiver Begrenzungswand umgebener Raum (Loggia) bei der Nutzungsflächenberechnung einzubeziehen und nicht als „offener Balkon“ auszuscheiden (OGH 09.12.2003, 5 Ob 130/03h).

Auf Grundlage des vorliegenden Nutzungsplan für den ersten Keller und der Betrachtung des Gebäudes durch den zuständigen Richter in Google Maps handelt es sich bei den Räumen „Arkade“ nach dieser Definition um Loggien, da der Raum nach nur einer Seite, nämlich zum Pool, offen ist. Beide Arkaden waren daher in die Nutzflächenberechnung einzubeziehen. Aus dem Zugang zum Pool ist zudem die – sowieso unstrittige – private Nutzung offensichtlich.

Hinsichtlich des Büros im Erdgeschoß mit 7,28 m² ist auf den Nutzungsplan und den Mietvertrag zu verweisen. Der Raum ist farblich markiert und wird daher nach den Bestimmungen des Mietvertrages zu gleichen Teilen durch die DC und die Bf selbst genutzt.

Im Detail ergeben sich folgende Flächenzuordnungen:

		Wohnung Nutzfläche	Wohnung Nutzfläche	Büro Nutzfläche	Büro Nutzfläche	Gemischt Nutzfläche
Keller 2	Büro			54,98		
	Büro			15,85		
	Bad			3,20		
	WC			1,80		
	Technikraum					4,76
	Lager			33,00		
	Umkehrplatz					134,00
	2 PKW Stellplätze				27,45	
	2 PKW Stellplätze				27,45	
	Keller		25,56			
	Lager			13,41		
	Heizraum					7,24
	Weinkeller	11,56				

	Waschküche		12,61			
	Technikraum					
	Schwimmbad		14,50			
	Gang		27,86			
	Triebwerksraum					6,00
	Lift					1,12
	Keller		33,80			
	Keller		7,22			
	Keller		4,81			
	SUMME	11,56	126,36	122,24	54,90	153,12
Keller 1	Keller		25,00			
	AR	11,55				
	WC	3,20				
	AR	4,18				
	Zugang	11,90				
	AR	26,41				
	AR	32,20				
	AR	25,06				
	AR	45,41				
	Gang	21,80				
	Lift					1,12
	Zugang	25,70				
	Arkade	27,99				
	Hof		25,20			
	Arkade	27,99				
	Pool		64,63			
	SUMME	263,39	114,83	-	-	1,12
EG	Dampfkammer	4,66				
	Bad (Indoorpool)	32,00				
	Bad	12,91				
	Zimmer	13,50				
	VR	16,20				
	Zimmer	18,18				
	VR	3,58				
	Lift					1,12
	Zimmer	14,16				
	Bad	10,35				
	VR	3,18				

AR	8,25				
Büro			22,78		
Terrasse		148,62			
Büro privat			7,28		
Sauna	4,56				
SUMME	141,53	148,62	30,06	-	1,12
GESAMTSUMME	416,48	389,81	152,30	54,90	155,36

Zusammenfassend gelangt das Bundesfinanzgericht aufgrund der Aktenlage zur Erkenntnis, dass eine Wohnnutzfläche von 416,48 m² vorliegt. Die Büronutzfläche ist im Ausmaß von 152,30 m² gegeben.

Die Wohnnutzfläche eines durchschnittlichen Einfamilienhauses betrug in Wien 128,0 m² in 2009 und 121,8 m² in 2010 (siehe *Pröll/Baumgartner*, SWK 26/2021, 1208 mit Verweis auf Statistik Austria Mikrozensus, siehe Tabelle unten).

Durchschnittliches Einfamilienhaus in m ² Nutzfläche, Quelle: Statistik Austria Mikrozensus														
	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Burgenland	128,3	131,3	130,2	130,0	132,4	131,6	137,4	134,9	135,8	136,5	138,2	137,6	136,4	138,1
Kärnten	131,5	131,6	136,5	136,5	134,7	136,1	138,3	138,4	137,7	138,6	142,1	142,6	140,1	142,7
Niederösterreich	132,7	133,4	133,0	133,9	136,3	135,1	135,7	136,5	136,9	138,0	138,6	141,2	139,3	139,7
Oberösterreich	139,9	141,4	140,9	143,4	140,4	141,8	144,5	145,5	145,8	144,1	143,2	144,9	149,1	148,5
Salzburg	134,1	134,3	132,1	135,3	139,8	141,7	136,2	135,8	138,7	136,4	137,5	140,6	143,3	143,2
Steiermark	132,1	133,6	135,9	135,8	136,8	136,7	139,5	140,0	138,2	139,9	141,8	141,0	142,2	143,7
Tirol	131,3	132,4	133,3	135,7	138,2	138,2	136,0	134,9	138,1	138,0	136,9	136,8	137,3	137,1
Vorarlberg	128,5	129,4	133,3	132,6	131,3	132,9	131,8	131,3	132,8	131,8	133,1	133,2	131,8	132,8
Wien	115,8	120,8	128,0	121,8	122,7	130,3	124,8	128,2	119,5	120,0	124,9	127,0	124,8	132,2
Österreich	132,4	133,7	134,7	135,4	136,1	136,6	137,6	138,0	137,9	138,1	139,0	140,3	140,5	141,4

Die Wohnnutzfläche des streitgegenständlichen Objekts beträgt mehr als das 3fache eines durchschnittlichen Einfamilienhauses in Wien.

Die Repräsentativität des Wohngebäudes wird zusätzlich aufgrund eines **Baukostenvergleichs** nachgewiesen.

Die Anschaffungskosten/Herstellungskosten des Gebäudes wurden in der mündlichen Verhandlung von den Parteien in folgender Höhe außer Streit gestellt:

netto **brutto**

Baukosten	2.845.739,97	3.414.887,96
Gartengestaltung	78.284,72	93.941,66
Einrichtung	104.467,19	125.360,63
SUMME	3.028.491,88	3.634.190,26

Der Anteil der privaten Nutzung durch das Ehepaar E wird – wie im nächsten Kapitel darzustellen sein wird – mit 80% angenommen.

Nimmt man 80% von den Brutto-Baukosten von 3,414.887,96 €, so gelangt man zu den Brutto-Baukosten für den Privatbereich in Höhe von 2,731.910,37 €. Setzt man diesen Wert in Verhältnis zur Wohnnutzfläche von 416,48 m², so errechnen sich daraus Herstellkosten des privat genutzten Gebäudeteiles je m² Wohnnutzfläche von 6.559,52 €. Die Anschaffungskosten für die Gartengestaltung und die Einrichtung waren aus Vergleichsgründen (siehe unten folgende Tabelle „Empfehlungen für Herstellungskosten – Wohngebäude 2020) bei der Berechnung auszuklammern.

Popp weist in der Zeitschrift „Sachverständige“ (2/2020, 89 ff) regionalspezifische Normalherstellungskosten je m² für Einfamilienhäuser mit „hochwertiger“ Ausstattung in Wien (Kosten für bauliche Aufschließung, Planungs- und Projektnebenleistungen und Umsatzsteuer von 20%) einen Richtwert für 2020 von 3.570,00 € aus (siehe Tabelle unten).

Empfehlungen für Herstellungskosten - Wohngebäude 2020					
Ansätze für Herstellungskosten für mehrgeschoßige Wohngebäude als Grundlage für die sachverständige, objektspezifische Bewertung					
Kosten (inkl. Ust.) pro m ² Wohnnutzfläche (WNFL) für Hauptgeschoße nach Ausstattungskategorie und Bundesland, städtischer Bereich					
Ausstattungskategorien	1 normal	2 gehoben	3 hochwertig		
Wien	(-) 2.320 €	interpolieren 2.790 €	interpolieren 3.570 €	(++)	
Niederösterreich	(-) 2.320 €	interpolieren 2.790 €	interpolieren 3.100 €	(++)	
Burgenland	(-) 2.050 €	interpolieren 2.490 €	interpolieren 2.890 €	(++)	
Oberösterreich	(-) 2.000 €	interpolieren 2.750 €	interpolieren 3.130 €	(++)	
Salzburg	(-) 2.420 €	interpolieren 3.030 €	interpolieren 3.570 €	(++)	
Steiermark	(-) 2.090 €	interpolieren 2.570 €	interpolieren 2.980 €	(++)	
Kärnten	(-) 2.050 €	interpolieren 2.410 €	interpolieren 2.900 €	(++)	
Tirol	(-) 2.580 €	interpolieren 2.980 €	interpolieren 3.620 €	(++)	
Vorarlberg	(-) 2.770 €	interpolieren 3.090 €	interpolieren 3.800 €	(++)	
Österreich (Medianwert)	2.320 €	2.790 €	3.130 €		

In diesen Herstellungskosten sind enthalten:	
* Bauwerkskosten (Kostenbereiche 2-4)	aus Erhebung
Aufschläge auf die Bauwerkskosten:	in der Regel
* bauliche Aufschließung (Kostenbereich 1)	ca. 2% - 10%
* Planungs- und Projektnebenleistungen (Kostenbereiche 7+8)	ca. 7% - 20%
* Umsatzsteuer	20%
In diesen Herstellungskosten sind <u>nicht</u> enthalten:	
* überdurchschnittliche Raumhöhen (z.B. Altbauten)	ca. 5% - 15%
* sonstige Aufschließung (Kostenbereich 1)	nach Bedarf
* Erschwernisse	nach Bedarf
* Einrichtung (Kostenbereich 5)	nach Bedarf
* Außenanlagen (Kostenbereich 6)	nach Bedarf
* Finanzierung (anteiliger Kostenbereich 8)	nach Bedarf
* Reserven (Kostenbereich 9)	nach Bedarf
Ergänzende Angaben:	
* Kleinere, individuell gestaltete Bauwerke (z.B. Ein- und Zweifamilienhaus) können einen Aufschlag erfordern	bis zu 30%
* Großprojekte können einen Abschlag erfordern	bis zu -10%
* Nebengeschoße (z.B. Keller etc.) liegen im Aufwand bei der Herstellungskosten der Hauptgeschoße.	ca. 40% bis 70%
* (Tief-) Garagen liegen im Aufwand bei der Herstellungskosten der Hauptgeschoße.	ca. 25% bis 50%

Durch Umrechnung mit dem Baupreisindex (Baupreisindex 2020 mit Basis 2010 = 129,8, vgl. auch

https://www.statistik.at/wcm/idc/idcplg?IdcService=GET_PDF_FILE&RevisionSelectionMethod=LatestReleased&dDocName=020404) ergibt sich ein Wert für 2010 von 2.750,39 € (in Anlehnung an *Pröll/Baumgartner*, SWK 26/2021, 1210). Kleinere, individuell gestaltete Bauwerke (zB Ein-/Zweifamilienhäuser) können nach *Popp* einen Aufschlag von max. 30% erfordern. Aufgrund der überdurchschnittlichen Größe, die im Gegensatz zu üblicherweise kleineren Einfamilienhäusern Einsparungen hinsichtlich der Kosten bringen (zB Baustelleneinrichtung), und aufgrund der unstrittig individuellen Gestaltung ist ein Aufschlag von 15% anzusetzen. Daraus ergibt sich ein Vergleichswert von 3.162,95 €.

Popp merkt in der Zeitschrift „Sachverständige“ (2/2020, 94) an, dass Nebengeschoße (zB Keller) ca. 40% bis 70% der Herstellungskosten der Hauptgeschoße betragen. Anzumerken ist, dass die Herstellkosten der flächenmäßig nicht unerheblichen Nebenräume, die keine Nutzfläche darstellen, in dieser Berechnung aus Praktikabilitätsgründen zu 100% angesetzt wurden. Würde man *Popp* folgen, ergäben sich demnach noch höhere Brutto-Baukosten.

Die so berechneten Brutto-Herstellungskosten des Gebäudes je m² Wohnnutzfläche betragen knapp 207% der Normalherstellungskosten für – hochwertig – gebaute Einfamilienhäuser in Wien.

Darüber hinaus kann exemplarisch auf Ausstattungsmerkmale hingewiesen werden, die den persönlichen Zuschnitt und die luxuriöse Ausstattung, auch ohne Vergleiche anstellen zu müssen, unzweifelhaft darstellen (Anschaffungskosten netto): Architektendesign, begehbare Glasböden, Schiebetüren, Aufzugsanlage mit Glasdach, die die drei Geschoße verbindet, Pool, Indoor-Schwimmbecken mit Gegenstromanlage, Dampfbad, Steinmetzarbeiten in Höhe von

480.000,00 €, Blumenständer um 600,00 €, Spieltisch in josefinischer Stilart, Art Deco-Schiffsbar um 5.000,00 €, Spiegel um 17.440,53 €, Audioanlage (10.914,05 €)

Aus den dargestellten Gründen ist die besondere Repräsentativität/Exklusivität des gegenständlichen Objekts belegt.

2.2. Nutzungsverhältnisse

Einvernehmlich wurde im Rahmen der Außenprüfung das Ausmaß der Gebäudeflächennutzung zur privaten Lebensführung des Ehepaars E mit 80% festgelegt. Diese basierte auf der Zuordnung sämtlicher Gebäudebodenflächen auf den privaten und betrieblichen Bereich im Rahmen der Außenprüfung, wobei gemischt genutzte Flächen, im Verhältnis der privaten/betrieblichen Flächen zueinander auf diese aufgeteilt werden. Diese Ansicht teilten beide Parteien auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren bis zur Stellungnahme der Bf vom 07.09.2022. In dieser legte die Bf eine geänderte Flächenzuordnung vor, wodurch ein privater Flächenanteil von 70% nachgewiesen werden sollte.

Die Berechnung des Privatanteils erfolgte jedoch durch den steuerlichen Vertreter der Bf nur anhand des Kriteriums der Nutzfläche.

Das Bundesfinanzgericht erhob im Verfahren das Ausmaß der Nutzfläche nur zum Nachweis der besonderen Repräsentativität (siehe Punkt 2.1.). Die Nutzfläche wurde in dieser Hinsicht deshalb als Kriterium gewählt, da öffentlich zugängliche Zahlen für einen Flächen- oder Baukostenvergleich sich jeweils auf diese Größe beziehen.

Berechnete man Flächen, die keine Nutzflächen darstellen, nicht bei der Ermittlung der Nutzungsverhältnisse des Gebäudes ein, hieße dies, wesentliche Flächen, die tatsächlich zur Nutzung überlassen wurden, unberücksichtigt zu lassen. Eine solche Vorgangsweise würde zB eine tatsächlich privat genutzte Fläche (keine Nutzfläche) von ca. 400 m² ausnehmen. Dies würde eine unsachliche Beurteilung zur Folge haben.

Die Nutzfläche kann somit kein geeigneter Schlüssel für die Aufteilung des Gebäudes sein. Es ist daher auf die Gesamtbodenfläche abzüglich der Wandstärken und der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen (Ausnehmungen) abzustellen, wobei gemischt genutzte Flächen vorerst auszunehmen sind und im Verhältnis der Flächen, die direkt dem privaten und betrieblichen Bereich zuordenbar sind, zueinander, auf diese Bereiche aufgeteilt werden.

Folgt man den Berechnungen der Bf vom 07.09.2022 vollinhaltlich, würde dies einen 75%igen Privatanteil (760,46 m² zu 253,03 m²) ergeben. Dieser Ansicht ist aus folgenden Gründen nur zum Teil zu folgen:

Wesentlicher Anhaltspunkt einer Aufteilung müssen die Mietverträge sein, die insbesondere auch auf die im Anhang befindlichen Nutzungspläne verweisen. Die Mietverträge stellen eine

rechtlich abgesicherte Grundlage für die Flächenüberlassung dar. Diese zu ignorieren, hieße zivilrechtlich verbindliche Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien zu negieren. Es ist davon auszugehen, dass von den Vertragsparteien Ende 2010 unterschriebene Vereinbarungen einen den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen entsprechenden Zustand widerspiegeln.

Die Darstellung des Prüfers, die sich in erster Linie an den Nutzungsplänen orientierte, war daher ein tauglicher Ausgangspunkt näherer Betrachtungen.

Der Umkehrplatz wurde zB trotz farblicher Markierung im Nutzungsplan vom Prüfer als gemischt genutzt eingestuft. Das ist nachvollziehbar, da auf Ebene des zweiten Kellers auch zwei private Pkw-Stellplätze vorgesehen sind und der Umkehrplatz aufgrund der örtlichen Gegebenheiten der Lebenserfahrung entsprechend auch für die privaten Fahrzeuge genutzt wird, da keine sonstige Umkehrmöglichkeit existiert.

Darüber hinaus war auf die Einwendungen der Bf folgendermaßen einzugehen:

Jene Kellerflächen im zweiten Keller, die laut Mietverträge privat genutzt wurden, sollen laut Stellungnahme der Bf vom 07.09.2022 dem betrieblichen Bereich zugeordnet werden. Wie oben erwähnt würde diese Ansicht den vertraglichen Ist-Zustand ignorieren. Das Bundesfinanzgericht ordnete diese Flächen daher dem Privatbereich zu.

Aufgrund der auch dem betrieblichen Bereich dienenden Funktion, waren der Technikraum, Heizraum, Triebwerksraum und der Lift als Mischfläche anzusehen, sodass sie das Verhältnis privat/betrieblich nicht beeinflussen.

Der Prüfer hat das Büro (7,28 m²) im Erdgeschoß als privat genutzt eingestuft, obwohl dieses laut Mietverträge/Nutzungsplan dem betrieblichen Bereich zugerechnet war. Auch hier war den Vereinbarungen der Vertragsparteien der Vorzug zu geben und zusätzlich dem Einwand der Bf vom 07.09.2022 zu folgen.

Mit Verweis auf die Flächenzuordnung in Punkt 2.1. und den sonstigen Erwägungen ergibt sich für das Bundesfinanzgericht eine direkt privat zuordenbare Fläche von 806,29 m² und eine direkt auf die betriebliche Nutzung durch die DC und die Bf zuordenbare Fläche von 207,20 m². Daraus resultiert ein Nutzungsverhältnis von 80:20.

Im Ergebnis wird dadurch trotz geringfügig geänderter Raumzuordnung die Erhebung des Prüfers bzw. die bisher einvernehmliche Sichtweise der Parteien bestätigt.

Zur Untermauerung dieser Feststellung darf darauf hingewiesen werden, dass die Bf selbst bei der Festlegung der Miethöhe von einem Verhältnis von 80:20 ausgegangen ist. Die jährliche Gesamtmiete laut Mietverträge beträgt ca. 90.000,00 €. In Anbetracht, dass unter der Annahme der 10%igen Nutzung der Flächen durch die Bf selbst, die Miete für eine überlassene Fläche von 90% eingenommen wurde, beträgt der Mietzins, der der PS vorgeschrieben wurde,

exakt 8/9, und jener, der an die DC vorgeschrieben wurde, exakt 1/9 der Gesamtmiete. Die Bf hat somit selbst die Miethöhe mit einem Nutzungsverhältnis 80:20 gerechnet.

Hinsichtlich des betrieblich genutzten Anteils von 20% wurde im Mietvertrag vorgesehen, dass dieser durch die DC und die Bf zu gleichen Teilen genutzt wird.

Im E-Mail vom 26.11.2021 gab der steuerliche Vertreter auf die Frage, weshalb das vorläufige, bis zum Mietvertragsabschluss vorgeschriebene Mietentgelt mit 2.000,00 € monatlich wesentlich höher als jenes im Mietvertrag mit 833,33 € monatlich war an, dass im Jahr 2009 das Büro von der DC fast ausschließlich genutzt und die Bf über ein eigenes Büro verfügt hat. Nach Fertigstellung wurden die Büroräumlichkeiten von beiden Gesellschaften zu gleichen Teilen benutzt, sodass sich ein Aufteilungsschlüssel zwischen den beiden Gesellschaften von 50:50 (je 10%) ergab.

Die PS ist Alleingesellschafterin der DC. Diese wurde im verfahrensgegenständlichen Zeitraum bis August 2009 durch Hr. E und danach von Fr. E als Geschäftsführer/in vertreten.

Am 17. bzw. 19.09.2008 wurde die Geschäftsanschrift der Bf bzw. der DC im Firmenbuch von ***Straße2***, 1120 Wien, auf ***Bf1-Adr***, geändert.

Es ist aufgrund des Vorbringens der Bf und der Änderung der Geschäftsanschrift im September 2008 auszugehen, dass seitens der Bf bereits ab erstmaligem Leistungsbezug für den Bau des Superädifikats geplant war, dass das Superädifikat im Ausmaß von 10% für die eigene betriebliche Tätigkeit durch die Bf und von 10% für die Überlassung der Räume an die DC zur Nutzung für deren betriebliche Zwecke genutzt werden wird und auch tatsächlich ab September 2008 in diesem Ausmaß genutzt wurde.

2.3. Unternehmensgegenstand

Die Bf wurde aufgrund der Erklärung der Errichtung einer Gesellschaft vom 25.02.2005 am 11.03.2005 ins Firmenbuch eingetragen. Als Geschäftsführer fungierten im Streitzeitraum Hr. E und Fr. E, jeweils selbständig. Gesellschafterin der Bf ist zu 100% die PS. Gegenstand des Unternehmens ist laut Gesellschaftsvertrag die Tätigkeit von Investitionen auf dem Realitätsgebiet, ausgenommen in Form von Bankgeschäften, der Erwerb, die Veräußerung und die Bestandgabe von Liegenschaften, Baurechten und Superädifikaten.

Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum vermietete die Bf in ihrem Eigentum stehende Immobilien (Einfamilienhaus, Eigentumswohnung) sowie von ihr angemietete weitere rund 40 Wohnungen. Letztere wurden – teilweise – nach vorgenommenen Instandsetzungen (Investitionen in fremden Gebäuden) weitervermietet.

Die Tätigkeit der Bf hinsichtlich der gegenständlichen Immobilie erfolgte im Rahmen ihres Unternehmensgegenstandes. Aus dem Anlageverzeichnis zum 31.12.2010 ergibt sich, dass sich

die unternehmerische Tätigkeit abseits des gegenständlichen Gebäudes auf Objekte in der ***Gasse*** (Anschaffungswert inkl. Grundstück 148.390,00 €, Restnutzungsdauer 45,5 Jahre), ***Straße1*** (59.565,00 €, Restnutzungsdauer 44 Jahre) (jeweils im Eigentum) und in der ***Straße2*** (angemietet) bezog. Aus den Anschaffungsdaten, den Inbetriebnahmedaten und der Restnutzungsdauer ist zu schließen, dass bislang keine eigene Neubautätigkeit durchgeführt worden ist und sich dieses Projekt aus der bisherigen Geschäftstätigkeit heraushebt.

2.4. Investitionsentscheidung

Hr. und Fr. E, ***VN1*** ***E***, ***VN2*** ***E*** und ***VN3*** ***E*** errichteten als Stifter mit Stiftungsurkunde vom 23.12.2000 die ***PS1*** - zwischenzeitig ***PS2***, nunmehr ***PS*** (kurz: PS). Im Stiftungsvorstand waren im Streitzeitraum ***B***, ***S*** und ***P*** sowie ***K*** bis zum 05.01.2006. Hr. ***B*** ist auch steuerlicher Vertreter der Bf.

In § 2 Abs a der Stiftungzusatzurkunde vom selben Tag wurde Hr. E zu seinen Lebzeiten als alleiniger Begünstigter der Stiftung eingesetzt.

In § 4 Abs 4 lit c dieser Urkunde wird festgehalten, dass Hr. E grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft EZ ***EZ1*** des Grundbuches Oberdöbling, KG Oberdöbling mit den Grundstücken Nr. ***GST1*** und Nr. ***GST1a*** und der Grundstücksadresse 1190 Wien, ***GST1Adr*** ist. Er brachte diese Liegenschaft als Sacheinlage unter dem Vorbehalt des lebenslangen unentgeltlichen Wohnrechts zu seinen Gunsten in die PS ein und stimmte der Einverleibung des Eigentumsrechts für die PS im Grundbuch zu. Mit Kaufvertrag vom 18.03.2004 veräußerte die PS die Grundstücke Nr. ***GST1*** und ***GST1a***.

Mit Kaufvertrag vom 04.11.2003 erwarb die PS die Liegenschaft EZ ***EZ2*** KG 01510 Pötzleinsdorf, Grundstück Nr. ***GST2*** im Ausmaß von 1.412 m² mit der Grundstücksadresse ***Bf1-Adr***.

Die Bf errichtete darauf im Auftrag der PS die gegenständliche Immobilie. Die PS begründete die Notwendigkeit des Baus mit der satzungsmäßigen Verpflichtung eines Wohnrechts zu Gunsten des Begünstigten Hr. E.

Dem vorausgegangen ist die Entscheidung, dass der Bau nicht durch die PS selbst als Bauherr durchgeführt werden soll.

Die ***Leasing*** GmbH legte am 14.12.2005 der PS ein Leasingkonzept vor. Auf der ersten Seite findet sich ein Aktenvermerk von Hr. ***B*** betreffend eines Telefonats vom 21.12.2005 mit Hr. E. Demnach teilte Hr. ***B*** Hr. E mit, dass es seitens des

Stiftungsbeirates keine Zustimmung für eine Leasingvariante gäbe. Die Bf verfüge über ausreichende finanzielle Mittel für die Gebäudeerrichtung.

Mit Schreiben vom 05.01.2006 teilten Hr. ***B*** und Hr. ***P*** als Stiftungsvorstand dem Ehepaar E schriftlich mit, dass sie nicht bereit seien, das Haftungsrisiko aus dem Bau eines „nicht unbeträchtlichen Gebäudekomplexes“ zu übernehmen und schlugen daher vor, dass die Bf ein Superädifikat auf einem Grundstück der PS errichten solle. Die PS sei zu einer entsprechenden Nutzungsvereinbarung für die Gebäudeerrichtung bereit.

Es ist nachvollziehbar, dass die PS aufgrund der Sacheinlage und dem damit verbundenen, vorbehaltenen Wohnrecht verpflichtet war, eine entsprechende Wohnung Hr. E gegenüber zu gewähren.

Davon abzugrenzen ist jedoch die gegenständlich zu beurteilende Frage, ob die Bf ein entsprechendes marktkonformes Verhalten gesetzt hat. Insbesondere im Hinblick auf die Art des Mietgegenstandes, welches sich in erster Linie für die Befriedigung privater Wohnzwecke eignet, hat die Bf ein entsprechendes wirtschaftliches Verhalten nachzuweisen.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichts vom 08.10.2021 wurde die Bf zur Vorlage der den zu erwartenden Mietenmarkt betreffenden Unterlagen, die einen wirtschaftlich agierenden, (nur) am Mietertrag interessierten Abgabepflichtigen letztlich zur Errichtung eines Mietobjektes bewogen haben, aufgefordert, da dies jedenfalls zumutbar und im Hinblick auf die im Abgabenverfahren bestehende Offenlegungspflicht auch geboten ist (VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047).

Seitens der Bf wurden keine Unterlagen vorgelegt, aus denen die Grundlagen der Investitionsentscheidung, insbesondere eine Erhebung der Marktsituation mit Renditeerwartungen bzw. Kalkulationen hervorgehen, woraus zu schließen ist, dass es solche Grundlagen nicht gibt. Dies erscheint vor allem hinsichtlich der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit dieser Immobilieninvestition im Hinblick auf den persönlichen Zuschnitt hinsichtlich Architektur und Ausstattung (verlorener Bauaufwand) und der damit verbundenen erschwerten Verwertbarkeit (sei es als Kauf- oder Mietobjekt) als nicht marktkonform.

Der Eindruck wird dadurch verstärkt, dass ein Teil der tatsächlich getätigten Baukosten wegen zB luxuriöser Bauausführungen in der Regel nicht voll honoriert werden, weil das Objekt den geschmacklichen und bautechnischen Vorstellungen eines Käufers meist nicht zur Gänze entspricht (*Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷ S 82).

Ein marktüblicher Investor in Immobilien hätte Marktzahlen (insbesondere Ertrags- und Renditechancen) erhoben und zudem Kalkulationen angestellt, inwiefern eine solches Investment in ein Einfamilienhaus im Gegensatz zu einem in Wohn- oder Bürogebäude anderer Art und Lage hinsichtlich der Rentabilität vergleichbar ist.

Das Verhalten der Bf kann nur durch die Identität in der Person des Begünstigten der PS und des Geschäftsführers der Bf (Hr. E) bzw. der Nahebeziehung von Fr. E zu diesem begründet werden, sowie, dass die PS als Alleingesellschafterin der Bf aus gesellschaftsrechtlichen Überlegungen entsprechend Einfluss nehmen konnte. Der Fokus lag auf der Gewährung des satzungsmäßigen Wohnrechts der PS und der Nutzung der Büroflächen im Wohnungsverband durch das Ehepaar E in ihren Funktionen für die Bf und die DC und nicht auf einer wirtschaftlich nachvollziehbaren Entscheidung der Bf.

2.5. Nutzungsvereinbarung/Baubewilligung

Am 12.01.2006 wurde von der PS und der Bf eine Nutzungsvereinbarung der Liegenschaft Nr. ***GST2*** zur Errichtung eines Bauwerks abgeschlossen. Demnach beginnt das Nutzungsverhältnis per 15.01.2006. Die PS verzichtet auf eine Kündigung bis zum 15.01.2075. Ein Nutzungsentgelt wird erst nach Fertigstellungsanzeige festgelegt. Bis dahin sei die Zurverfügungstellung als Nutzungseinlage anzusehen. Zudem wurde ein Vorkaufsrecht hinsichtlich des Grundstückes zugunsten der Bf vereinbart.

Am 22.11.2010 wurde zwischen der PS und der Bf in einem Nachtrag zur Nutzungsvereinbarung vom 12.01.2006 unter anderem vereinbart, dass ab 01.12.2010 ein Nutzungsentgelt von 11.000,00 p.a. für die Nutzung der Liegenschaft zu bezahlen ist.

Mit Bescheid vom 18.01.2006 wurde seitens des Magistrats der Stadt Wien der Bau nach Maßgabe der Pläne bewilligt. Der Bescheid erging an die Bauwerber Hr. und Fr. E. Mit Schreiben vom 01.03.2006 vom Ehepaar E an das Bauamt wurde die Änderung des Bauwerbers auf die Bf bekannt gegeben. Ein Hinweis darauf, dass es sich bei der bisherigen Anführung der Bauwerber um einen Irrtum handelte, findet sich darauf nicht.

F gab in einer eidesstattlichen Erklärung vom 28.04.2022 bekannt, dass hinsichtlich des Bauwerbers sein Irrtum nach Erhalt des Baubewilligungsbescheides vom 18.01.2006 sofort erkannt wurde und umgehend berichtigt wurde. Mit Schreiben an das Bauamt für den 18. Bezirk vom 01.03.2006 gab das Ehepaar E die Änderung des Bauwerbers auf die Bf bekannt.

Auch der steuerliche Vertreter gibt in der E-Mail vom 31.08.2021 an, dass der Architekt irrtümlich Fr. und Hr. E und nicht die Bf als Bauwerber angeführt hat.

Die belangte Behörde wertet die ursprüngliche Anführung des Ehepaars E als Indiz dafür, dass die Bf lediglich als Vehikel für die tatsächliche Bauausführung und der Durchführung einer (grundsätzlich rechtlich möglichen) steuerschonenden Vermietung diene.

Tatsache ist, dass aus dem Baubewilligungsbescheid hervorgeht, dass mündliche Verhandlungen bereits im November 2004 und damit zu einem Zeitpunkt stattgefunden haben, zu dem die Bf rechtlich noch gar nicht existent war.

Eine Änderung des Bauwerbers auf die Bf hätte frühestens bei Errichtung der Gesellschaft, verständlicherweise aber erst nach dem Angebot des PS-Vorstandes vom 05.01.2006, dass sie das Grundstück der Bf als Bauherr zur Nutzung zur Verfügung stellen würde bzw. nach Abschluss der Nutzungsvereinbarung vom 12.01.2006 erfolgen können.

Da ein Irrtum nicht zu erkennen ist, erscheint eine Änderung des Bauwerbers am 01.03.2006 als nicht ungewöhnlich.

Wirtschaftlich nicht begründbar ist im Gegensatz dazu die Tatsache, dass der Bau bereits in den Jahren 2003/2004 detailliert geplant wurde und Pläne erstellt wurden, die als Grundlage eines Ansuchens auf Baubewilligung dienten. Diese Vorgangsweise und die Gestaltung des Baus erwecken den Eindruck, dass unabhängig von einer wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit einer solchen Investition, die privaten Wohnbedürfnisse des Ehepaars E nach ihren Wünschen befriedigt werden sollten. Im Vordergrund stand die Umsetzung eines privaten Wohnprojekts und nicht eine wirtschaftlich rentable Investitionsentscheidung der Bf, die quasi erst im Zeitpunkt eines bewilligten Bauvorhabens herangezogen wurde, keinen Einfluss auf das Bauprojekt nehmen konnte und faktisch für Zwecke der Bauausführung und der Vermietung diente. Ob diese Funktion der Bf betriebswirtschaftlich sinnvoll und rentabel war, stand nicht im Vordergrund.

Zugegebenermaßen besteht personale Identität hinsichtlich der Geschäftsführer/in der Bf und dem Ehepaar E, welchem der Großteil des Gebäudes als Wohnung dienen sollte.

Nichtsdestotrotz ist zweifellos zu unterscheiden, dass einerseits private Nutzer eines Gebäudes und andererseits Verantwortungsträger einer Gesellschaft handeln und jedenfalls ein Interessengegensatz vorhanden ist, der im Hinblick auf die Funktion in der Bf eine wirtschaftliche Orientierung als Geschäftsführer/in erfordert.

2.6. Finanzierung

Die Finanzierung des Bauvorhabens erfolgte im Wesentlichen mit Mitteln der PS als Alleingeschafterin. Aus der Bilanz der Bf zum 31.12.2005 ist nicht annähernd ein Vermögen ersichtlich, dass es der Bf ermöglicht hätte, das gegenständliche Bauvorhaben von sich aus zu realisieren.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 10.05.2006 erfolgte eine Erhöhung des Kapitals der Bf von 35.000,00 € auf 535.000,00 € sowie ein Gesellschafterzuschuss der PS an die Bf von 2.000.000,00 € als ungebundene Kapitalrücklage.

Es ist im Wirtschaftsleben nicht ungewöhnlich, dass die Kapitalisierung einer GmbH durch die Gesellschafterin erfolgt. Der zeitliche und sachliche Zusammenhang lässt jedoch darauf schließen, dass eine Kapitalhingabe der PS an die Bf zur Realisierung des konkreten Projekts gedient hat und untermauert den wesentlichen Einfluss und das besondere Interesse der

Gesellschafterin an der Abwicklung mittels der Bf. Dass rein betriebswirtschaftliche Gründe für die Investition vorliegen, ist auch aus dem Blickwinkel der Finanzierung unwahrscheinlich.

2.7. Vorvertragliche Nutzung/vorläufige Vereinbarung

Die Bf zeigte der Magistratsabteilung 37 der Stadt Wien am 25.05.2010 die Fertigstellung der Bauführung an.

Bereits vor Fertigstellung erfolgte ab September 2008 eine Nutzung des Gebäudes durch das Ehepaar E im Ausmaß von 80% bzw. der DC und der Bf im Ausmaß von je 10%. Auf die bisherigen Ausführungen zu den Nutzungsverhältnissen wird verwiesen.

Auf Antrag vom 11.09.2008 wurde am 17. bzw. 19.09.2008 die Geschäftsanschrift der Bf bzw. der DC von ***Straße2***, 1120 Wien, auf ***Bf1-Adr***, geändert. Mit 06.03.2009 erfolgte die Wohnsitzmeldung des Ehepaars E an dieser neuen Adresse.

Der Abschluss einer Vereinbarung hinsichtlich der Überlassung, eines Entgelts bzw. des Ersatzes von Betriebskosten vom Beginn der tatsächlichen Nutzung bis zum 01.12.2009 kann nicht festgestellt werden. Der Abschluss einer solchen – mündlichen oder schriftlichen – Vereinbarung wurde von der Bf nicht behauptet und finden sich im Akteninhalt auch keinerlei Anhaltspunkte dazu.

Es ist insoweit – unstrittig – festzustellen, dass ab September 2008 eine vorerst unentgeltliche Nutzung des Gebäudes bis Ende 2009 erfolgte. Hr. ***B*** hat sich dafür eingesetzt bzw. ist von ihm die Initiative gekommen, dass eine Miete verrechnet wird (siehe Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 27.07.2022). Hr. ***B*** gibt an, dass über die Höhe der Miete es durchaus Meinungsverschiedenheiten mit dem Ehepaar E gegeben habe, weil eine uneingeschränkte Nutzung aufgrund des Baustellenlärms nicht möglich war und eine Abgrenzung der Energiekosten von jenen der Baustelle nicht möglich war.

Zugegebenermaßen ist aufgrund des Fertigstellungszeitpunkts und der belegmäßig nachgewiesenen Arbeiten anzunehmen, dass das Gebäude nur eingeschränkt nutzbar war, wobei darauf hinzuweisen ist, dass sämtliche Einrichtungsgegenstände bis November 2008 angeschafft und ab 2008 abgeschrieben wurden, woraus aus der Art der Gegenstände zu schließen ist, dass sich das Gebäude in einem gut bewohnbaren Zustand befinden musste. Unter diesen Voraussetzungen erscheint es ungewöhnlich, dass das Ehepaar E die Wohnung bzw. die DC/Bf die Büros 15 Monate ohne Nutzungsvereinbarung unentgeltlich nutzen konnten.

Kein wirtschaftlich denkender Immobilieninvestor hätte einer solchen Vorgangsweise zugestimmt. Dass die Betriebskosten aufgrund der Einschränkung durch die Baustelle nicht schon zu Beginn der Nutzung pauschal vorgeschrieben werden hätten können, ist nicht

plausibel, da diese angeblich laut Angaben der Bf in die pauschale Rückverrechnung ab Dezember 2009 sehr wohl eingeflossen sind. Warum eine Bestimmung der Betriebskosten erst zu diesem Zeitpunkt und nicht schon früher möglich war, ist unklar, da es mit zeitlichem Abstand umso schwerer wird, diese korrekt den Umständen entsprechend festzustellen. Zudem hätte man sich Erfahrungswerten bedienen können.

Noch ungewöhnlicher ist, dass auch keine Miete für die Nutzung verrechnet wurde. Die Vorgangsweise erscheint auch insoweit nicht fremdüblich bzw. nicht marktkonform und ist deshalb nur gesellschaftsrechtlich bzw. aufgrund der personalen Identität der Geschäftsführer/in der Bf und der tatsächlichen Bestandnehmer zu erklären.

Rückwirkende Verrechnung eines Mietentgelts

Am 01.12.2009 wurde aufgrund der Nutzung des Superädifikats die rückwirkende Festlegung eines Mietentgelts von jährlich 66.000,00 € zzgl. 10% Umsatzsteuer gegenüber der PS für die Wohnraumvermietung bzw. 24.000,00 € zzgl. 20% Umsatzsteuer gegenüber der DC für die Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten zwischen dem Ehepaar E sowie ***S*** und ***B*** als Vertreter der PS vereinbart. Die Mietvorschreibungen gelten nur bis zum Vorliegen der Fertigstellungsanzeige bzw. dem Vorliegen sämtlicher Schlussrechnungen. Anschließend soll unter Beachtung sämtlicher Baukosten ein langjähriger Mietvertrag abgeschlossen werden. Die Vereinbarung wurde am 02.12.2009 von Fr. E im Namen der Bf schriftlich festgehalten. Die Verschriftlichung erfolgte im Namen der Bf und war an die PS gerichtet. Für welchen Zeitraum diese Übereinkunft zurückwirkt, wird darin nicht festgehalten.

Am 31.12.2009 wurden dementsprechende Rechnungen ausgestellt. Am 16.02.2010 erfolgten die jeweiligen Banküberweisungen. Für den Zeitraum September bis Dezember 2008 wurde die Miete gegenüber der PS mit 22.000,00 € netto bzw. der DC mit 8.000,00 € über die Verrechnungskonten mit 31.12.2008 nachverrechnet und gebucht, eine effektive Zahlung erfolgte diesbezüglich nicht (siehe Protokoll zur mündlichen Verhandlung vom 27.07.2022, S 18, wonach alle anderen Vorschreibungen bezahlt wurden).

Wie Hr. ***B*** in der mündlichen Verhandlung angab, sei die Initiative zu einer Mietvorschreibung von ihm ausgegangen. Es entspricht nicht der üblichen Vorgangsweise, dass es eines Anstoßes durch den steuerlichen Vertreter bzw. des Stiftungsvorstandes (als Vertreter der Mieterin) bedarf, dass ein Zustand wider jegliche wirtschaftliche Vernunft beseitigt wird.

Ungewöhnlich ist zudem, dass die Vereinbarung vom 01./02.12.2009 keine Zeiträume explizit erwähnt, sondern nur, dass das Superädifikat „bereits genutzt wird“.

Die belangte Behörde wendet ein, dass für die Nachzahlungen keine Verzugszinsen verrechnet wurden und keine Nachzahlungen der Betriebskosten nachgewiesen wurden.

Von der Bf wird dazu erklärt, dass Betriebskosten pauschaliert in den Vorschreibungen enthalten seien (E-Mail vom 02.05.2022, Punkt 4.). Von Seiten der Bf konnte weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden, dass Betriebskosten bzw. Verzugszinsen in die namentliche „Jahresmiete“ einbezogen wurden. Dass es sich bei der am 01.12.2009 vereinbarten „Jahresmiete“ um eine wirtschaftlich kalkulierte Größe handelt, die zumindest auch einen Ersatz der von der Bf getragenen Betriebskosten beinhaltet, ist aufgrund der fehlenden Dokumentation nicht glaubhaft. Weshalb diesbezüglich gegenüber der PS Energiekosten in der Umsatzsteuer mit dem ermäßigten Steuersatz besteuert wurden, ist unklar. Das Vorbringen, dass in der rückwirkend verrechneten Miete Betriebskosten bzw. Verzugszinsen enthalten seien, ist als eine bloß die eigenen Interessen schützende Behauptung zu werten.

Es ist auch in dieser Hinsicht das Verhalten der Geschäftsführung der Bf nur gesellschaftsrechtlich bzw. aufgrund der personalen Identität der für die Bf handelnden Personen und die privaten Nutzer bzw. Angestellten der Bf bzw. der DC erklärbar.

2.8. Mietvertrag

Zeitpunkt des Vertragsabschlusses

Die Mietverträge mit der PS bzw. der DC wurden jeweils am 05.11.2010 abgeschlossen. Zum einen sei nach Erklärung der Bf auf die Schlussrechnungen und damit auf die Feststellung der endgültigen Herstellkosten bzw. zum anderen auf den Abschluss der Außenprüfung und der damit verbundenen Feststellungen gewartet worden.

Die Fertigstellung des Baus wurde im Mai 2010 angezeigt. Die belangte Behörde hält es für bedenklich, dass es mehrere Monate für den Vertragsabschluss bedurfte. Auffallend ist, dass es vom Beginn der erstmaligen Nutzung im September 2008 bis zur endgültigen Mietvertragserstellung über zwei Jahre dauerte. Unüblich erscheint in diesem Zusammenhang jedenfalls, dass nicht schon viel früher, konkret zu Nutzungsbeginn, eine entsprechende vertragliche Grundlage für die Gebrauchsüberlassung geschaffen worden war. Diese hätte den Parteien eine rechtlich abgesicherte Position verschafft, wie es auch im Wirtschaftsverkehr zwischen Fremden für gewöhnlich gehandhabt wird. Dass aufgrund der vorgebrachten permanenten Mängelbehebungen die Nutzung eingeschränkt war und deshalb die Höhe der Miete zwischen den Parteien strittig war, ist nachvollziehbar, vermag jedoch das grundsätzliche Fehlen einer Vereinbarung über die Nutzung nicht überzeugend zu begründen.

Mietdauer, Kündigungsmöglichkeiten

Die Mietverhältnisse wurden mit Wirkung vom 01.12.2010 und auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Vorgesehen war die Möglichkeit zur Aufkündigung von beiden Teilen unter

Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalenderjahres. Die Vermietung erfolgte zu Wohnzwecken bzw. zu Geschäftszwecken.

In der Vereinbarung zwischen PS und Bf über die Nutzung des Grundstückes zum Bau des Superädifikats ist ein Kündigungsverzicht bis 2075 vorgesehen. An einer solchen Bestimmung fehlt es in den gegenständlichen Mietverträgen.

Dies erscheint ungewöhnlich, da das Gebäude nach den Wünschen des Ehepaares E gebaut und eingerichtet wurde und sich ein wirtschaftlich denkender Investor im Hinblick auf die besondere Extravaganz/Exklusivität, eines drohenden verlorenen Bauaufwands und einer dadurch erwartbaren erschwerten wirtschaftlichen Einsetzbarkeit der Immobilie längerfristig einen Kündigungsverzicht ausbedungen hätte.

Dies gilt gleichermaßen für die Überlassung an die DC, da im Wohnungsverband gelegene Geschäftsräume schwerer verwertbar sind.

Mietzins

Der vertraglich festgelegte monatliche Mietzins beträgt 6.666,66 € zuzüglich 10% Umsatzsteuer. Betriebskosten werden gesondert verrechnet, die monatliche Betriebskostenpauschale betrug anfänglich 573,34 € zuzüglich 10% Umsatzsteuer. Die Vorauszahlung für die Wärmelieferung betrug 882,00 € zuzüglich 20% Umsatzsteuer.

Der Mietzins ist wertgesichert anhand des Verbraucherpreisindex 2005.

Die belangte Behörde verweist hinsichtlich der Einrichtungsgegenstände darauf, dass keine Übergabeprotokolle vorliegen, dies entspräche nicht den Usancen bei Immobilienvermietungen. Die Bf verweist darauf, dass die PS als Gesellschafterin der Bf Einsicht in das Anlageverzeichnis nehmen konnte und daher über die Einrichtungsgegenstände Bescheid wusste. Zudem sei im Mietvertrag angemerkt, dass der Mietgegenstand wie er liegt und steht gemietet wird und dieser eingehend besichtigt wurde und deshalb der Zustand und die Ausstattung bekannt seien.

Eine rechtliche Verpflichtung zur Abfassung eines Übergabeprotokolls existiert nicht. Es erscheint praktikabel, ein solches anzufertigen und ist im Immobilienbereich durchaus üblich (<https://www.immowelt.at/r/a/tipps-zum-wohnungsubergabeprotokoll-wie-vermieter-aerger-vermeiden.html>). Die fehlende Abfassung eines solchen Protokolls verstärkt den Eindruck eines fehlenden, Interessensgegensatzes aufgrund der Identität der handelnden Personen. Der Verweis der Bf, dass die PS Einblick in das Anlageverzeichnis hatte, greift hinsichtlich der Vermietung an die DC bloß deshalb, als entweder Hr. oder Fr. E in der DC die Funktion des/der Geschäftsführer/in innehatte. Der Vertretung der Vermieter/Mieter-Interessen diene das bloße Wissen um die überlassene Einrichtung nicht.

Dem Einwand der vorlegenden Behörde, dass laut Mietvertrag die DC nicht berechtigt sei, den Mietgegenstand an Dritte ganz oder teilweise unterzuvermieten bzw. entgeltlich oder unentgeltlich dritten Personen zur Mitnutzung zu überlassen, und ab Fertigstellung die Geschäftsräume zur Hälfte an die Bf überlassen wurden, ist zu entgegnen, dass im Mietvertrag die gemeinsame Nutzung mit der Vermieterin (Bf) zu gleichen Anteilen vereinbart worden ist.

Mietgegenstand

Die belangte Behörde kritisiert, dass für die Gartennutzung im Mietvertrag kein gesondertes Nutzungsentgelt vorgesehen sei. Dem ist zu entgegnen, dass in Punkt I. des Mietvertrages mit der PS festgelegt ist, dass mit der Miete der Teilflächen des Superädifikats das Recht der Gartenbenützung verbunden ist. Es erscheint mit Blick auf den Immobilienmarkt für Einfamilienhäuser nicht unüblich, dass der Mietzins die Gartennutzung beinhaltet.

Der steuerliche Vertreter gibt in der E-Mail vom 26.11.2021 an, dass die Nutzung der Möbel im Mietentgelt enthalten sei.

Der Mietvertrag sieht die Bestandnahme des Mietgegenstandes „*wie es liegt und steht*“ vor. Obwohl sich kein Hinweis auf die Überlassung von Einrichtungsgegenständen darin findet und auch keine Übergabeprotokolle vorliegen, ist aus der Textierung und dem Gesamtzusammenhang davon auszugehen, dass solche mitüberlassen wurden. Das ist auch unstrittig.

Hinsichtlich der Entgeltlichkeit der Überlassung ist zu bemerken, dass ein Möblierungszuschlag im Mietvertrag fehlt. Es erfolgte auch keine gesonderte Verrechnung eines Mietzinses für die Einrichtung bzw. wurde auf die Miete insgesamt der Umsatzsteuersatz von 10% angewandt.

Möblierungen sind mit ihrem Entgeltsanteil dem Normalsteuersatz zu unterziehen, sofern sie nicht derart geringfügig sind, dass sie von vollkommen untergeordneter Bedeutung sind (*Pernegger in Melhardt/Tumpel*, UStG³ § 10 Rz 203 mit Verweis auf VwGH 11.01.1968, 0975/66). Auch die Finanzverwaltung (UStR 2000 Rz 1190) sieht für die Überlassung von Einrichtungsgegenständen den Normalsteuersatz in der Umsatzsteuer vor.

Wenn auch diesbezüglich seitens der Bf eine andere Rechtsansicht vertreten wird (mit Verweis auf EuGH 27.09.2012, Rs. C-392/11, Field Fisher Waterhouse LLP, Rn. 14 bis 19), widerspricht es nicht nur der bisherigen VwGH-Judikatur, sondern auch der Verwaltungsübung, aber vor allem betriebswirtschaftlichem Denken, für hochwertige Gegenstände, die offensichtlich nach persönlicher Vorliebe des Ehepaars E angeschafft worden sind, neben dem Mietzins ein gesondertes Entgelt inkl. Gewinnaufschlag dafür zu kalkulieren.

Der Verwaltungsgerichtshof erklärte, es entspräche zweifellos nicht einem fremdüblichen Verhalten, Einrichtungsgegenstände mit Anschaffungskosten von ca. 300.000,00 € einem fremden Dritten unentgeltlich zu überlassen. Die darin involvierte Behörde stellte in Anführung

eines Sachverständigen fest, es werden bei mitvermieteter, hochwertiger Einrichtung üblicherweise gesonderte Mietverträge abgeschlossen, zumal die Nutzungsdauer der Einrichtung deutlich unter der Nutzungsdauer eines Gebäudes liege (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050). Ein solcher gesonderte Mietvertrag wurde von der Bf nicht behauptet.

Auch wenn gegenständlich Einrichtungsgegenstände „nur“ im Wert von lediglich 104.467,19 € vorliegen, so kann aufgrund der exklusiven Einrichtungsobjekte von einer Zusatzleistung ausgegangen werden, die das Fehlen eines Möblierungszuschlags bzw. das Fehlen einer Mietzinskalkulation, welche einen Anteil für die Überlassung der Einrichtung im Gesamtmietentgelt nachweist, als nicht fremdüblich erscheinen lässt.

Es ist daher davon auszugehen, dass das Vorbringen, im Mietentgelt sei auch ein Entgelt für die Überlassung der Einrichtungsgegenstände enthalten, eine unbelegte Behauptung ist. Es ist daher festzustellen, dass kein Mietentgelt kalkuliert worden ist, woraus zu schließen ist, dass den Mietern die Einrichtung fremdunüblich unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde.

2.9. Rendite

Das Bundesfinanzgericht erachtet es aus Gründen der Beurteilung des Vorliegens eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors als wesentlich, die tatsächlich erzielten Renditen der Bf mit jenen Renditeerwartungen für ein Mietobjekt der gegebenen Bauart und Ausstattung zu vergleichen. Dies ist ein zusätzlicher Aspekt, der im Gesamtbild der Vermietungsverhältnisse zu berücksichtigen ist, um prüfen zu können, ob das Immobilieninvestment der Körperschaft primär den ihr nahestehenden Personen dienen soll oder auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Erzielung von Mieteinnahmen ausgerichtet ist.

Der steuerliche Vertreter vertritt in der Beschwerde die Meinung, dass ein Markt für Luxusimmobilien der vorliegenden Art existiere und dass das Gebäude zwar repräsentativ sei, aber unter Berücksichtigung der geografischen Lage jederzeit am Mietenmarkt zu vermieten sei (Stellungnahme vom 10.11.2021). In der mündlichen Verhandlung gab dieser an, dass es bei Vorliegen eines repräsentativen Gebäudes (grundsätzlich) keinen funktionierenden Mietenmarkt gebe. In der Stellungnahme vom 07.09.2022 sieht derselbe den Nachweis eines funktionierenden Mietenmarkts anhand des aktenkundigen Leasingangebots „volumfänglich geglückt“, da der fremde dritte Investor ein Angebot zum Beginn des Mietverhältnisses vorlegte, der konkrete fremde Investor benannt worden ist und kein Interesse an der Wertsteigerung des Objektes hatte (mit Verweis auf die Übernahme zum kalkulatorischen Restbuchwert), es sich genau um das streitgegenständliche Objekt handelte und die Vermietung gewinnbringend erfolgte, was anhand der in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Prognoserechnung nachgewiesen wurde.

Zusätzlich verwies die steuerliche Vertretung in der mündlichen Verhandlung darauf, dass die Rendite des Leasingangebotes im Startjahr mit 2,477% unter der tatsächlich erzielten Rendite der Bf mit 3,3% liege.

Das Leasingangebot der ***Leasing*** Gesellschaft m.b.H. wurde mit Ergänzung des Beschwerdevorbringens vom 10.11.2021 vorgelegt. Die Eckpunkte dieses Angebots stellen sich wie folgt dar:

- Gesamtinvestitionskosten 2,500.000,00 € netto
- Laufzeit 30 Jahre
- Kalkulatorischer Restwert 1.000.000,00 € netto
- Indikator 6 Monats EURIBOR mit Anpassung zum 1.3. und 1.9. vom Jänner und Juli
- Aufschlag + 1,5%
- Bearbeitungsgebühr 150.000,00 €
- Übernahme des Leasingobjekts zum kalkulatorischen Restwert von 1.000.000,00 € zum Ende der Leasingzeit
- Betriebs- bzw. Nebenkosten / Instandhaltung trägt der Leasingnehmer
- Leasingentgelt 10.594,56 € p.m.
- Baukaufmännische Dienstleistungen wie Projektmanagement (inkl. bauherrenseitige Führungs-, Steuerungs-, Prüf- und Kontrollaufgaben), Planungs- und Bauleistungsleistungen und Bauausführungsleistungen sind nicht inkludiert und können zusätzlich angeboten werden

Der steuerliche Vertreter führte in seiner Stellungnahme aus:

„Unbestritten betrug der 6 Monats EURIBOR im Juli 2010 1,104% und unter Berücksichtigung des Aufschlages von +1,5% der anzuwendende Zinssatz unter Berücksichtigung der vereinbarten Rundung 2,625%. Unter Berücksichtigung der Bearbeitungsgebühr ergibt sich dadurch eine Verzinsung von 2,793%.“

Er verwies auf folgende Tabelle:

Kreditsumme	Bearbeitungsgebühr	Kredit abzgl. Bearbeitungsgebühr	vereinbarter Zinssatz	Zinsen	realer Zinssatz
2 500 000,00	150 000,00	2 350 000,00	2,625%	65 625,00	2,793%

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts kann eine Leasingfinanzierung weder dem Grunde nach mit einer Immobilieninvestition verglichen werden noch vermag ein Leasingangebot einen funktionierenden Mietenmarkt nachzuweisen.

Auch nach der wirtschaftlichen Zielsetzung dient ein Leasingvertrag in erster Linie zur Finanzierung einer Investition (inklusive Nutzungsüberlassung), wogegen eine

Immobilieninvestition (die zudem in diesem Fall mittels Eigenkapital ausfinanziert ist) die Bewirtschaftung nach Kriterien wie Art, Größe, Ausstattung, Lage, Ertragschancen, Marktchancen, etc. umfasst und damit Leerstellungs-, Instandsetzungs-, Instandhaltungs-, Bauherren- und Baukostenrisiken verbunden sind. Der Leasinggeber hätte im Falle, dass sich der Leasingnehmer vom Objekt trennt, nach 30 Jahren das Risiko einer Verwertung zu tragen gehabt, aber auch die Chance der Fortsetzung des Leasingvertrages oder des Verkaufs zum fixierten Restwert. Das Leasingangebot beinhaltet zudem einen Kündigungsverzicht durch den Leasingnehmer, wodurch die Erträge beim Immobilienleasing planbarer sind und diese nicht wesentlich von der Art, der Lage, der Größe, der Ausstattung, etc. abhängen.

Unabhängig von den grundsätzlichen Unterschieden, ist nicht zu erkennen, dass die Leasingfinanzierung einen Rentabilitätsvergleich besteht.

Der Leasinggeber hätte angesichts des monatlichen Leasingentgelts von 10.594,56 €, das der steuerliche Vertreter in seiner Berechnung unberücksichtigt lässt, Einnahmen von jährlich 127.134,72 € zu erwarten, was verglichen mit den knapp 90.000,00 € Mieteinnahmen aus den beiden Mietverträgen (unabhängig von der Bearbeitungsgebühr) doch erhebliche Mehreinnahmen bedeuten würde.

Setzt man in vereinfachter Form die jährlichen Leasingeinnahmen ins Verhältnis zur Gesamtinvestitionssumme abzüglich Bearbeitungsgebühr von 2,350.000,00 €, käme man auf eine Rendite von 5,4%, die aufgrund des Kündigungsverzichts über 30 Jahre gesichert ist.

Berücksichtigt man bei der gegenständlichen Investition, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten für das Gebäude und die Außenanlage und damit auch die Gesamtinvestitionssumme knapp 500.000,00 € über jenen liegen, die für das Leasingangebot angenommen wurden (2,500.000,00 €), und werden, wie vertraglich vereinbart, monatlich Mieteinnahmen von ca. 7.500,00 € erzielt, die um ca. 3.000,00 € geringer sind als jene des Leasingfinanzierers, ist offensichtlich, dass eine ähnlich hohe Rendite nicht erzielt werden kann.

Ein funktionierender Mietenmarkt liegt lediglich dann vor, wenn vom Steuerpflichtigen nicht nur nachgewiesen wird, dass im geografischen Umfeld der streitgegenständlichen Immobilie (etwa im Hinblick auf Gediegenheit und Kosten) tatsächlich vergleichbare Immobilien errichtet/gekauft wurden, die an fremde Dritte vermietet werden, sondern es muss auch der Nachweis erfolgen, dass ein fremdüblich agierender Geschäftsleiter, der ausschließlich am Mietertrag interessiert ist und nur die Interessen der Körperschaft vor Augen hat, ebenfalls eine derartige Investition getätigt hätte. Dazu muss auch offengelegt werden, welche Überlegungen die Körperschaft dazu bewogen haben, gerade in diese Immobilie und nicht in solche zu investieren, die bessere Renditen gebracht hätten. Ein fremdüblich agierender, ausschließlich den Interessen der Körperschaft verpflichteter Investor wird den gesamten Mietenmarkt in einem Gebiet erkunden, somit nicht nur jenen betreffend exklusive

Einfamilienhäuser, sondern auch, welche Renditen bei der Investition in andere Immobilien erzielbar sind. Anhand dieser Informationen sollte er plausibel machen könne, wieso er die konkrete Investition getätigt hat (*Lachmayer* in SWK 3/2021, 126).

Die Vorlage eines Leasingangebots genügt diesen Erfordernissen nicht.

Ein funktionierender Mietenmarkt für das Gebäude und die Einrichtungsgegenstände wurde von der Bf auch auf andere Weise nicht nachgewiesen.

Vergleich Renditemiete und tatsächliche Miete

Vorauszuschicken ist, dass der steuerliche Vertreter in der E-Mail vom 31.08.2021 angab, dass Renditeforderungen von Investoren in noblen Innenstadtlagen unter 1% liegen. Trotz Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht konnte er dazu keine Unterlagen vorlegen (E-Mail vom 02.05.2022)

Die Bruttorendite ist auf Basis eines Jahresrohertrags zu ermitteln, der die gesamte „Kaltmiete“ ohne Abschläge für Mietausfallswagnis, bestandsbedingte Steuern, nicht weiterverrechnete Betriebs- und Verwaltungskosten sowie Instandhaltung (Bewirtschaftungskosten) umfasst (*Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁷ S 90).

Ausgangspunkt sind die Jahres-Nettoerlöse von 79.999,92 €. Außenanlagen werden bei der Ermittlung des Rohertrags für das Gebäude miterfasst (*Kranewitter*, S 106). Das gemäß Punkt 2. des Nachtrags zur Nutzungsvereinbarung vom 22.11.2010 zu entrichtende Nutzungsentgelt der Beschwerdeführerin an die Privatstiftung sind als nicht weiter verrechenbare Kosten bei Ermittlung der Bruttorendite nicht in Abzug zu bringen. Setzt man diesen berechneten Wert in Verhältnis zu den Netto-Anschaffungskosten, wobei diese aus Gründen der festgestellten unentgeltlichen Überlassung um jene der Einrichtungsgegenstände zu reduzieren wären (somit 2,339.219,75 €), so ergibt sich demnach eine Bruttorendite von 3,42%. Eine solche Höhe ergibt sich auch für den betrieblich genutzten Teil des Gebäudes, wenn berücksichtigt wird, dass die Hälfte durch die Bf selbst genutzt wird (9.999,96 € von 292.402,47 €).

Mit Renditemiete ist nicht die Marktmiete gemeint, sondern jene, die ein Investor in Immobilien erzielen kann, wenn er in gut rentierliche Objekte investiert. Solche gut rentierlichen Investitionen sind im Allgemeinen keine Einfamilienhäuser, sondern kleinere Wohnungen in guter bis mäßiger Lage (VwGH 07.12.2020, Ra 2020/15/0004, Rz 37). Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes müsste 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 (VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256). Eine endgültige Festlegung ist damit jedoch nicht getroffen.

Lachmayer erwähnt in SWK 3/2021, 125, dass der VwGH die Berechnungsmethode der Renditemiete bisher nicht vorgegeben hat und verweist diesbezüglich auf Tabellen aus der

vorgenannten Entscheidung (Quelle: Zeitschrift „Sachverständige“) und auf Liegenschaftszinssätze von Wohnliegenschaften in guter bis mäßiger Lage hin (vgl auch VwGH 07.12.2020, 2020/15/0004).

Das Bundesfinanzgericht (04.05.2017, RV/6100603/2016) hat zur Berechnung der Renditemiete den Durchschnitt eines adaptierten Liegenschaftszinses sowie eines vom Kapitalmarktzinssatz abgeleiteten Zinssatzes angewandt. Der Verwaltungsgerichtshof sah darin einen ausführlich begründeten Renditesatz (VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047).

Die Zeitschrift „Sachverständige“ weist im Heft 1/2010 folgende Liegenschaftszinssätze aus:

Zusammenfassende EMPFEHLUNG:				
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 %
Einkaufszentrale, Supermarkt	4,5 – 7,5 %	5,0 – 8,0 %	5,5 – 8,5 %	6,0 – 9,0 %
Gewerblich genutzte Liegenschaft	5,5 – 8,5 %	6,0 – 9,0 %	6,5 – 9,5 %	7,0 – 10,0 %
Industrielliegenschaft	5,5 – 9,5 %	6,0 – 10,0 %	6,5 – 10,5 %	7,0 – 11,0 %
Land- und forstwirtschaftliche Liegenschaften	2,0 % bis 4,0 %			

Die Bandbreite für Wohnliegenschaften in guter bis mäßiger Lage liegt demnach bei 3,0% bis 5,5%, bei Büroliegenschaften noch höher. Liegenschaftszinssätze berechnen sich aus dem Jahresreinertrag nach Abzug der Bewirtschaftungskosten und beinhalten auch eine Wertanpassungsmöglichkeit (BFG 04.05.2017, RV/6100603/2016).

Die Renditemiete ist ausschließlich von den Marktverhältnissen beim Beginn der Vermietung abhängig (VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256). Die laufenden Bewirtschaftungskosten und eine inflationäre Anpassungsmöglichkeit sind demnach auszublenden. Dies erfolgt durch einen jeweiligen Zuschlag von 0,5% (hinsichtlich der Begründung wird auf BFG 04.05.2017, RV/6100603/2016 verwiesen), sodass sich eine Renditemiete für Wohnliegenschaften in einem Bereich von 4,0% bis 6,5% ergibt.

Seitens des steuerlichen Vertreters wird die Auffassung vertreten, dass ein fremder dritter Investor den Inflationsschutz wie auch das Wertsteigerungspotential der Immobilie in seine Überlegungen zur Renditeerwartung miteinbeziehen würde. Zudem erscheine ein Zuschlag von +0,25% als ausreichend.

Diesbezüglich ist nochmalig auf die laut VwGH ausführlich begründeten Ausführungen in BFG 04.05.2017, RV/6100603/2016 für ähnliche Zeiträume zu verweisen (VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047).

Der VwGH gibt vor, dass die Renditemiete Ergebnis einer optimalen Veranlagung ist, sodass sie sich wohl an der Obergrenze der ermittelten Bandbreite orientieren wird.

Von der Ableitung des Liegenschaftszinssatzes vom Kapitalmarktzinssatz wird abgesehen (vgl. *Pröll*, SWK 30/2019 S 1322 ff).

Die tatsächliche Bruttorendite von 3,42% (hinsichtlich PS und DC) weicht nicht geringfügig von der optimalen Vergleichsrendite, die an der Obergrenze einer Bandbreite von 4,0% bis 6,5% liegt, ab.

3. Rechtliche Beurteilung (Spruchpunkt I.)

Die Berufung wurde vom Unabhängigen Finanzsenat nicht erledigt. Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die Rechtssache wurde am 2. Mai 2019 durch Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 8. November 2018 der nunmehr zuständigen Geschäftsabteilung zugeteilt.

Aufgrund des Antrages vom 8. November 2010 war gemäß § 274 Abs Z 1 lit a BAO eine mündliche Verhandlung durchzuführen. Diese hat am 27. Juli 2022 stattgefunden.

Durch die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides scheiden Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen aus dem Rechtsbestand aus (VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035). Die Beschwerde betreffend den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 1-12/2009 gilt gemäß § 253 BAO auch gegen den an deren Stelle tretenden Umsatzsteuerbescheid 2009. Die Beschwerde betreffend den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 1-5/2010 wurde mit Telefax vom 21.12.2022 zurückgezogen, sodass darüber nicht abzusprechen war.

Im Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 10.11.2021 bezog sich dieser darauf, dass laut Rechtsansicht der Betriebsprüfung die Umsatzsteuerschuld lediglich auf Grund der Rechnungslegung besteht. Um das Rechtsschutzinteresse ihrer Mandantschaft zu wahren, werde im Beschwerdeverfahren auch über diesen Umstand wegen der Berichtigungsmöglichkeit gemäß 11 Abs 12 und Abs 14 iVm § 16 Abs 1 UStG 1994 zu entscheiden sein.

Diese Erklärung war zu Zwecken der Rechtsverteidigung als Antrag im Sinne einer Erweiterung des Beschwerdebegehrens gemäß § 250 Abs 1 lit b BAO zu werten. Über diesen gemäß § 270 BAO zulässigen Antrag war daher auch im Spruch abzusprechen.

Da die Beschwerde zulässig ist, rechtzeitig eingebracht wurde und keine Erledigung in Beschlussform gemäß § 278 BAO zu ergehen hat, entscheidet das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 BAO in der Sache selbst.

3.1. Unternehmerische Tätigkeit

Nach § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Art 4 RL 77/388 /EWG vom 17. Mai 1977 Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (6. RL) lautet auszugsweise:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfaßt.

[...]“

Art 9 Abs 1 RL 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MWSt-RL) lautet:

„Als „Steuerpflichtiger“ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“

Die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken kommt als fortlaufende Duldungsleistung als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 4 Abs 1 und 2 6. RL in Betracht (VwGH 07.07.2011, 2007/15/0255).

Zwischen Gesellschaft und Gesellschafter kann aufgrund des Trennungsprinzips ein Leistungsaustausch stattfinden wie zwischen der Gesellschaft und Fremden (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Rz 99 mit Verweis auf VwGH 26.11.1975, 770/75).

Gemäß § 21 Abs 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Im Bereich der Überlassung von Wohngebäuden durch eine Körperschaft an ihre Gesellschafter bzw. an Personen, die den Gesellschaftern nahestehen, sind in rechtlicher Hinsicht mehrere dem Vorsteuerabzug allenfalls entgegenstehende Konstellationen zu unterscheiden. Der Vorgang kann einerseits eine verdeckte Ausschüttung darstellen und gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 führen. In diesem Fall kommt besondere Bedeutung der Angemessenheit der Miete zu.

Der Vorgang kann sich aber andererseits auch als bloße Gebrauchsüberlassung darstellen, die nicht als wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit einzustufen ist. Um bei der Überlassung des Gebrauches das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausschließen zu können, kommt entscheidendes Gewicht dem Gesamtbild der Verhältnisse zu. Ein (moderates) Abweichen des tatsächlich vereinbarten vom fremdüblichen Mietentgelt kann daher für sich allein nicht dazu führen, eine Tätigkeit als nichtunternehmerisch einzustufen (VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0033 mit Verweis auf VwGH 10.02.2016, 2013/15/0284).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in der jüngsten Rechtsprechung anführt, fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn die Überlassung der Nutzung einer Wohnimmobilie an die nahestehende Person nicht deshalb erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihr einen Vorteil zuzuwenden (VwGH 07.12.2020, Ra 2020/15/0067 mit Verweis auf VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083). Unter Bedachtnahme auf alle Besonderheiten des Einzelfalles kommt es entscheidend darauf an, ob die Nutzungsüberlassung unter Umständen erfolgt, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird (VwGH 07.07.2011, 2007/15/0255).

Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten finden sich im Urteil EuGH 26.09.1996, C-230/94, *Enkler*, Rn 24 ff, insbesondere Rn 28.

„24 Wer einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, muß nachweisen, daß er die Voraussetzungen hierfür und insbesondere die Kriterien für die Einstufung als Steuerpflichtiger erfüllt. Artikel 4 der Sechsten Richtlinie hindert die Finanzverwaltung daher nicht daran, objektive Belege für die geäußerte Absicht zu verlangen (vgl. Urteil Rompelman, a. a. O., Randnr. 24). Ein behördliches oder gerichtliches Organ, das zu diesem Problem Stellung zu nehmen hat, muß folglich unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall

charakteristisch sind, ermitteln, ob die fragliche Tätigkeit — hier die Nutzung eines Gegenstands in Form der Vermietung — zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient.

[...]

26 Im Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795) hat der Gerichtshof entschieden, daß zu den Gegebenheiten, auf deren Grundlage die Finanzbehörden zu prüfen haben, ob ein Steuerpflichtiger Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten erwirbt, die Art des betreffenden Gegenstands gehört.

27 Dieses Kriterium ermöglicht auch die Feststellung, ob ein einzelner einen Gegenstand so verwendet hat, daß seine Tätigkeit als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen ist. Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, daß sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird.

28 Im letztgenannten Fall kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

29 Auch wenn allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden kann, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, sind ferner die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und daher neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können.“

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um ein Einfamilienhaus, welches eine besondere Exklusivität aufweist. Eine solche Immobilie wird üblicherweise für private Wohnzwecke und nicht für eine unternehmerische Betätigung eingesetzt. Es sind daher nach der EuGH-Rechtsprechung alle Umstände in die Beurteilung einzubeziehen, ob dieses Objekt tatsächlich im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit eingesetzt wird.

Als nicht unschlüssig sah es der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 07.07.2011, 2007/15/0255) an, wenn die Behörde feststellte, dass kein marktkonformes Streben nach Mieteinnahmen vorliege, wenn die für die Geschäftsgebarung der Stiftung zuständigen Organe weder in die Planung und Errichtung maßgeblich eingebunden wurden, vor und während der Errichtung weder konkrete Investitions- und Finanzierungspläne noch Mietenplanungen und Rendite- bzw. Prognoserechnungen für das Projekt erstellt wurden und der künftige Nutzer das Gebäude alleine nach eigenen Wünschen und Vorstellungen (ohne Vorgaben des Stiftungsvorstandes) geplant und die Bauausführung bestimmt hat. Auch das Fehlen von individuellen Kündigungsvereinbarungen (insbesondere in Form eines längerfristigen Kündigungsverzichts seitens des Mieters) ist im Hinblick auf die Tatsache, dass das Gebäude

nach den Vorstellungen und Bedürfnissen des Stifters errichtet worden ist, eine geringe Marktgängigkeit aufweist und dadurch eine alternative Verwertung erschwert werde, fremdunüblich. Zudem hatte der Mieter bereits vor Abschluss der gegenständlichen Mietvereinbarung seinen Wohnsitz im neuerrichteten Gebäude begründet.

Es entspricht laut Verwaltungsgerichtshof „*zweifelloso nicht einem fremdüblichen Verhalten, Einrichtungsgegenstände mit Anschaffungskosten von ca. 300.000 EUR einem fremden Dritten unentgeltlich zu überlassen*“ (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050).

Wie dem festgestellten Sachverhalt und der Beweiswürdigung zu entnehmen ist, liegt der Unternehmensgegenstand in der Bewirtschaftung von Immobilien, wiewohl Projekte dieser Art und Größenordnung bislang nicht betrieben wurden.

Ein marktkonformes Verhalten liegt aus mehreren Gründen nicht vor.

Die Investitionsentscheidung wurde ohne die Grundlage von Planungsrechnungen und Marktbeobachtungen getroffen. Trotz Vorhalts des Bundesfinanzgerichts, eine wirtschaftliche Begründung für den Bau bzw. einen Nachweis für einen funktionierenden Mietenmarkt beizubringen (23.04.2021 und 08.10.2021), wurde auf das satzungsmäßig vorgesehene, die PS verpflichtende Wohnrecht von Hr. E bzw. auf die in der Bandbreite des VwGH von 3% bis 5% liegende Rendite verwiesen. Die Offenlegungspflicht nach § 119 BAO verpflichtet den Abgabepflichtigen, die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Die Bf wurde erst zu einem Zeitpunkt in das Bauvorhaben eingebunden, als die Art, die Architektur, die Größe und die Ausstattung des Gebäudes bereits getroffen waren bzw. die Bf rechtlich noch gar nicht existent war und das Gebäude nach den persönlichen Vorstellungen der zukünftigen Nutzer (Ehepaar E) bereits geplant worden war. Dies zeigt sich auch daran, dass das Ehepaar E noch vor Gründung der Bf als Bauwerber aufgetreten ist. Eine wirtschaftliche Orientierung der Bf lässt sich daraus nicht ableiten.

Die Finanzierung des Baus hatte die Bf nur durch Mittel der PS bewerkstelligt.

Das Ehepaar E sowie die DC/Bf haben das Gebäude bereits vor Fertigstellung ab September 2008 ohne schriftliche Vereinbarung unentgeltlich und ohne Vorschreibung von Betriebskosten für 15 Monate bis zur mündlichen Vereinbarung einer Miete am 01.12.2009 bzw. bis zur Zahlung der Jahresmiete 2009 am 16.02.2010 sogar 17,5 Monate genutzt.

Die Miete für September bis Dezember 2008 wurde bloß im Verrechnungsweg gebucht. Erst danach erfolgte auf Initiative des steuerlichen Vertreters der Bf/Mitglieds des Stiftungsvorstands (Hr. ***B***) eine rückwirkende Verrechnung eines Mietentgelts. Dieses

Entgelt wies weder einen Möblierungszuschlag noch die Verrechnung von Betriebskosten/Wärmelieferungen auf. Das Entgelt wurde der Umsatzsteuer von 10% unterzogen, was – wie oben dargelegt – der behaupteten Verrechnung von Betriebskosten/Wärmelieferungen und eines Entgelts für die Überlassung der Einrichtungsgegenstände widerspricht.

Die Mietverträge weisen trotz des persönlichen Zuschnitts des Baus auf das Ehepaar E keinen langfristigen Kündungsverzicht auf, der insbesondere aufgrund der geringen Marktgängigkeit einer Luxusimmobilie wirtschaftlich sinnvoll gewesen wäre. Der mit Mietverträgen vom 05.11.2010 vereinbarte Mietzins enthält keinen Möblierungszuschlag bzw. wurde auch ein diesbezüglicher Anteil nicht kalkuliert und nicht dem Normalsteuersatz in der Umsatzsteuer unterzogen.

Auch die Höhe der Einnahmen war ein Gesichtspunkt (unter mehreren), der zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehört und daher berücksichtigt werden muss. Die Höhe der angemessenen Miete ist daraus abzuleiten, „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“ (VwGH 23.02.2010, 2007/15/0003).

Damit ist jene Rendite gemeint, *„die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird“* (VwGH 10.02.2016, 2013/15/0284).

Maßgeblich ist demnach jener Renditesatz, 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 Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals, idR in Abhängigkeit von den Marktverhältnissen beim Beginn der Vermietung) zu erzielen sein müsste (VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256). Der Verwaltungsgerichtshof bezeichnet diesen solcherart ermittelten Betrag als Renditemiete (VwGH 07.12.2020, Ra 2020/15/0067).

Eine solche abstrakte Renditeberechnung wäre allerdings nach der Rechtsprechung dann nicht geboten, wenn es für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gäbe.

Ein funktionierender Mietenmarkt ist nur dann gegeben, wenn ein wirtschaftlich agierender und nur am Mietertrag interessierter Investor, Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde (VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256). Im Ergebnis wird ein solcher nur vorliegen, wenn der Nachweis erbracht ist, dass das konkrete Wohnobjekt der Körperschaft Mietrenditen erbringt, wie sie bei solchen gut rentierlichen Objekten erzielbar sind (VwGH 07.12.2020, Ra

2020/15/0004). Der Nachweis ist vom Steuerpflichtigen zu führen (VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047).

Das Bundesfinanzgericht verweist hinsichtlich der Angemessenheit der Miete darauf, dass ein funktionierender Mietenmarkt für Immobilien der vorliegenden Art seitens der Bf nicht nachgewiesen wurde, ein solcher Markt für eine Immobilie der vorliegenden Exklusivität wahrscheinlich auch nicht existiert und mit der gegenständlichen Vermietungstätigkeit keine Renditen erzielt werden, die den Renditen eines „*marktüblich agierenden Immobilieninvestors*“ entsprechen (Renditemiete, siehe VwGH 07.12.2020, Ra 2020/15/0067 Rn 29). Auf die Ausführungen in der Beweiswürdigung unter Punkt 2.9. wird hingewiesen.

Dass die gesamte Investition laut Bf einen prognostizierten Gesamtgewinn erzielt, hat weder Einfluss darauf, ob die optimale Veranlagungsoption gewählt wurde noch auf das Gesamtbild der Vermietungsumstände.

Der steuerliche Vertreter bringt in der Stellungnahme vom 15.06.2022 vor, dass für bloße Gebrauchsüberlassungen im Regelfall keine Wertsicherungen vereinbart werden und in Anbetracht der Mietenhöhe von 80.000,00 € p.a. nicht davon ausgegangen werden kann, dass es an einer Einnahmenerzielungsabsicht mangelt. Zudem entfalte die Bf eine wirtschaftliche Tätigkeit bei einer Bautätigkeit von rund 3,5 Jahren mit anschließender Vermietungsabwicklung inkl. Wertsicherungsanpassung.

Diese Argumente sind zweifellos Elemente, die in eine Gesamtbetrachtung einfließen, vermögen aber nicht grundsätzlich alle weiteren Feststellungen hinsichtlich eines marktunüblichen Verhaltens zu verdrängen. Zum einen kann nicht behauptet werden, dass eine Wertsicherung per se eine wirtschaftliche Betätigung nachweist. Zum anderen wurde hinsichtlich der Miethöhe vom Bundesfinanzgericht berechnet, dass ein rein ertragsorientierter Immobilieninvestor noch höhere Renditen erwirtschaftet hätte. Des Weiteren basiert die Investitionsentscheidung der Bf nicht auf dokumentierten, nachvollziehbaren Kalkulationen und Marktbeobachtungen bzw. wurde diese vielmehr erst nach der Planung und im Jänner 2006 (kurz vor der bescheidmäßigen Baubewilligung) in die das Projekt durch den Abschluss der Nutzungsvereinbarung mit der PS einbezogen.

Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse der Gebäudeüberlassung war daher zu schließen, dass diese aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen erfolgte und eine bloße Gebrauchsüberlassung vorliegt. Eine unternehmerische/wirtschaftliche Tätigkeit gemäß § 2 UStG 1994 ist zu verneinen.

Aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verbindung bzw. Nahebeziehung der PS bzw. deren Begünstigten zur Bf und zur DC bzw. der für diese Körperschaften handelnden Personen ist auch davon auszugehen, dass diese Beurteilung gleichermaßen für die Überlassung an die PS wie auch die DC gilt.

Die Überlassung an die DC erfolgte unter den gleichen Bedingungen wie hinsichtlich der PS und damit auch zunächst über 15 Monate unentgeltlich und ohne vertragliche Grundlage. In wirtschaftlicher Betrachtung lassen sich die Nutzungsüberlassungen an die PS und die DC nicht trennen, da von Beginn an eine einheitliche Vorgehensweise gegeben ist. Die minimalen Unterschiede in der vertraglichen Gestaltung können für eine andere Sichtweise keine Anhaltspunkte bieten.

In der Unternehmerkette ist auch ohne Berücksichtigung der Angemessenheit der Miete eine Tätigkeit grundsätzlich als wirtschaftliche Tätigkeit zu qualifizieren, sofern keine private Mitveranlassung vorliegt (VwGH 29.06.2016, 2013/15/0308).

In ganzheitlicher Betrachtung sind das Bauprojekt und die Vermietungsverhältnisse auf die – gesellschaftsrechtlich motivierte – Zurverfügungstellung von exklusivem Wohnraum für das Ehepaar E ausgerichtet. Teile des Gebäudes sollten der Ausübung der eigenen beruflichen Tätigkeit in der Bf und der DC dienen. Dass von der Bf die Absicht bestand, Geschäftsraum ertragsorientiert anzubieten und zu überlassen, kann insoweit nicht festgestellt werden.

Geschäftsräumlichkeiten im Wohnungsverband sind wirtschaftlich grundsätzlich schwer verwertbar, da eine Vermietung an fremde Dritte immer mit einer Einschränkung der Nutzer der privaten Räume einhergeht und umgekehrt. Auch in diesem Zusammenhang ist es nicht nachvollziehbar, dass ein entsprechender Kündigungsverzicht hinsichtlich der Geschäftsräume nicht vereinbart worden ist.

Das Bundesfinanzgericht qualifiziert aufgrund der sozietären Veranlassung und der grundsätzlichen Ausrichtung auf private Wohnzwecke auch die Nutzungsüberlassung an die DC als privat mitveranlasst an. Eine wirtschaftliche Betätigung liegt daher nicht vor.

Auf die Frage des Vorliegens einer Liebhabereibetätigung war aufgrund des Fehlens einer wirtschaftlichen Betätigung nicht mehr einzugehen.

Auf die Frage des Vorliegens einer „klassischen“ verdeckten Ausschüttung oder einer verdeckten Ausschüttung an der Wurzel (vgl VwGH 07.12.2020, Ra 2020/15/0067 Rn 26) war ebenso nicht einzugehen.

3.2. Vorsteuerabzug

Die belangte Behörde anerkannte den Vorsteuerabzug aufgrund der 80%igen Privatnutzung nur in folgender Höhe (das sind jeweils 20% der mit Erklärung geltend gemachten Vorsteuern):

2005	880,00
2006	23.456,57
2007	37.434,90
2008	39.216,72

1/2009	9.943,85
2/2009	255,43
3/2009	1.377,79
4/2009	1.275,98
5/2009	693,46
6/2009	1.129,09
7/2009	891,65
8/2009	3.632,31
9/2009	74,61
10/2009	41,56
11/2009	26,99
12/2009	123,59

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 lit a UStG 1994 kann der 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, abziehen.

Eine wirtschaftliche Betätigung hinsichtlich sämtlicher überlassener Flächen des Superädifikats liegt wie oben dargestellt nicht vor. Die Lieferungen und sonstige Leistungen sind daher hinsichtlich der überlassenen Flächen nicht für das Unternehmen der Bf ausgeführt worden.

Da auch hinsichtlich der Vermietung an die DC keine unternehmerische Tätigkeit, sondern eine bloße Gebrauchsüberlassung vorliegt, können zu Ungunsten der Bf auch die damit verbundenen Vorsteuern von der Bf in Höhe von 10% der gesamten für das Superädifikat bezogenen Leistungen nicht abgezogen werden.

Für die umsatzsteuerliche Beurteilung ist der Zeitpunkt der Leistung bzw. Lieferung maßgebend (vgl VwGH 27.05.2015, 2012/13/0022, mit weiterführenden Hinweisen, sowie VwGH 17.10.2018, Ra 2017/13/0086).

Die Nutzung des Mietgegenstandes (Geschäftsräume) erfolgt laut Mietvertrag mit der DC gemeinsam mit der Vermieterin (Bf) und zu gleichen Teilen und wurde wie festgestellt auch ab September 2008 in diesem Ausmaß genutzt.

Der Bezug der Vorleistungen und Leistungen hinsichtlich des Gebäudes war von der ursprünglichen Absicht getragen, dass diese Flächen auch für die wirtschaftliche Tätigkeit der Bf genutzt werden. Sie wurden daher zu 10% für das Unternehmen bezogen. Aufgrund der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der Bf, die in den Räumen im Ausmaß von (ideell) 10% der Gesamtfläche des Superädifikats ausgeübt wurde, kann zu Recht der Vorsteuerabzug in dieser Höhe geltend gemacht werden.

Gemäß § 279 Abs 1 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu

setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Das Bundesfinanzgericht konnte daher den Vorsteuerabzug mit 10% der für die Anschaffung des Superädifikats samt Einrichtung und Gartengestaltung in Rechnung gestellte Umsatzsteuer festsetzen.

Aufgrund der getroffenen Feststellungen ist die Vorsteuer in folgender Höhe abzugsfähig:

2005	440,00
2006	11.728,29
2007	18.717,45
2008	19.608,36
2009	4.971,92

3.3. Umsatzsteuerschuld

Aus der Vermietung an die PS erzielte die Bf Nettoumsätze von 22.000,00 € in 2008 und 66.000,00 € in 2009. Die Umsatzsteuer in Höhe von 10% wurde mit 2.200,00 € für 2008 und 6.600,00 € für 2009 festgesetzt.

Entgelte aus einer nicht unternehmerischen Tätigkeit unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuer wurde daher zu Unrecht in Rechnung gestellt.

Die PS, an welche die Vermietung der Fläche zu 80% und zu privaten Wohnzwecken erfolgte, wird laut Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung nicht zur Umsatzsteuer veranlagt. Sie ist nicht Unternehmerin und damit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 schuldet derjenige, der in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, diesen Betrag.

Obwohl es im Gegensatz zu § 11 Abs 12 UStG 1994 in Abs 14 leg cit nicht explizit vorgesehen ist, verlangt nach der Rechtsprechung des EuGH (EuGH 19.09.2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth und Strobel*, und EuGH 08.05.2019, C-712/17, *EN.SA. Srl*) der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer eine Berichtigung der zu Unrecht in Rechnung gestellten Umsatzsteuer, wenn der Rechnungsaussteller die Gefährdung des Steueraufkommens rechtzeitig und vollständig beseitigt (*Gaedke in Melhardt/Tumpel*, UStG³ § 16 Rz 39).

Im Urteil EuGH 08.12.2022, C- 378/21, *P GmbH gegen Finanzamt Österreich*, erkannte der Gerichtshof, dass Art 203 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie (EU) 2016/1065 des Rates vom 27. Juni 2016 geänderten Fassung dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger, der eine Dienstleistung erbracht hat und in seiner Rechnung einen Mehrwertsteuerbetrag

ausgewiesen hat, der auf der Grundlage eines falschen Steuersatzes berechnet wurde, nach dieser Bestimmung den zu Unrecht in Rechnung gestellten Teil der Mehrwertsteuer nicht schuldet, wenn keine Gefährdung des Steueraufkommens vorliegt, weil diese Dienstleistung ausschließlich an Endverbraucher erbracht wurde, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Da eine Gefährdung des Steueraufkommens aufgrund des fehlenden Rechts auf Vorsteuerabzug der PS nicht vorliegt, war in Anlehnung an die EuGH-Rechtsprechung die Umsatzsteuerschuld im Sinne von § 16 UStG 1994 in den Jahren 2008 und 2009 in Höhe der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer zu berichtigen.

Da berichtigte Rechnungen gegenüber der DC nicht vorliegen und die DC als Unternehmerin grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wird die Umsatzsteuer aufgrund der Gefährdung des Steueraufkommens kraft gesonderten Ausweises des Steuerbetrages in der Rechnung gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994 geschuldet.

3.4. Anträge auf Zeugenvernehmung

Die Bf stellte mit Schriftsatz vom 07.09.2022 Anträge auf Zeugeneinvernahme von ***Leasingmensch*** zum Beweisthema „Berechnung Rendite Investition“ und „Bestätigung der Verbindlichkeit des Leasingangebots“ sowie von Hr. E zum Beweisthema „Aufteilung der Nutzflächen auf Wohnnutzflächen vs. Nichtwohnnutzflächen“, „Zuordnung betriebliche, private und gemischte Nutzung“ und „Zuteilung der Einrichtungsgegenstände auf betriebliche, private und gemischte Nutzung“.

Der Finanzamtsvertreter äußerte sich dazu am 07.10.2022, dass sich für ihn die Sinnhaftigkeit des Antrages auf Zeugeneinvernahme von Hr. E nicht erschließt und sich hinsichtlich jenes Antrages betreffend Dr. ***Leasingmensch*** eine Einvernahme aufgrund des fehlenden Nachweises eines funktionierenden Mietenmarkts erübrigt.

Gemäß § 183 Abs 1 BAO sind Beweise von Amts wegen oder auf Antrag aufzunehmen.

§ 183 Abs 3 BAO idF BGBl Nr 151/1980 lautet:

„Von den Parteien beantragte Beweise sind aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs. 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, daß die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, daß die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gegen die Ablehnung der von den Parteien angebotenen Beweise ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.“

§ 167 Abs 1 BAO idF BGBl Nr 194/1961 lautet:

„Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.“

Die Beweisanträge sind unter Verweis auf § 183 Abs 1 und 3 iVm § 167 Abs 1 BAO abzulehnen.

Hinsichtlich des Antrages betreffend ***Leasingmensch*** ist zu bemerken, dass die Verbindlichkeit des Leasingangebots nicht in Frage steht und auch nicht vom Bundesfinanzgericht in Zweifel gezogen wird. Die Berechnung der Rendite ist anhand der Informationen aus dem Leasingangebot mittels Mathematik ohne weiteres möglich bzw. stehen Werkzeuge online dafür zur Verfügung. Hinzu kommt, dass vom Bundesfinanzgericht eine Vergleichbarkeit der Rentabilität einer Leasingfinanzierung mit jener einer Immobilieninvestition schon dem Grunde nach abgelehnt wird. Eine nähere Auseinandersetzung mit dieser Thematik war daher sachlich nicht erforderlich.

Im Hinblick auf den Antrag betreffend Hr. E zur Zuteilung der Einrichtungsgegenstände war der Ansicht der Bf in der Stellungnahme vom 07.09.2022 aufgrund der nachvollziehbaren Darstellung zu folgen. Der Antrag ist jedoch insoweit unerheblich, als das Bundesfinanzgericht nicht der Bf folgt, dass ein Möblierungszuschlag im Mietzins enthalten ist. Auf die Beweiswürdigung ist zu verweisen.

Der Antrag hinsichtlich der Flächenzuordnung ist in mehreren Hinsichten unerheblich. Der Zuordnung des Technikraums, des Heizraums, des Triebwerksraums und des Lifts zur gemischten Nutzung war aus nachvollziehbaren Gründen zu folgen. Dass die drei Kellerräume im zweiten Keller nicht betrieblichen Zwecken dienten, ergibt sich aus dem eindeutigen Inhalt des Mietvertrages und des Nutzungsplanes, was insoweit eine offenkundige Tatsache darstellt. Der Bf war dagegen zu folgen, als das Büro (7,28 m²) im Erdgeschoß der betrieblichen Sphäre zugeteilt wurde. Die Zuweisung des Weinkellers und der Arkaden war nicht auf Sachverhaltsebene zu klären, sondern folgt einer rechtlichen Beurteilung und ist auch deshalb für die steuerliche Festsetzung nur bedingt relevant, da diese Räumlichkeiten von den Parteien wie auch dem Bundesfinanzgericht als privat genutzt angesehen werden und daher auf die Höhe des Vorsteuerabzuges keine Auswirkungen haben. Eine Zeugeneinvernahme war entbehrlich, da die entscheidungsrelevanten Beweismittel vorhanden sind.

Allgemein wird auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, nachdem Beweisanträge, die schon viel früher hätten gestellt werden können und in Verbindung mit der Mitwirkungsverpflichtung nach § 119 BAO auch verpflichtend zu stellen waren, erst in einem sehr späten Verfahrensstadium gestellt werden und aus dem gesamten Vorbringen nicht erkennbar ist, warum die Anträge nicht früher gestellt wurden, verfahrensverschleppend sind (*Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO*³ § 183 Rz 13 mit Verweis auf VwGH 24.01.1996, 94/13/0152).

Es darf darauf hingewiesen werden, dass im Zuge einer Nutzflächenberechnung zur Nachweisführung eines besonders repräsentativen Gebäudes eine Flächenzuteilung vorgenommen wurde. Einerseits war es nicht Ziel, die bisher unstrittigen Nutzungsverhältnisse der Gesamtbodenfläche von 80:20 zu hinterfragen bzw. führte diese Erhebung auch nicht zu einer Änderung dieses Aufteilungsschlüssels. Das Bundesfinanzgericht erachtet eine neuerliche Beweisaufnahme zu diesem Tatsachenkomplex als nicht sachdienlich und nicht verfahrensökonomisch, da die Flächenzuordnung im bisherigen Verfahren und auch in der mündlichen Verhandlung außer Streit gestellt wurde bzw. in Anbetracht dessen, dass die Beweisführung des Prüfers vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung als „wirklich genau gemacht“ anerkannt wurde und der geänderten Ansicht das Faktum eines rechtsgültig abgeschlossenen Mietvertrages entgegensteht.

Die Beweisanträge waren aus diesen Gründen abzulehnen.

3.5. Endgültige Festsetzung

Der Umsatzsteuerbescheid 2009, der an die Stelle der Festsetzungsbescheide für 1-12/2009 getreten ist, wurde gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig festgesetzt. In der Begründung wird hinsichtlich der Vorläufigkeit auf die – abzuwartende – Entscheidung über die „Berufung vom 8.11.2010“ verwiesen.

§ 200 BAO lautet auszugsweise:

„(1) Die Abgabenbehörde kann 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. Die Abgabe kann auch dann vorläufig festgesetzt werden, wenn die Abgabepflicht oder der Umfang der Abgabepflicht auf Grund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welches die gleiche Partei (§ 78) betrifft, noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewißheit zulässig.

(2) Wenn die Ungewissheit beseitigt oder das Rechtsmittel rechtskräftig entschieden ist, ist die vorläufige durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Ergibt sich aus der Beseitigung der Ungewissheit oder der rechtskräftigen Entscheidung des Rechtsmittels kein Grund für eine Berichtigung der vorläufigen Festsetzung, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

[...]“

Da mit diesem Erkenntnis über das eingebrachte Rechtsmittel entschieden wird, ist die vorläufige durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, sodass die Umsatzsteuer für 2009 spruchgemäß festzusetzen ist.

4. Unzulässigkeit einer Revision (Spruchpunkt II.)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Die Prüfung des Vorliegens einer wirtschaftlichen Betätigung erfolgte nach Maßgabe der Judikatur des EuGH (EuGH 26.09.1996, C-230/94 „Enkler“ und des VwGH (VwGH 16.05.2007, 2005/14/0083; VwGH 07.07.2011, 2007/15/0255; VwGH 10.02.2016, 2013/15/0284; VwGH 07.12.2020, Ra 2020/15/0004).

Die rechtliche Beurteilung wurde durch das Bundesfinanzgericht entsprechend der unter Punkt 3. dargestellten einheitlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorgenommen.

Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Wien, am 23. Dezember 2022