

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Robert Grubhofer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand AG Wirtschaftsprüfungs- u Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 03.11.2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 24.09.2014 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO zu Körperschaftsteuer 2005-2009, Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO zu Umsatzsteuer 2005-2009, Körperschaftsteuer 2005-2012 und Umsatzsteuer 2005-2012, jeweils zu ***Steuernummer*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Beschwerdegegenständlich ist die **Vermietung** einer (von der ***H*** GmbH neu errichteten und zunächst per Finanzierungsleasing von der Beschwerdeführerin bewirtschafteten) Wohneinheit in ***Straße***, ***Ort 1*** samt Parkplatz 2 (***EZ, KG***) **zu Wohnzwecken** an das Ehepaar ***A*** ***Nachname A*** und ***B*** ***Nachname B*** (bzw. in späterer Folge nur an ***A*** ***Nachname A***). Die Liegenschaft wurde mit Kaufvertrag vom **10.11.2020 verkauft**.
2. Am **24.05.2006** erfolgte eine **Nachschau** der belangten Behörde bei der Beschwerdeführerin (in der Folge: „Bf.“). Aus dem Protokoll geht hervor, dass binnen drei Jahren ein Kauf der Wohneinheit sowie die Auflösung des vom Voreigentümer abgeschlossenen Leasingvertrages nach Angaben der Bf. geplant sei. Aufgrund einer erwarteten Gründung einer internationalen

Schule in ***Ort*** werde von einem Wertzuwachs der Liegenschaft ausgegangen, sodass diese in 10 Jahren um EUR 1.000,000 zu veräußern sein werde.

3. Die Erstbescheide betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2005-2009 wurden erklärungsgemäß veranlagt.

4. Nach einem ersten Vorhalteverfahren im Jahr 2011 (Vorhalt vom 26.01.2011, Vorhaltsbeantwortung vom 09.02.2011) wurde mit **Prüfungsauftrag vom 04.07.2011** eine **Betriebsprüfung** (***AB-Nr.***) betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2007-2009 der Bf. eingeleitet, welche am 06.09.2013 auch um die Jahre 2005-2006 ausgeweitet wurde. Zudem erfolgte eine Nachschau für den Zeitraum 01/2010 - 06/2014.

5. Im Betriebsprüfungsbericht vom 19.09.2014, welcher als Beilage unter anderem die **Niederschrift zur Schlussbesprechung** vom 09.09.2014 enthält, wurde zusammengefasst ausgeführt: Es handle sich bei der vermieteten Wohneinheit um eine Luxusimmobilie an einem See, es bestehe eine Nahebeziehung der Bf. zu den Mietern, die diesen verrechnete Miete samt Betriebskosten (EUR 1.750,00 netto pro Monat) entspreche ungefähr dem ortsüblichen, nachhaltig erzielbaren Mietzins von EUR 1.550,00, liege aber unterhalb einer anzusetzenden, von der Behörde anhand der Aufwendungen berechneten Renditemiete (EUR 3.341,67). Laut Anlageverzeichnis zur Bilanz 2012 wurden Anschaffungskosten in der Höhe von EUR 1.044.549,24 aktiviert. Die Liegenschaft wurde vor Ablauf der bis 2015 laufenden Leasingvereinbarung mit Kaufvertrag vom 12.07.2011 (Übergabe 01.10.2011) von der Bf. um EUR 450.000,00 netto zzgl. USt. gekauft. Weiters sei die Vertragsabwicklung aufgrund der folgenden festgestellten Tatsachen fremdunüblich:

- Es gäbe bei Weitem zu hohe Kosten für die Bf. (zu bezahlende Leasingrate 2006 samt Miete und Betriebskosten mit EUR 7.245,28 brutto (monatliche Miete EUR 1.750,00 und Leasingrate EUR 3.822,73 = 5.572,33 netto), welche höher als der eingennommene Mietzins von EUR 1.750,00 netto bzw. ab 01/2009 von EUR 2.207,27 netto) seien, was einer marktkonformen, fremdüblichen und gewinnbringenden Vermietung entgegenstehe, zumal die Renditemiete beinahe das Doppelte der tatsächlich geleisteten Miete betrage.
- Es sei nicht erklärbar, warum das Ehepaar ***Nachname A*** die ihr angebotene Kaufoption betreffend die Wohneinheit nicht gezogen und stattdessen über die Bf. eine kostenintensive Leasingvariante gewählt habe.
- Der erste (schriftliche) Mietvertrag der Bf. mit den Ehegatten ***Nachname A*** sei erst am 07.01.2006 (und somit erst nach Anteilsübertragung) für den Zeitraum ab 2006 geschlossen worden, obwohl die Ehegatten ***Nachname A*** auch nach eigener Aussage bereits spätestens im April 2005 (9 Monate davor) die Wohnung bezogen. Es gebe auch keine Übergabeprotokolle und keine Mietvereinbarung für die Zeit bis zur Errichtung des Mietvertrages am 07.01.2006

- ***B*** ***Nachname B*** unterfertigte den ersten Mietvertrag am 07.01.2006, obwohl sie zu diesem Zeitpunkt aus privaten Gründen nicht mehr dort wohnen und arbeiten wollte, aus allen vertraglichen Vereinbarungen aussteigen wollte. Sie habe den Vertrag nur unterfertigt, weil der Steuerberater dazu geraten habe. Dennoch wurde der Mietvertrag trotz zwischenzeitlicher Trennung der Ehegatten ***Nachname A*** erst Jahre später im Jahr 2009 dahingehend abgeändert, dass dieser lediglich auf ***A*** ***Nachname A*** als einzigen Mieter laute.
- Die Betriebskosten seien von der Bf. erstmals mit Rechnung vom 31.12.2009 (Rechnungsempfänger ***A*** ***Nachname A***) für den Zeitraum 01.01.2006 – 31.12.2008 abgerechnet bzw. nachverrechnet worden.
- Die mit dem Mietvertrag vom 02.09.2009 vereinbarte und rückwirkend ab Jänner 2009 geltende Mietzinserhöhung auf EUR 2.940,00 brutto (und inkl. Betriebskosten) sei zunächst nicht in die Praxis umgesetzt worden, da mit Dezember 2009 abermals eine Miete in der Höhe von vor der Erhöhung vorgeschrieben worden sei. Erst ab November 2011 sei die korrekte Miete zur Überweisung gebracht und zugleich der Rückstand beglichen worden.
- Es wären für den Zeitraum 12/2007-12/2008 sowie auf Basis des Mietvertrages vom 02.09.2009 für den Zeitraum 03/2011-12/2011 sowie abermals im Mai 2013 Indexanpassungen vorzunehmen gewesen. Erst Monate nach Beginn der Betriebsprüfung (per E-Mail am 27.11.2011), nachdem dazu bereits Unterlagen von der belangten Behörde angefordert worden waren, sei eine erstmalige Geltendmachung von vereinbarten indexbasierten Mietzinserhöhungen erfolgt. Die Mietzinserhöhung ab März 2011 sei ebenfalls erst im November 2011 (Monate nach Beginn der Betriebsprüfung) dem Mieter vorgeschrieben worden. Auch die Begleichung dieser Forderungen sei durch den Mieter erst mit mehrmonatiger Verzögerung bzw. teils erst Jahre später erfolgt. Mit 04.06.2013 sei von ***A*** ***Nachname A*** noch immer der ab 01/2009 vereinbarte Mietzins bezahlt worden, wobei per 17.06.2013 noch ca. EUR 6.000,00 offen gewesen seien.
- Erst am 03.09.2014 (im Zuge der Betriebsprüfung) eingeräumte tatsächliche Vermietung von 100% der Wohneinheit an die Bf. anstatt 75% wie im Mietvertrag festgehalten, weshalb de facto keine Eigennutzung der Immobilie durch die Bf. vorliege. Die der Bf. laut Mietvertrag vorbehaltenen beiden Räume (ca. 38 m²) im Dachgeschoß seien nur über vom Gang, der auch den Zugang für die vermieteten Räume ermögliche, zugänglich (kein eigener Zugang). Das WC der GmbH sei nur über Räumlichkeiten der Mieter erreichbar. Auch fand keine (auch keine schätzungsweise) Aufteilung der Betriebskosten statt, die Stromkosten beispielsweise seien vom Lieferanten ausschließlich ***A*** ***Nachname A*** verrechnet worden.
- Die beiden „Bürozimmer“ der Bf., die laut Mietvertrag von der Bf. nicht vermietet wurden und dieser zur Eigennutzung vorbehalten wurden, seien zu Prüfungsbeginn

2011 ohne Büroausstattung gewesen. In einem dieser Zimmer habe sich ein Schlafzimmerhochschrank mit verstaute Kinderspielutensilien befunden.

- Die von der ***Anstalt_1*** an die Ehegatten ***Nachname A*** bezahlte Ablöse für die verfallene Option von EUR 270.000 im Jahr 2006 sei nicht nachvollziehbar und scheine erstmals mit der Abgabe der Bilanz 2012 (im Zuge der Betriebsprüfung) am 22.04.2014 auf und sei als Teil der Anschaffungskosten aktiviert worden.
- In der Bilanz der ***Anstalt_1*** (Alleingesellschafterin der Bf. nach Übertragung der Anteile der Ehegatten ***Nachname A***) erhöhten sich jährlich die Verbindlichkeiten gegenüber dem Destinatär (zuerst ***C*** ***D*** , danach eine schweizerische ***Bf***), Stand 2009: EUR 76.072,00.
- Unüblich seien hohe Darlehen, welche von der Gesellschafterin ohne Vereinbarung von Sicherheiten an die Bf. vergeben wurden, in Höhe von EUR 250.000 am 28.12.2005 und EUR 500.000 am 25.01.2008, mit je 4% verzinst, wobei mit einer undatierten Erklärung der ***Anstalt_1*** (gezeichnet durch Verwaltungsrat ***C*** ***D***) an die Bf. (damals vertreten durch die Geschäftsführerin ***F*** ***D*** , die Gattin von ***C*** ***D***) mit Wirkung ab 01.01.2010 unter Hinweis auf die finanzielle Situation der Bf. auf eine Verzinsung der ausstehenden Gesellschafterdarlehen verzichtet wurde. Erst diese Kredite hätten der Bf. die Deckung der anfallenden laufenden Kosten ermöglicht.
- Ungewöhnlich erscheine der Ankauf der Wohnung durch die Bf. im Jahr 2011, da ein Weiterleasen mit anschließendem Erwerb wesentlich weniger gekostet hätte.
- Die Bilanz der liechtensteinischen Gesellschafterin, der ***Anstalt 1*** , weise auf der Passivseite ebenfalls entsprechend hohe Verbindlichkeiten (Darlehen gegenüber der ***Bank 2*** und Destinatär) per 31.12.2009 in Höhe von EUR 1.015.569,30 aus. Diese Darlehensvereinbarungen sehen ebenfalls keine Angaben zu Sicherheiten vor, was von ***C*** ***D*** lediglich mit bisher erfolgreichen Geschäftsbeziehungen begründet worden sei.
- Es bestehe ein Naheverhältnis zwischen der ***Anstalt_1*** bzw. Bf. und den Ehegatten ***Nachname A*** , da sich die Geschäftsabwicklung nicht anders erklären lasse, weshalb die Annahme dieses Naheverhältnisses in freier Beweiswürdigung die wahrscheinlichste Sachverhaltsannahme sei.

Es liege eine Motivation der der Vorteilsgewährung im Sinne einer Überlassung der Wohnung für private Bedürfnisse des Ehepaares ***Nachname A*** vor, da die Mietkonstruktion schon vor Eintritt der ***Anstalt_1*** bei Gründung der Bf. geplant und in die Wege geleitet worden sei. Dies gelte auch dann, wenn das entsprechende Naheverhältnis im Wege einer zwischen der ***Anstalt_1*** und den Ehegatten ***Nachname A*** zwischengeschalteten GmbH, der Bf., hergestellt sei. Das gelte umso mehr, als die Liegenschaft nach Aussage von ***B*** ***Nachname A*** im April 2005 übergeben und von den Ehegatten ***Nachname A***

genutzt worden sei, somit zu einem Zeitpunkt, als die Ehegatten ***Nachname A*** noch Gesellschafter der Bf. gewesen seien.

Es fehle an einer wirtschaftlichen Tätigkeit der Bf. und es sei daher von einer verdeckten „Wurzelausschüttung“ auszugehen, was zur steuerlichen Einordnung der Liegenschaft als außerbetriebliches Vermögen der Bf. führe, weshalb die daraus resultierenden Erträge und Aufwendungen nicht der Bf. zuzurechnen wären. Folglich wären körperschaftsteuerlich die steuerlichen Verluste und Verlustvorträge nicht anzuerkennen.

Bezüglich der Umsatzsteuer geht die belangte Behörde davon aus, dass die Bf. keine unternehmerische Tätigkeit entfalte. Die Umstände des Mietverhältnisses zwischen der Bf. und dem Ehepaar ***Nachname A*** seien ungewöhnlich und es sei daher rückzuschließen, dass zwischen dem Ehepaar ***Nachname A*** und der Muttergesellschaft der Bf. (***Anstalt 1*** bzw. ***Anstalt 2***) ein Naheverhältnis bestünde, das eine unternehmerische Tätigkeit ausschließe. Die in Ansatz gebrachten Vorsteuerbeträge seien daher nicht anzuerkennen. Die auf die Mietentgelte verrechneten und in den Rechnungen ordnungsgemäß ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge seien hingegen aufgrund der Umsatzsteuerschuld kraft Rechnung geschuldet.

Zudem liege, selbst wenn man von einer fremdüblichen Nutzungsüberlassung und somit einer betrieblichen bzw. unternehmerischen Tätigkeit der Bf. ausgehen würde, Liebhaberei vor und sei auch aus diesem Grund die Vorsteuer zu versagen bzw. keine Einbeziehung dieser Vermietungstätigkeit in die Gewinnermittlung der Bf. vorzunehmen. Zudem habe es sich bei dem Leasing unstrittig um einen Kauf gehandelt und wäre dieser – bei Option zur Steuerpflicht – der Umsatzsteuer zu unterwerfen gewesen. Ein Vorsteuerabzug aus den monatlichen Leasingraten stehe daher nicht zu, weil es sich bei diesen in Rechnung gestellten Leistungen um nicht erbrachte bzw. nicht ausgeführte Leistungen gehandelt habe (formelle Berechtigung zum Vorsteuerabzug).

Die Wiederaufnahme werde auf im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommene Tatsachen (tatsächliche Vermietung von 100% der Wohnung, Mietzins, Art der Umsetzung der Mietzinsindexklauseln und Betriebskostenbegleichung, Berechnung der konkreten Renditemiete, Leasingvertrag bewirke tatsächlich Kauf der Immobilie) gestützt, welche eine Änderung des Spruches der Bescheide zur Folge hätten. In Anbetracht von keineswegs geringfügigen steuerlichen Folgen und zur Herbeiführung der Rechtsrichtigkeit sei das Ermessen gem. § 20 BAO im Sinne einer Wiederaufnahme auszuüben.

6. Aufgrund dieser Feststellungen der Betriebsprüfung ergingen die nunmehr angefochtenen Wiederaufnahmebescheide vom 24.09.2014 betreffend KÖSt und USt 2005-2009. Zur Begründung wurde auf neu hervorgekommene Tatsachen lt. BP-Bericht Tz 2 verwiesen.

7. Weiters wurden die ebenfalls nunmehr angefochtenen **KÖSt- und USt-Bescheide 2005-2012 vom 24.09.2014**, zugestellt am 26.09.2014, erlassen. Dabei wurde bei den Bescheiden 2005-2009 jeweils auf die Wiederaufnahme aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung und auf die Niederschrift und den BP-Bericht verwiesen. Betreffend die Jahre 2010-2012 wurde auf eine (mit dem Vertreter der Bf.) aufgenommene Niederschrift bzw. die Ergebnisse eines Vorhalteverfahrens verwiesen.

Betreffend Körperschaftsteuer wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie ein Einkommen von jeweils Null zugrunde gelegt, Verluste nicht anerkannt und die Mindestkörperschaftsteuer vorgeschrieben.

Betreffend Umsatzsteuer wurden die Vorsteuern auf Null gekürzt und im Übrigen wie erklärt Umsatzsteuer (Steuerschuld auf Grund der Rechnung) vorgeschrieben.

Daten zur Körperschaftsteuer aus Abgabensinformationssystem

[...]

Daten zur Umsatzsteuer aus Abgabensinformationssystem

[...]

Kennzahlen zu den Körperschaftsteuer-Veranlagungen 2005-2012:

[...]

8. Der rechtzeitig gestellte **Beschwerdefristverlängerungsantrag** vom 27.10.2014, eingelangt am 31.10.2014, führte zu einer antragsgemäßen **Verlängerung der Beschwerdefrist** bis zum 07.11.2014.

9. Die **Beschwerde vom 03.11.2014**, eingelangt am 05.11.2014, rechtzeitig eingebracht von KPMG als (zustellungsbevollmächtigten) Subbevollmächtigten des laufenden steuerlichen Vertreters wurde mit Schriftsatz vom 04.11.2014, eingelangt am 06.11.2014 mit Beilage „Schreiben von Arch DI ***Gutachter***“ (Anmerkungen zur Rückfragen der Finanz zum Gutachten ***Ort 1***, ***Straße***, von Ihrem Mail vom 21.08.2014) vom 30.09.2014“ ergänzt. Im Wesentlichen wird Folgendes vorgebracht:

Die Wiederaufnahmen seien unzulässig, weil die von der Behörde festgestellten Umstände keinen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeiführen könnten.

Im vorliegenden Sachverhalt handle es sich um kein Gebäude, das aufgrund seiner Erscheinung für private Zwecke einer bestimmten Person zugeschnitten ist. Somit sei in Anlehnung an die Diktion des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 16.05.2007, 2005/14/0083 davon auszugehen, dass die Gebäude jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar sind. Somit sei das Gebäude jedenfalls als Betriebsvermögen der Bf. anzuerkennen. Besondere Umstände, die eine Zurechnung der Liegenschaft an die Ehegatten ***Nachname A*** nach § 24 Abs. 1 lit. d BAO rechtfertigen würden, würden nicht vorliegen und seien auch nicht behauptet worden.

Bereits mehrfach sei in den Stellungnahmen zur Vorbehaltsfragebeantwortung der Behörde mitgeteilt worden, dass Herr ***C*** ***D*** rechtlicher und wirtschaftlicher Inhaber der Gründerrechte der ***Anstalt_1*** ist. Zur Bekräftigung sei auch eine Bestätigung nach Geldwäschevorschriften nach liechtensteinischem Recht vorgelegt worden.

Im vorliegenden Fall könne nicht von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgegangen werden, da die Vermietung nicht an einen Gesellschafter oder eine dem Gesellschafter nahestehende Person erfolgt sei, dies zumindest nicht nach dem Verkauf der Anteile am 22.12.2005 (was auch von der Behörde so gesehen werde). Daher sei eine mögliche verdeckte Gewinnausschüttung, sofern eine solche überhaupt vorliegt (wovon aber nicht auszugehen ist), lediglich auf den Zeitraum April 2005 - 22.12.2005 beschränkt. Darüber hinaus sei auch ein fremdübliches, marktkonformes Mietentgelt verrechnet und auch bezahlt worden. Selbst wenn man der Behörde folge und davon ausgehe, dass das verrechnete Mietentgelt höher als die ortsübliche, nachhaltig erzielbare Miete wäre, wäre gerade aus diesem Umstand heraus die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht möglich, da diese Schlussfolgerung ein geringeres als das marktübliche Entgelt erfordern würde. Auch die KStR 2013, Rz 601, würden als notwendige (objektive) Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung festhalten, dass eine Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft eingetreten ist, was aber im vorliegenden Sachverhalt gar nicht behauptet werde. Darüber würden auch die subjektiven Voraussetzungen für eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht vorliegen.

Die von der Finanzverwaltung vorgenommene Zurechnung im Sinne einer „Wurzelausschüttung“ unter Bezugnahme auf eine „Renditemiete“ sei (unter Verweis auf entsprechende Literatur) dogmatisch nicht haltbar. Im vorliegenden Sachverhalt würden keinerlei Indizien dafür vorliegen, dass von Umständen auszugehen sei, die eine Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Ehepaar ***Nachname A*** anstatt zur ***Bf.*** GmbH rechtfertigten würden. Dies gelte auch für die Zurechnung der aus der Vermietung der Immobilie an das Ehepaar ***Nachname A*** erzielten Einkünfte.

Mangels verdeckter Ausschüttung würde in der Folge auch kein Vorsteuerauschluss gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG vorliegen.

Betreffend das Vorliegen einer Einkunftsquelle und die alternativ in den Raum gestellte Liebhabereiprüfung würde die belangte Behörde implizieren, dass ein solcher Mietvertrag zwischen fremden Dritten nicht zustande gekommen wäre. Auch die stillen Reserven, wie bereits im Gutachten von DI ***Gutachter*** aufgezeigt, müssten – unter Verweis auf Rz 32 der Liebhaberei-Richtlinien 2012 – einbezogen werden. Entsprechende Verkaufsmaßnahmen seien bereits gesetzt worden und ein Liegenschaftsbewertungsgutachten von einem unabhängigen Experten eingeholt worden. Vom Vorhandensein von wesentlichen stillen Reserven sei daher jedenfalls auszugehen. Nach den Liebhabereirichtlinien (Rz 33) sei der Zeitpunkt, zu dem die stillen Reserven tatsächlich aufgedeckt werden, unbeachtlich. Zudem entspreche die Liebhaberei-Prüfung im Bereich der Umsatzsteuer nicht dem Unionsrecht.

10. Mit Mängelbehebungsauftrag vom 20.11.2014 betreffend die Beschwerde vom 03.11.2014 hinsichtlich die Wiederaufnahme des Verfahrens zu USt und KÖSt 2005-2009 wurde die Bf. aufgefordert, den Mangel der fehlenden Beschwerdebegründung bis zum 29.12.2014 zu beheben.

11. Die Bf. beantwortete den Mängelbehebungsauftrag mit Eingabe vom **01.12.2014**, eingelangt am 04.12.2014, dahingehend, dass sehr wohl eine Beschwerdebegründung, ausgeführt im Rahmen der angefochtenen Sachbescheide, erkennbar sei und daher keine Grundlage für die Erlassung der angefochtenen Bescheide bestehe. Weiters verwies die Bf. betreffend die Liebhabereiprüfung betreffend Umsatzsteuer und Unionsrecht auf das Erkenntnis des BFG vom 15.09.2004, RV/1100449/2012. Dieses Erkenntnis wurde allerdings in der Folge wegen Rechtswidrigkeit mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14.09.2017, Ro 2015/15/0002 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben.

12. Die Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheide der Veranlagungsjahre 2013-2020 wurden in der Folge **erklärungsgemäß, aber** unter Hinweis auf das nunmehr offene Beschwerdeverfahren **vorläufig veranlagt**.

13. In der Folge erfolgte durch die belangte Behörde eine Zeugeneinvernahme des von der Bf. herangezogenen DI ***Gutachter*** **vom 07.04.2015** betreffend die von diesem erstellten Beweismittel (Verkehrswertgutachten vom 10.12.2013, Schreiben vom 04.01.2014, Schreiben vom 03.02.2014). Aus der Niederschrift geht hervor, dass der Gutachter nach eigenen Angaben eine eigene Ermittlungsmethode zum gebundenen Bodenwert (anstatt der Vergleichswertmethode des Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992) angewandt hatte, keine Vergleichsgrundstücke aus dem örtlichen Preisniveau anführen konnte und keine (auch nicht im Gutachten genannte) Belege betreffend den Grundstückspreis von EUR 1.600/m² (Baufläche) bzw. EUR 1.100/m² (Waldfläche), betreffend Mieten und betreffend Fremdmietenerträge habe. Zur im Gutachten genannten Bodenwertsteigerung von fast 700% in 9 Jahren wollte der Gutachter nicht Stellung nehmen.

14. Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** betreffend **Wiederaufnahmen** zur **Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2005-2009** vom **13.04.2015** wurde (unter Bezugnahme auf diverse als im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen betrachtete Sachverhaltselemente) im Wesentlichen wie folgt begründet:

„Zweifelsfrei steht fest, dass das Finanzamt Salzburg-Land erst durch die durchgeführte Renditeberechnung im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens feststellen konnte, dass ein marktkonform agierender Immobilieninvestor eine monatliche Nettomiete von ca. € 3.342,- verlangen hätte müssen.

Fest steht auch, dass erst im Rahmen der im Prüfungsverfahren durchgeführten Überprüfung des gegenständlichen Leasingvertrages für das Finanzamt Salzburg-Land ersichtlich geworden ist, dass es sich bei diesem Leasingvertrag um einen Verkauf der Immobilie gehandelt hat, sodass ein Vorsteuerabzug aus den jeweiligen monatlichen Leasingraten nicht zulässig war.

Diese aus der Begründung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide hier nur beispielhaft angeführten Tatsachen sind jedenfalls dazu geeignet, zu im Spruch anders lautenden Bescheiden zu führen.

Laut Beschwerdevorbringen werden die Neuerungstatbestände offensichtlich nicht bestritten, sondern nur deren Auswirkungen auf den Bescheidspruch der wiederaufgenommenen Bescheide. Diesbezüglich wird auch auf die Beschwerdevorentscheidung betreffend die angefochtenen Sachbescheide verwiesen.“

15. Die belangte Behörde wies die Beschwerden betreffend **KÖSt und USt 2005-2012** mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 13.04.2015** als unbegründet ab. Sie begründete dies mit separatem Schreiben vom selben Tag unter Bezugnahme auf von der eigenen Kapitalgesellschaft gemietete Luxusimmobilien im Wesentlichen (auch unter Hinweis auf VwGH 07.09.1993, 90/14/0195, 20.06.2000, 98/15/0169; 24.06.2004, 2001/15/0002; 26.03.2007, 2005/14/0091; 16.05.2007, 2005/14/0083; 03.02.2010, 2007/15/0003) wie folgt:

*„Aufgrund der hohen Anschaffungskosten der Immobilie kann die Renditemiete - wie im Betriebsprüfungsbericht dargestellt - in der Marktmiete in keinsten Weise Deckung finden. Insofern liegt kein marktkonformes Verhalten der Beschwerdeführerin vor. Die konkrete Überlassung der Immobilie an die Ehegatten ***Nachname A*** ab Februar bzw. April 2005 stellt somit keine unternehmerische Tätigkeit, sondern eine reine Gebrauchsüberlassung dar. Im Vordergrund stand offenbar nicht das Bestreben, für das eingesetzte Kapital eine nach unternehmerischen Gesichtspunkten kalkulierte Rendite zu erwirtschaften, sondern lediglich die Wohnversorgung der Ehegatten ***Nachname A***.“*

16. Mit **Schreiben vom 14.04.2015** an die belangte Behörde, *****GZ*****, ordnete der **bundesweite Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung** der Finanzverwaltung das

Gutachten von DI ***Gutachter*** vom 10.12.2013, dessen Erläuterung vom 04.01.2014, dessen Schreiben betreffend Fremdmieteträge vom 03.02.2014 sowie ein vorgelegtes Immobilienangebot als „weder schlüssig noch nachvollziehbar und als Beweismittel unbrauchbar“ ein.

17. Die Bf. beantragte mit **Vorlageantrag vom 20.04.2015**, eingelangt am 23.04.2015, die Vorlage an das Bundesfinanzgericht sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat. Auf die Begründung der Beschwerde vom 03.11.2014 wurde verwiesen.

18. Mit **Vorlagebericht vom 15.05.2015** erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Darin beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde und nahm wie folgt Stellung:

„Sachverhalt:

*Mit Datum vom 01.10.2004 wurde zwischen der ***H*** GmbH und dem Ehepaar ***Nachname A*** ein Optionsvertrag geschlossen. Mit diesem Vertrag wurde den Ehegatten ***Nachname A*** die Möglichkeit eingeräumt, sich gegen Zahlung eines Optionsentgeltes in Höhe von € 250.000,00 den Vorzugskaufpreis von € 575.000,00 für eine von 4 Wohnbüroeinheiten mit Dachterrasse und Stellplatz 2 direkt am ***See*** zu sichern. Es handelt sich um eine 2-geschossige Wohnungseinheit, die in allen Himmelsrichtungen mit Terrassenbalkons zum See und zum Ort und einer Gartenterrasse in Richtung ***Bundesstraße*** ausgestattet ist, die von der Fa. ***H*** GmbH errichtet wurde. Der Betrag von € 250.000,00 setzt sich zusammen aus einem Optionsentgelt in Höhe von € 125.000,00 und einem Angeld in Höhe von € 125.000,00 (welches im Falle der rechtzeitigen Ziehung der Option voll auf den Kaufpreis angerechnet würde). Laut Vertrag erlischt das Optionsrecht, wenn es nicht bis spätestens zum 28.2.2005 ausgeübt wird. Mit 15.11.2004 wurde von den Ehegatten ***Nachname A*** das Optionsentgelt in Höhe von € 250.000,00 an die ***H*** GmbH überwiesen. In Punkt 5 des Optionsvertrages wird festgehalten, dass eine Ausübung der Option nur durch eine schriftliche Ausübungserklärung in Verbindung mit Bezahlung des Restkaufpreises von € 450.000,00 zuzgl. Indexsicherungswert erfolgen kann. Laut den Angaben des Geschäftsführers der Errichtergesellschaft ***H*** GmbH, Dr. ***I***, hätte das Ehepaar ***Nachname A*** den Restkaufpreis nicht aufbringen können, sodass man Ihnen eine Miet-Leasing-Vereinbarung angeboten habe.*

*Mit 21.2.2005 wurde die gegenständliche Wohneinheit von der ***H*** GmbH an die Fa. ***E*** GmbH um einen Kaufpreis von € 375.000,00 zuzgl. 20 % USt verkauft. Gesellschafter der Fa. ***H*** GmbH sind Herr Dr. ***I*** mit € 750,00 und die ***Privatstiftung*** mit € 74.250,00. 100 %-ige Gesellschafterin der ***E*** ist die ***Privatstiftung***. Mit 27.2.2005 wurde zwischen der ***E*** GmbH und der ***Bf.*** GmbH in Gründung (in weiterer Folge kurz ***Bf.*** GmbH, ab 27.2.2008 umbenannt in ***Bf.*** GmbH) ein Leasingvertrag*

*hinsichtlich der gegenständlichen Wohnbüroeinheit geschlossen. Die ***Bf.*** GmbH wurde am 31 März 2005 vom Ehepaar ***A*** ***Nachname A*** und ***B*** ***Nachname B*** gegründet. ***A*** ***Nachname A*** war mit 60 % und ***B*** ***Nachname B*** mit 40 % beteiligt. Mit Gründung scheint Frau ***B*** ***Nachname B*** als Geschäftsführerin auf. Der Sitz der ***Bf.*** GmbH befindet sich an der Adresse der gegenständlichen Wohnbüroeinheit. Geschäftsgegenstand der Fa. ***Bf.*** GmbH sei – laut Auskunft des Verwaltungsrates der derzeitigen Gesellschafterin der ***Anstalt_1*** in ***Ort 2*** (Herr ***D*** – der An- und Verkauf von Immobilien in sehr guten Lagen. Laut Auskunft der jetzigen Geschäftsführerin, Frau ***D***, seien die Anteile erworben worden, mit dem Ziel Liegenschaften im ***Region*** zu kaufen, zu vermieten und in weiterer Folge auch zu veräußern.*

*Auf Grund fehlender in Frage kommender Immobilienangebote hätten bislang keine Projekte umgesetzt werden können und bestehe die Geschäftstätigkeit aus der Vermietung der gegenständlichen Wohneinheit (mit Ausnahme der als Firmensitz dienenden, von der Vermietung ausgenommenen 2 Räume). Laut Mietvertrag vom 7.1.2006 mietete das Ehepaar ***Nachname A*** schließlich von der ***Bf.*** GmbH (ist aufgrund des Leasingvertrages vom 27.2.2005 ausschließliche Nutzungsberechtigte der Top 2) die Liegenschaft Top 2. Die Wohnung verteilt sich auf zwei Geschoße (rd. 212 m²), wobei das Obergeschoß lt. vorliegendem Plan neben 3 Zimmer mit insgesamt rd. 58 m², ein Bad (7,4 m²), einen Wirtschaftsraum (4,4 m²), ein WC (2,2 m²) und den Gang (22,1 m²) mit dem Stiegenaufgang ins Dachgeschoss umfasst. Mit dem neuen Mietvertrag vom 2.9.2009 war dann nur mehr Herr ***A*** ***Nachname A*** Mieter der Top 2. Mit Kaufvertrag vom 12.7.2011 (Übergabe mit 1.10.2011) erwarb die ***Bf.*** / ***Bf.*** GmbH noch vor Ablauf der ursprünglich getroffenen Leasingvereinbarung (2015) die Top 2 in der ***Straße*** in ***Ort*** um den Kaufpreis von netto € 450.000,00 zuzgl. 20% USt.*

Seitens des Finanzamtes Salzburg-Land wurde die Liegenschaft als außerbetriebliches Vermögen der BF behandelt und die geltend gemachte Vorsteuer nicht anerkannt. Als Alternativbegründung wurde die gegenständliche Vermietung als Liebhaberei beurteilt und die Vorsteuer auch aus diesem Grund nicht anerkannt.“

19. Am 17.01.2020 regte die Bf. mit Eingabe vom selben Tag eine **Bescheidaufhebung nach § 300 BAO** an. Die Eingabe langte am 17.01.2020 beim Finanzamt Salzburg-Land ein und wurde von diesem mit 03.03.2020 an das Bundesfinanzgericht weitergeleitet.

Unter Bezugnahme auf Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256, 18.10.2017, Ra 2016/13/0050, 22.03.2018, Ra 2017/15/0047) und der „BMF-Info betreffend die steuerliche Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw. hergestellten Immobilien“ vom 17.04.2019 und den 2019 vorgenommenen Änderungen in den KStR 2013 Rz 637 und 638 sei Voraussetzung für eine verdeckte Ausschüttung, dass die

Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhalte. Der Maßstab hänge davon ab, ob es für ein Mietobjekt in der gegebenen Bauart, Größe und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gibt, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Exklusivität mit vergleichbaren Kosten errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde. Den Nachweis für einen funktionierenden Mietenmarkt habe der Steuerpflichtige zu erbringen. Die Höhe einer angemessenen Miete könne daraus abgeleitet werden, 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 erwarte. Eine abstrakte Renditeberechnung sei aber nur gerechtfertigt, wenn es für das zu beurteilende Mietobjekt keinen funktionierenden Mietenmarkt gäbe. Bei Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes sei lediglich die Leistung von Marktmiete zu beurteilen. Sei dies der Fall, sei weder eine verdeckte Ausschüttung, noch ein Vorsteuerauschluss vorzunehmen.

Im konkreten Fall scheitere die Annahme einer verdeckten Ausschüttung bereits aufgrund der Tatsache, dass es sich beim Ehepaar ***Nachname A*** nicht um Anteilsinhaber der Bf. handle. Es liege ein funktionierender Mietenmarkt vor und eine marktübliche Miete sei geleistet worden. Es werde daher ein Vorgehen nach § 300 BAO angeregt.

20. Das Finanzamt erstattete zur Anregung auf Bescheidaufhebung vom 17.01.2020 folgende Stellungnahme vom 09.04.2020:

*„Nach der aktuellen VwGH-Judikatur kann aus der fremdunüblichen Errichtung und Überlassung einer Immobilie an den Anteilsinhaber kein wirtschaftliches Eigentum des Anteilsinhabers abgeleitet werden (VwGH, Ra 2014/15/0039). Vom steuerlichen Vertreter wird unter Hinweis auf die fehlende Anteilseignerschaft eine vGA verneint. Im Zeitpunkt der Anmietung der Wohnung (Mietvertrag vom 7.1.2006) war das Ehepaar ***Nachname A*** aber sehr wohl Anteilseigner der ***Bf.*** GmbH (Vermieterin). Es ist folglich das Vorliegen einer vGA zu prüfen, die wiederum von der Angemessenheit der Miete abhängt.*

Im gegenständlichen Antrag (§ 300 BAO) wurde das Bestehen eines funktionierenden Mietenmarktes - ohne entsprechende Nachweise – lediglich behauptet. Es wurde weder eine Marktmiete erhoben bzw auch keine Renditeberechnung durchgeführt. Vielmehr wurden vom steuerlichen Vertreter lediglich die aufgrund der aktuellen VwGH-Judikatur geforderten Voraussetzungen hierfür skizziert, diese aber nicht auf den konkreten Sachverhalt angewendet.

Den Nachweis für das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes (einschließlich der Beweisvorsorge) hat der Steuerpflichtige zu erbringen (vgl. VwGH, Ra 2017/15/0047), worauf auch vom steuerlichen Vertreter hingewiesen wird. Der Maßstab für einen Fremdvergleich hängt davon ab, ob es für ein Mietobjekt in der gegebenen Bauart, Größe und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gibt (vgl. VwGH, Ra 2016/13/0050), sodass ein

wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde (zB VwGH, 2013/15/0256; VwGH, Ra 2016/13/0050).

Entsprechende Vergleichsobjekte wurden im vorliegenden Fall nicht bekanntgegeben. Bei Bestehen eines funktionierenden Mietenmarktes ist Vergleichsmaßstab die „Marktmiete“; fehlt dieser, kommt insoweit die sich an den Erwartungen eines fremden Investors orientierende „Renditemiete“ zum Tragen (Raab/Renner in SWK 17/2019, 746 ff.). Dem Antrag auf Bescheidaufhebung gem. § 300 BAO kann aus den angeführten Gründen seitens des Finanzamtes nicht zugestimmt werden.“

21. Mit **Schreiben vom 04.05.2020** wurde die Stellungnahme des Finanzamtes vom 09.04.2020 an die Bf. weitergeleitet.

22. Die Bf. stellte mit **Eingabe vom 14.07.2020** unter Bezugnahme auf ein Telefonat mit der damals zuständigen RichterIn einen **Antrag auf Fristverlängerung** für Gutachtenserstellung betreffend einen funktionierenden Mietenmarkt und fremdübliche Miete, welcher mit Fristverlängerungsbeschluss vom 15.07.2020 auch **bewilligt** wurde.

23. Mit **Eingabe der Bf. vom 31.07.2020**, eingelangt am 04.08.2020, erfolgte fristgerecht die **Übermittlung des angekündigten Gutachtens („Nachweis über den funktionierenden Mietenmarkt sowie über die fremdübliche Miete“)**.

Der ermittelte monatliche Netto-Hauptmietzins betrage demnach im Bewertungszeitpunkt (Juli 2020) EUR 10,00/m², was bei einer Wohnnutzfläche von 211,15 m² einer monatlichen Nettomiete von EUR 2.111,50 entspräche. Da in den verfahrensgegenständlichen Jahren eine Miete von EUR 2.940,00 (inkl. 10% Umsatzsteuer und Betriebskosten) vereinbart gewesen sei, sei eine fremdübliche Vermietung jedenfalls zu attestieren.

Im gegenständlichen Privatgutachten wird unter anderem ausgeführt:

*„Die Liegenschaft besteht aus insgesamt 4 Wohnungseigentumsobjekten. Bewertungsgegenständlich ist nur das Wohnungseigentumsobjekt Top 2. Das Wohnungseigentumsobjekt Top 2 verfügt über zwei Etagen, welche jeweils über einen Lift erreichbar sind. Innerhalb der Wohnung verbindet ein Stiegenaufgang die beiden Etagen. Im 1. Obergeschoß befinden sich ein Schlafzimmer und ein Balkon mit Blick auf den ***See***. Zwei weitere Schlafzimmer haben ebenfalls Zugänge auf den Balkon oder die Terrasse. Ein mit Vorraum ausgestattetes Badezimmer befindet sich ebenfalls in diesem Stockwerk sowie ein Wellnessraum mit Sauna und Jacuzzi. Im Dachgeschoß befindet sich die Küche mit Essplatz. Über den Wohnraum erreicht man den Garten, sowie die Terrasse und Dachterrasse. Die Fenster des 1. Obergeschosses, sowie die Fenster des hinteren Teils des Dachgeschosses sind mit automatischen Jalousien ausgestattet, die restlichen Fenster wurden mit fernbedienbaren*

Innenlamellen versehen. Das Dachgeschoß ist vollklimatisiert und kann mit der Wärmepumpe der Klimaanlage auch beheizt werden. Ein Tiefgaragenplatz steht in der Garage zur Verfügung. Zu den Allgemeinflächen zählen u.a. eine Segelkammer und ein Fahrradraum.

[...]

Gebäudeausführung und -ausstattung:

Bauteil	Kurzbeschreibung	Zustand
Umfassungswände:	Keller und EG Massivbauweise, 1.OG und DG Ziegelmauerwerk (lt. Planunterlage)	Gut
Fassade:	Wärmedämmverbundsystem	Gut

Trennwände:	Sämtliche Trennwände bis auf konstruktive Innenwände sind Leichtbauweise ausgeführt	Durchschnitt
Geschossdecken:	Stahlbetonfertigteile	Sehr gut
Abgehängte Decken:	keine	
Treppen:	In Wohnung innenliegende Treppe mit Trittstufen aus Holz	Durchschnitt
Bodenbeläge:	Holzboden (Wohnräume) Fliesen- bzw. Natursteinbelag in Sanitäreinrichtungen	Gut
Fenster:	Holz-Alu (Zweifachisolierverglasung), Lichtkuppel (Wellnessbereich), Dachflächenfenster (DG), Beschattung über vorgehängte Raffstoren, automatische Jalousien und fernbedienbaren Innenlamellen.	Durchschnitt
Türen:	Holztüren	Gut
Elektroinstallation:	Standardelektroinstallation	Gut
Heizung:	Ölzentralheizung sowie zusätzlich Wärmepumpe, Wärmebereitstellung über Fußbodenheizung, Klimatisierung nur im DG (über Wärmepumpe)	Durchschnitt
Warmwasserversorgung:	Über Zentralheizung	Gut
Sanitäranlagen:	Gehobenerer Ausstattung (Natursteinbelag etc.)	Sehr gut
Dachform und Eindeckung:	Kreuzwalmdach mit Blecheindeckung	Durchschnitt
Aufzüge:	1 Personenlift (Baujahr 2005)	Sehr gut
Besondere Einrichtungen bzw. Bauteile:	Wellnessbereich mit Sauna und Jacuzzi	
Zubehör:	Hochwertige Küche (Marke „Küppersbusch“)	
Sonstige Beschreibung:	Seeblick	

[...]

Vergleichswertermittlung (Anmerkung des Richters: in der untenstehenden Grafik fehlten Angaben zu konkreten Liegenschaften, Ort und PLZ wurden anonymisiert):

Im Sinne der obigen Ausführungen und der allgemeinen Bewertungspraxis folgend ist der angemessene (ortsübliche) Mietzins in der Regel durch Anwendung des Vergleichswertverfahrens zu ermitteln (§ 4 LBG analog).

Die Vergleichspreise sollten einen Richtwert (hier bezogen auf einen Quadratmeter Wohnnutzfläche) bilden, der den durchschnittlichen Mietzins für eine Mehrheit von Objekten, die in der vorliegenden Zone zusammengefasst werden, abbildet. Für diese Objekte sollten im Wesentlichen gleiche Nutzungs- und Wertverhältnisse vorliegen.

Abweichungen des bewerteten Objektes von den Vergleichswerten in Bezug auf wertbeeinflussende Umstände – wie Lage, Größe, Art und Beschaffenheit des Mietgegenstandes – werden im Rahmen der Berücksichtigung von Abweichungen mit Hilfe von Zu- oder Abschlägen erfasst. Der Mietzins wird aus erhobenen und vorliegenden Daten, eigenen Datenbanken sowie durch Erhebungen bei ortskundigen Marktteilnehmern wie folgt abgeleitet:

Ort	PLZ	Nettomietpreis	Nettomietpreis/ m²	Wohnfläche in m²	Anpassungen durch Zu- und Abschläge					Angepasster Mietzins (netto)
		(ohne BK, ohne USt)	(ohne BK, ohne USt)		Lage	Größe	Beschaffenheit/ Zustand	sonstige (Moblierung, Seeblick, etc.)	Summe Anpassungen	(ohne BK, ohne USt)
		€ 588,42	€ 12,01	49,00	2%	-15%	5%	-5%	-13%	€ 10,00
		€ 650,00	€ 13,54	48,00	0%	-15%	2%	-10%	-23%	€ 10,00
		€ 690,00	€ 9,20	75,00	5%	-8%	5%	-5%	-3%	€ 9,00
		€ 770,00	€ 6,90	111,59	5%	-5%	10%	5%	15%	€ 8,00
		€ 450,00	€ 10,47	43,00	0%	-15%	8%	5%	-2%	€ 10,00
		€ 325,00	€ 9,85	33,00	5%	-15%	5%	5%	0%	€ 10,00
Mittelwert			€ 10,33	59,93						€ 9,50
Mittelwert gerundet			€ 10,00	60,00						€ 10,00

Für die gegenständliche Wohnung (Wohnnutzfläche 211,15 m²) lässt sich aus den Vergleichswerten ein erzielbarer Netto-Hauptmietzins iHv rund EUR 9,5-10,00/ m² p.M. bei langfristiger Vermietung ableiten.

Ein am örtlichen Immobilienmarkt tätiger Makler schätzt den erzielbaren Netto-Hauptmietzins im Zeitpunkt der Besichtigung für das gesamte Wohnungseigentumsobjekt inkl. Freiflächen und Garagenplatz bei EUR 2.000 - 2.500 p.M. (bei langfristiger, befristeter Vermietung zw. 4-6 Jahren).

Aus dem Immobilienpreisspiegel der WKO für das Jahr 2019 lässt sich ein erzielbarer Mietzins iHv EUR rund 10,00/ m² p.M. ableiten (Wohnungen in Salzburg-Umgebung, in sehr guter Wohnlage, in neuwertigem Zustand).

Unter Berücksichtigung aller angeführten Quellen kann für das gegenständliche Objekt ein gutachterlich ermittelter Netto-Hauptmietzins iHv rund EUR 10,00 / m² p.M. zzgl. Betriebskosten als angemessen und ortsüblich erachtet werden.

[...]

Aus immobilienwirtschaftlicher Sicht ist eine Marktgängigkeit des bewertungsgegenständlichen Objektes grundsätzlich gegeben. Weder die Lage noch die Beschaffenheit oder die Größe des Objektes widersprechen einer Zuführung des Objektes in den örtlichen Mietenmarkt. Nach Rücksprache mit dem ortskundigen Makler und basierend auf der eigenen gutachterlichen

Erfahrung ist eine Nachfrage nach Mietobjekten in gegenständlicher Lage grundsätzlich gegeben. Die Größe des Objektes ist mit 211,15 m² Wohnnutzfläche zwar größer als die durchschnittliche Größe der angeführten Vergleichsobjekte (rd. 61 m²), jedoch stellt eine Wohnnutzfläche solcher Größe im vorliegenden Fall keine derart große Fläche dar, welche eine Vermietung wesentlich erschweren würde. Die Ausführung und Innenausstattung der Wohnung kann als gehoben bezeichnet werden. Der Wellnessbereich (mit Sauna) kann einen zusätzlichen Mietanreiz darstellen.

Ob eine Vermietung im Ergebnis gewinnbringend ist, hängt - außer von dem erzielbaren Mietzins - wesentlich von der sonstigen Bewirtschaftung und den ursprünglichen Anschaffungskosten/Herstellungskosten des Eigentümers bzw. Vermieters ab. Eine gesamtwirtschaftliche Betrachtung, insbesondere die Beurteilung ob die Vermietung insgesamt gewinnbringend ist, ist nicht Gegenstand dieses Gutachtens.“

24. Mit Schreiben vom 07.10.2020 wurde das Gutachten an die belangte Behörde weitergeleitet und diese um Stellungnahme ersucht.

25. Die Stellungnahme des Finanzamtes vom 20.11.2020 zum Gutachten der Bf. lautete wie folgt:

„Im Gutachten vom 30.7.2020 betr. Feststellung des angemessenen (ortsüblichen) Mietzinses und Beurteilung des örtlichen Mietenmarktes sind 5 Vergleichsobjekte mit einer Wohnfl. von 49 – 75 m² sowie ein Objekt mit einer Wohnfl. von 111,59 m² angeführt. Bei der beschwerdegegenständlichen Wohnung (WNfl. 211,15m²) erweist es sich aufgrund der Wohnungsgröße – eine der Eigenschaften von Vergleichsobjekten (vgl. GA, S.12) – offensichtlich als schwierig, geeignete Vergleichsobjekte zu finden, auch wenn durch Zu- und Abschläge entsprechende Anpassungen vorgenommen werden können. Im vorliegenden Fall ist selbst die größte der als Vergleichsobjekte herangezogenen Wohnungen mit einer Wohnfl. von 111,59 m² erheblich kleiner als das zu bewertende Objekt.

Der Maßstab für einen Fremdvergleich hängt davon ab, ob es für ein Mietobjekt in der gegebenen Bauart, Größe und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gibt, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor vergleichbare Objekte (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde (vgl. VwGH, Ra 2016/13/0050). Hinsichtlich der Vermietbarkeit des gegenständlichen Objektes sind die Ausführungen im Gutachten / Kap.6 sehr vage. Es wird diesbezügl. festgestellt, dass die Wohnnutzfläche „nicht eine Größe aufweist, die eine Vermietung wesentlich erschweren würde“. Weiters bleibt auch die Frage, ob eine gewinnbringende Vermietung möglich ist, unbeantwortet. Gerade dieser Umstand wäre aber bei der gutachterlich für den Bewertungszeitpunkt (Juli 2020) ermittelten Nettomiete von € 2.111,50 p.M. interessant, zumal bei den Vergleichsobjekten die durchschnittliche Monatsmiete € 579 beträgt.

Nach Ansicht des Finanzamtes kann aus den angeführten Gründen nicht davon ausgegangen werden, dass es bei der beschwerdegegenständlichen Wohnung um eine marktgängige Liegenschaft handelt sowie ein funktionierender örtlicher Mietenmarkt vorliegt (vgl. GA, S.15).“

26. Mit **Eingabe der Bf. vom 29.01.2021** wurde das Bundesfinanzgericht darüber informiert, dass derzeit der **Verkauf der streitgegenständlichen Liegenschaft** laufe, aber noch nicht verbüchert sei und um Beschwerdestattgabe ersucht. Als Beilage wurde der **Kaufvertrag vom 10.11.2020 übermittelt**, aus welchem ein Kaufpreis von EUR 1.250.000,00 (davon EUR 25.000,00 für den Stellplatz) und die Angabe, dass der Kaufpreis gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a Umsatzsteuergesetz steuerbefreit sei, hervorgeht. Beide Vertragsparteien waren laut Angaben im Vertrag verpflichtet, jeweils eine Maklerprovision von EUR 45.000,00 zu leisten. Die Käufer erklärten, die Wohnung als Hauptwohnsitz zu nutzen.

27. Mit **Schreiben vom 20.08.2021** an die belangte Behörde übermittelte das Bundesfinanzgericht dieser das Schreiben der Bf. vom 29.01.2021 samt Kaufvertrag und ersuchte um Stellungnahme dazu.

28. Die **Stellungnahme des Finanzamtes vom 27.09.2021** zum Verkauf der Wohnung lautete wie folgt:

„Wie bereits ausgeführt (vgl. Stellungnahme v. 20.11.2020), ist nach Ansicht des FAÖ (DST Salzburg-Land) bzgl. der beschwerdegegenständlichen Whg. nicht von einem funktionierenden örtlichen Mietenmarkt auszugehen und ist diese als Luxusimmobilie anzusehen. Dafür sprechen neben Größe, Lage und Ausstattung der Whg. auch der erzielte Kaufpreis. Es ist auch ungewöhnlich, dass von der Verkäuferin - zusätzlich zur Provision der Käufer iHv € 45.000 - eine Maklerprovision in gleicher Höhe bezahlt wurde (vgl. Kaufvertr. /Pkt.2.3), was ebenfalls für das Vorliegen einer schwerer verkäuflichen Luxusimmobilie spricht.

Aus dem gegenständlichen Verkauf kann nach Ansicht des FAÖ nicht abgeleitet werden, dass im Beschwerdezeitraum ein funktionierender Mietenmarkt sowie eine fremdübliche Miete vorhanden gewesen wären.

Mit dem gegenständlichen Verkauf wurde möglicherweise eine günstige Gelegenheit wahrgenommen, dieser hat aber für die entscheidungswesentliche Frage, ob ein funktionierender örtlicher Mietenmarkt vorhanden ist, keinerlei Bedeutung. Mit dem vorgelegten Gutachten wurde der von der Judikatur (VwGH, Ra 2017/15/0047) geforderte Nachweis, nach Ansicht des FAÖ, nicht erbracht (vgl. Stellungnahme v. 20.11.2020).

Mangels Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes kommt demnach als Vergleichsmaßstab eine abstrakt berechnete Renditemiete zum Tragen und ist bis zu dieser Höhe von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen (vgl. BFG, RV/6100945/2015).

Diesbzgl. ist auch zu berücksichtigen, dass eine vA maximal bis zum Bilanzstichtag der betroffenen WJ rückgängig gemacht werden kann (VwGH, 2008/15/0153). Im Hinblick auf den gegenständlichen Beschwerdezeitraum wäre eine vA ohnehin schon verwirklicht.

Aus den angeführten Gründen kann nach Ansicht des FAÖ der beantragten Stattgabe nicht zugestimmt werden.“

29. Die gegenständliche Beschwerdeangelegenheit war zunächst der Gerichtsabteilung 7004 zugeteilt worden. Durch **Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.03.2022** wurde die **Rechtssache** dieser ab 01.04.2022 unbesetzten Gerichtsabteilung gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und mit Wirksamkeit 01.04.2022 der Gerichtsabteilung 6016 **neu zugeteilt**.

30. Mit **Fristsetzungsantrag vom 24.10.2022**, eingelangt am 28.10.2022, beantragte die Bf. eine Entscheidung über die Beschwerdesache binnen einer Frist von bis zu drei Monaten.

31. Der Bf. wurden mit **Beschluss vom 13.11.2022** die **Stellungnahmen der belangten Behörde** vom 20.11.2020 (zu Gutachten) und vom 27.09.2021 (zu Kaufvertrag) zur Wahrung des **Parteiengehörs** zur Stellungnahme **übermittelt**.

32. Mit **verfahrensleitender Anordnung vom 01.12.2022**, dem Bundesfinanzgericht zugestellt am 09.12.2022, trug der Verwaltungsgerichtshof unter Bezugnahme auf den **Fristsetzungsantrag** der Bf. dem Bundesfinanzgericht auf, die Entscheidung binnen drei Monaten zu erlassen.

33. Mit **Eingabe vom 12.12.2022**, welche umgehend an die belangte Behörde weitergeleitet wurde, zog die Bf. den Antrag auf Entscheidung durch den **Senat** zurück und brachte Folgendes vor:

*„Den Ausführungen der belangten Behörde, gez ***M***, kann aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:*

Vorab darf festgehalten werden, dass die Grundvoraussetzung, die ein Gutachten, wie von der Behörde gefordert, nämlich, dass Mieter auch Eigentümer der Gesellschaft sei, seit zumindest 2007 nicht vorlag (dazu siehe unten). Dennoch wurde vom Steuerpflichtigen, um das Verfahren zum Abschluss zu bringen, ein umfangreiches Gutachten in Auftrag gegeben und vorgelegt.

Das Gutachten geht in Kap 6 – wie von der Rsp gefordert – eindeutig darauf ein, ob ein funktionierender Mietenmarkt im konkreten Fall vorliegt, und bejaht dies.

Nach der von der Behörde selbst ins Treffen geführten Rechtsprechung (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050) reicht auch ein „allenfalls kleiner“ Mietenmarkt aus. Das vorgelegte Gutachten

kommt diesbezüglich klar zum Schluss, dass keine wesentlichen Hindernisse bestehen, das Objekt zu vermieten.

Der Hinweis der Behörde, dass das Gutachten keinen Hinweis darauf gibt, ob eine gewinnbringende Vermietung möglich ist, ist grundsätzlich richtig, da es einem Immobiliengutachter, der einen erzielbaren Mietzins und einen funktionierenden Mietenmarkt feststellt, nicht möglich ist, solche Schlüsse zu ziehen. Diese Information lässt sich aber der der Behörde vorliegenden Prognoserechnung entnehmen.

Anmerkungen zur Stellungnahme der Behörde vom 27.09.2021

Die Behörde behauptet, dass die gegenständliche Wohnung als „Luxusimmobilie“ anzusehen wäre, wobei hierfür Größe, Lage und Ausstattung als auch der erzielte Kaufpreis sprechen würden. Allerdings ist festzuhalten, dass im gesamten Verfahren keinerlei Feststellungen getroffen wurden, worauf die Einordnung als „Luxusimmobilie“ im konkreten Fall fußen soll. Diesbezüglich ist insbesondere auf die jüngste VwGH Rsp (08.09.2022, Ra 2020/15/0026) hinzuweisen, wonach die schlichte Behauptung der Behörde, dass eine solche „Luxusimmobilie“ vorliegen soll, nicht ausreicht, ebenso wenig ein bloßer Verweis auf die Höhe der Errichtungskosten. Den Hinweis der Behörde, dass es ungewöhnlich sei, dass von der Verkäuferin zusätzlich zur Provision auch eine Maklerprovision gezahlt wurde, ist unverständlich. Diese Kosten wurden unzweifelhaft an fremde Dritte bezahlt.

Weitere Anmerkungen

*Weiters ist darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde in ihrer Stellungnahme zu der von uns eingebrachten Beschwerde, per Schreiben des BFG, Fr ***N***, mit Datum 04.05.2020, offensichtlich den Standpunkt vertritt, dass eine mögliche verdeckte Gewinnausschüttung lediglich das Jahr 2006 betreffen könne, da danach die grundsätzliche Tatbestandsvoraussetzung, nämlich dass der Mieter auch Eigentümer der vermietenden Gesellschaft, oder zumindest eine dieser nahestehenden Person, nicht vorlagen. Anderslautende Feststellungen wurden im Verfahren nicht getroffen (sondern lediglich unkongretisierte Vermutungen geäußert). Somit dürfte die Behörde der Meinung sein, dass die Jahre ab 2007 antragsgemäß ersatzlos aufzuheben sind. Darüber hinaus dürfen wir folgend darauf hinweisen, dass das BFG in seinem Erkenntnis vom 25.01.2022, RV/7105530/2015 zur Frage der Einkommensteuerpflicht für Herrn ***A*** ***Nachname A***, dem Mieter der gegenständlichen Liegenschaft im gegenständlichen Zeitraum 2006 – 2012, für das Jahr 2006 bereits entschieden hat (im gegenständlichen Sachverhalt wurde eine Außenprüfung bezüglich der Einkünfte betreffend das Jahr 2006. Das BFG erkannte – nach intensiver Befassung mit dem Sachverhalt - kein Vorliegen einer verlängerten Verjährungsfrist nach § 207 Abs 2 2. Satz BAO, wonach es schon keinen Wiederaufnahmegrund erkannte. Gleiches muss auch für das vorliegende Beschwerdeverfahren für die Jahre 2005 bis 2009 gelten, da auch diesbezüglich keine Gründe für die Annahme einer verlängerten Verjährungsfrist und entsprechend kein Wiederaufnahmegrund bestehen.*

Der guten Ordnung halber dürfen wir noch anführen, dass die belangte Behörde offenbar selbst ihre Rechtsansicht zwischenzeitlich geändert hat, sind doch alle Abgabenbescheide seit 2013 (Veranlagungen erfolgten erklärungskgemäß) in Rechtskraft erwachsen.“

34. Mit **E-Mail vom 15.12.2022**, welches umgehend an die Bf. weitergeleitet wurde, legte die belangte Behörde einen liechtensteinischen Handelsregistrauszug betreffend die einzige Gesellschafterin der Bf., die *****J AG***** (bis 04.12.2015: *****Anstalt 1*****; danach *****Anstalt 2*****; 27.11.2018: Umwandlung zu *****J AG*****; *****Registernummer*****), *****Adresse 3*****, Liechtenstein vom 13.12.2022 sowie weitere Dokumente betreffend die *****Anstalt 1*****, die *****Anstalt 2***** bzw. die *****J AG***** vor. Daraus geht hervor, dass *****C*** ***D***** der Geschäftsführer (seit 06.04.2016) und Mitglied des Verwaltungsrates der *****J AG***** ist.

Weiters ist diesen Akten zu entnehmen, dass eine schweizerische *****Bf*****, *****Adresse 2*****, Schweiz (Auszug aus dem Handelsregister des Kantons Graubünden, Schweiz zu *****Nr.*****, Geschäftsführer und Alleingesellschafter zum 27.11.2018: *****C*** ***D*****; früherer Firmenname: *****J*** GmbH**) zum 27.11.2018 die Inhaberin der Gründerrechte der *****Anstalt 2***** war, nachdem sie diese Rechte mit Zessionserklärung vom 10.02.2016 zum 31.12.2015 von *****C*** ***D***** übertragen erhalten hatte. Repräsentant der *****Anstalt 1***** (der Rechtsvorgängerin der *****Anstalt 2*****) zum 01.04.2015 war die *****K*** AG**, *****Adresse 3***** (Liechtenstein), bei welcher *****C*** ***D***** (laut Akteninhalt und auch laut eigener Aussage im Zuge des Erörterungstermins am 17.01.2023) die Funktion des CEO ausübt(e).

35. Im Zuge des **Erörterungstermins vom 17.01.2023** wurden von den Parteien weitere Unterlagen und Dokumente vorgelegt, betreffend diese und das Vorbringen im Detail wird auf die entsprechende Niederschrift samt Beilagen verwiesen.

Die Bf. brachte vor, dass betreffend 2005 und 2006 seitens der belangten Behörde keine Feststellungen zu Verlängerungshandlungen getroffen wurden. Darüber hinaus sei im gesamten Prüfungs- und Beschwerdeverfahren seitens der belangten Behörde von einer Zurechnung der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft an die Ehegatten *****Nachname A***** ausgegangen worden, jedoch ohne dass bislang ausreichende Tatsachenfeststellungen dazu vorliegen würden.

Auf die Frage des Richters, ob die anderen Wohneinheiten der Liegenschaft (Top 1, Top 3 und Top 4) vermietet waren/sind, konnten beide Parteien keine Angaben machen.

Auf die Frage des Richters, ob die Wohnung Top 2 abgesehen vom damaligen Ehepaar *****Nachname A***** noch jemand anderem zur Miete angeboten wurde, verneinte der Geschäftsführer der Bf.

Auf die Frage des Richters, ob die Bf. weitere Liegenschaften angekauft bzw. verleast hat oder hatte, gab der Geschäftsführer der Bf. an, dass zunächst nur die Top 2 in *****Ort***** im

Eigentum der Bf. stand, jedoch im Jahr 2016 die Liegenschaft der ***Adresse 4*** angekauft (nunmehriger Sitz der Bf.) und anschließend bis laufend vermietet wurde.

Auf die Frage des Richters, ob es seitens der Bf. Prognose-Rechnungen oder Wirtschaftlichkeitsrechnungen gibt, welche vor Aufnahme der Vermietung erstellt wurden und vorgelegt werden können, gab der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin an, dass keine solche vorliegen würden, jedoch möglicherweise bei der vorherigen steuerlichen Vertretung vorliegen könnten.

Auf die Frage des Richters, ob seitens der Bf. nach Beginn der beschwerdegegenständlichen Vermietungstätigkeit Prognose-Rechnungen bzw. Wirtschaftlichkeitsrechnungen erstellt wurden, die vorgelegt werden können, gab die steuerliche Vertretung an, dass im Jahr 2013 im Zuge der Betriebsprüfung eine derartige Berechnung der belangten Behörde vorgelegt werden konnte. Diese ist bereits aktenkundig (Eingabe der Bf. an die belangte Behörde vom 13.08.2013).

Die Parteien stellten nunmehr übereinstimmend fest, dass die beschwerdegegenständliche Liegenschaft in ***Ort*** zwar einem gehobenen Standard entspreche, jedoch nicht als Luxusimmobilie einzustufen sei.

Die belangte Behörde war der Ansicht, dass im Falle einer Feststellung einer Liebhabereitgkeit betreffend die beschwerdegegenständliche Vermietung ein Veräußerungserlös (Veräußerungsgewinn) nur dann in das Gesamtergebnis einzubeziehen sei, wenn die Erzielung eines Veräußerungsgewinns bereits von Anfang an (zu Beginn der Vermietung) in die Prognoserechnungen aufgenommen wurde. Dass dies im konkreten Fall der Fall sei, sei im Zuge der Außenprüfung nicht festgestellt worden, weshalb ein allfälliger Veräußerungsgewinn auch nicht einzubeziehen sei.

Die beschwerdeführende Partei verwies dagegen auf die Rz 32 und 33 der LRL 2012 und darauf, dass darin von dieser Einschränkung keine Rede sei und diese daher auch nicht bestehe. Es sei von Anfang an Ziel von Herrn ***D*** gewesen, Gewinne zu erwirtschaften. Entscheidend für das Investment in die beschwerdegegenständliche Liegenschaft sei unter anderem auch ein Wertzuwachs derselben gewesen. Als Beleg dafür werde seitens der Bf. auf den Kaufvertrag vom 12.07.2011 verwiesen, der vor Ablauf der vereinbarten Laufzeit des Leasingvertrages abgeschlossen wurde.

Auf die Frage des Richters, warum die Bf. zunächst die kostenintensive Leasingvariante gewählt hat, bei welcher das Leasingentgelt die vom Ehepaar ***Nachname A*** verlangte Miete bei Weitem übersteigt, gab der Geschäftsführer der Bf., ***C*** ***D*** an, dass auf eine Wertsteigerung der Liegenschaft gehofft und diese nach langen Verhandlungen dann im Jahr 2011 schlussendlich gekauft worden sei bei gleichzeitiger Auflösung des Leasingvertrages. Es sei von Beginn an das Bestreben von ***C*** ***D*** gewesen, diesen Leasingvertrag

schnellstmöglich zu beenden und von einer erwarteten Wertsteigerung der Liegenschaft zu profitieren. Die Bf. legt dazu eine Niederschrift über eine Nachschau vor, welche von der ***Bf.*** (somit von der Bf.) unterfertigt wurde und welche nach Angabe von ***C*** ***D*** im Jahr 2006 verfasst worden sein müsse, da die Gattin von ***C*** ***D*** darin noch mit ihrem Nachnamen vor der Eheschließung angeführt sei und die Heirat laut Angaben von ***C*** ***D*** erst im Jahr 2007 war. Weiters legte die Bf. ein Mail von ihr an die belangte Behörde vom 22.06.2012 vor („Stellungnahme zur Geschäftstätigkeit der ***Bf.*** GmbH“), wonach bis 2020 ein positiver Gesamtüberschuss zu erzielen sei.

Eine Gesamtgewinnberechnung auf Basis der bislang von der Bf. erklärten Daten der Jahre 2005-2020 unter Einbeziehung des Veräußerungserlöses (es liegt durch den Liegenschaftsverkauf ein abgeschlossener Zeitraum vor) wurde vom Richter den Parteien übergeben. Aus den erklärten Daten ergibt sich auf den ersten Blick ein negatives Gesamtergebnis von ca. 100.000,00 EUR, wobei jedoch zu berücksichtigen ist, dass im Jahr 2014 eine USt-Vorschreibung von 217.000,00 (infolge der angefochtenen Bescheide) als Aufwand gebucht wurde und dass ab dem Jahr 2016 die Wiener Liegenschaft ***Adresse 4*** in den Werten enthalten ist und daher noch herauszurechnen ist. Die Bf. kündigt an, diese Berechnung bis spätestens 27.01.2023 vorzunehmen und vorzulegen.

Die belangte Behörde ging weiterhin davon aus, dass aufgrund eines Naheverhältnisses der Ehegatten ***Nachname A*** zur Bf. von einer außerbetrieblichen Zuordnung der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft auszugehen sei.

C ***D*** gab an, selbst (aber über die ***K***, deren CEO er war) das Anstaltskapital der ***Anstalt 1*** aufgebracht zu haben und dass keine Destinatäre bestimmt sind oder waren.

Die Parteien stellten keine weiteren Fragen und Beweisanträge. Der Behördenvertreter beantragte die Abweisung der Beschwerde. Die Bf. beantragte die Stattgabe der Beschwerde im Sinne einer erklärungsgemäßen Veranlagung.

36. Die belangte Behörde übermittelte dem Bundesfinanzgericht am **18.01.2023** ein **Aktenkonvolut** betreffend die durchgeführte Betriebsprüfung, welches umgehend an die Bf. weitergeleitet wurde.

Darin findet sich unter anderem eine am **19.03.2012** mit dem Geschäftsführer der ***E*** GmbH, Dr. ***L*** ***I***, ***Adresse 5***, aufgenommene **Niederschrift**. Darin gibt dieser an, dass es neben der Verwertung der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft TOP 2 in ***Ort*** keine weiteren umgesetzten Projekte gab. Die Familie ***Nachname A*** sei in der Bauphase an ihn herangetreten und habe Interesse an der Einheit Top 2 bekundet. ***A*** ***Nachname A*** habe ihn in weiterer Folge informiert, dass er nicht in der Lage sei, den restlichen Kaufpreis aufzubringen. In der Folge sei das Objekt von der ***E*** GmbH

erworben worden, um es einer weiteren Verwertung zuzuführen. Herr ***Nachname A*** habe ihn gefragt, ob es eine Möglichkeit gäbe, dass zwar der Kaufpreis nicht sofort fließen müsse, aber das Objekt nicht zur Gänze verloren ginge. Ende Februar sei das Objekt bezugsfertig gewesen und letztendlich sei diese „Miet-Leasing-Vereinbarung“ getroffen worden. Der Kauf sei über eine Null-Kupon-Anleihe der ***Privatstiftung*** finanziert worden. Auf die Frage, warum die Leasingvereinbarung auch einen Mietzins beinhaltete, antwortete ***L***, dass der Mietzins eine zusätzliche Absicherung der ***E*** GmbH gewesen sei, da aufgrund einer bisher aufgetretenen Zahlungsverzögerung der Familie ***Nachname A*** nicht absehbar gewesen sei, ob die zehnjährige Vertragsdauer eingehalten werden würde und weiters auch hinsichtlich einer nicht abschätzbaren Abnutzung der Immobilie. Ein Übernahmeprotokoll gebe es nicht, die Liegenschaft sei mit Ende Februar, also mit Fertigstellung, übergeben worden. Die EUR 250.000 als Optionsentgelt und Angeld seien seitens der ***H*** GmbH zur Gänze als Pönale verbucht worden. Zu den bisher angefallen Leasingraten und dem zusätzlich in Rechnung gestellten Kaufpreis von EUR 450.000,00 netto sei zu sagen, dass die Immobilie durch die direkte See-Lage und die Errichtung der internationalen Schule in ***Ort*** eine enorme Wertsteigerung erzielt habe und dadurch mit dem Käufer dieser Kaufpreis vereinbart haben werden können. Die geschäftliche Leitung der ***E*** GmbH befinde sich im Objekt in ***Ort***. Es gebe in der ***Straße*** vier Einheiten, drei davon hätten eine Größe von 220 bis 230 m². Die vierte Einheit habe nur eine Größe von 40 m² und befinde sich im Souterrain, belichtet durch einen Lichtschacht. Von den großen Einheiten werde die Top 2 von der Bf. genutzt, die Top 3 von der ***H*** GmbH und die Top 1 von der ***E*** GmbH und teilweise auch für private Aufenthalte von ***L*** selbst genutzt. Die vierte Einheit diene nur als Puffer. In den Jahre 2008-2011 sei durch die wirtschaftliche Entwicklung und die daraus resultierenden Unsicherheiten keine wirkliche Nachfrage in diesem Hochpreissegment gegeben gewesen bzw. hätten keine entsprechenden Projekte realisiert werden können.

Mit Schreiben vom 03.10.2011 gab die ***Anstalt_1***, vertreten durch ***C*** ***D***, gegenüber der belangten Behörde an, dass sie bestätigen könne, dass ihr alleiniger Inhaber ***C*** ***D*** ist. Ebenso bestätigte die ***K*** AG mit im Veranlagungsakt der belangten Behörde enthaltenen Schreiben vom 17.07.2014 gegenüber der belangten Behörde, dass ***C*** ***D*** wirtschaftlicher Eigentümer und Inhaber der Gründerrechte der ***Anstalt 1*** sei.

37. Die belangte Behörde übermittelte dem Bundesfinanzgericht am **20.01.2023** ein **Aktenkonvolut** betreffend die durchgeführte Betriebsprüfung zum Thema Verlängerungshandlungen bzw. Verjährung (Jahre 2005, 2006), welches umgehend an die Bf. zur Stellungnahme weitergeleitet wurde.

38. Mit **E-Mail der Bf. vom 27.01.2023** übermittelte diese dem Bundesfinanzgericht - wie im Zuge des Erörterungstermines abgefordert - eine ausschließlich die gegenständliche

Vermietung betreffende Gesamtgewinnrechnung (im Excel-Format). Nach dieser ergebe sich ein Gesamtüberschuss von EUR 129.680,02 betreffend die beschwerdegegenständliche Vermietung. Weiters übermittele die Bf. mit E-Mail vom selben Tag eine undatierte Prognoserechnung (lt. Bf. aus einem Besprechungsprotokoll der damaligen steuerlichen Vertretung), ein Schreiben der ***E*** GmbH vom 17.03.2007 betreffend Ankauf der Liegenschaft (das darin enthaltene Angebot wurde aufgrund der Kaufpreishöhe nicht angenommen) sowie eine Dokumentation der Nachschau vom 24.05.2006. Aus Letzterem geht hervor, dass der Verkauf der Einheit Top 2 sowie die Auflösung des vom Voreigentümer abgeschlossenen Leasingvertrag nach Angaben der Bf. bereits bei Kauf der ***Bf.*** durch die ***Anstalt 1*** geplant gewesen sei. Die Eingaben der Bf. vom 27.01.2023 wurden umgehend der belangten Behörde zur Stellungnahme weitergeleitet.

39. Mit E-Mail der belangten Behörde vom 31.01.2023 gab diese unter Verweis auf VwGH Ra 2022/15/0009 vom 25.05.2022 an, dass eine weitere Einlassung über die zu Vermietungsbeginn beabsichtigte oder nicht beabsichtigte Veräußerung nicht mehr opportun sei, da innerhalb des Beobachtungszeitraumes ein entsprechender Veräußerungserlös erzielt wurde. Unter der Voraussetzung, dass die von der Bf. nunmehr vorgelegte Prognoserechnung (die nunmehr ohnehin keine Prognose mehr darstelle) bzw. die Gesamtgewinnberechnung korrekt sei, werde vom Vorliegen einer Liebhaberei in weiterer Folge nicht auszugehen sein. Diese Eingabe wurde der Bf. sogleich weitergeleitet.

40. Mit Eingabe vom 31.01.2023 zog die Bf. unter Bezugnahme auf die Eingabe der belangten Behörde vom selben Tag den im Zuge des Erörterungstermins erhobenen Verjährungseinwand betreffend die Veranlagungen der Jahre 2005 und 2006 zurück.

41. Mit Eingabe vom 15.02.2023 zog die Bf. den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück und gab an, dass die Erklärung in der Eingabe vom 27.01.2023 dem Beschwerdebegehren entspricht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 01.10.2004 wurde zwischen der ***H*** GmbH als Errichterin der Wohnanlage auf der Liegenschaft ***Straße***, ***Ort 1*** und dem Ehepaar ***A*** ***Nachname A*** und ***B*** ***Nachname B*** betreffend die Wohneinheit Top 2 ein Optionsvertrag geschlossen. Damit wurde den Ehegatten die Möglichkeit eingeräumt, sich gegen Zahlung eines Entgeltes in Höhe von EUR 250.000,00 den Kaufpreis von EUR 575.000,00 für eine von 4 Wohnbüroeinheiten (Top 2) des Gebäudes mit Dachterrasse und PKW-Garagenstellplatz 2 am ***See*** zu sichern.

Beschwerdegegenständlich ist nur das Wohnungseigentumsobjekt Top 2, das in allen Himmelsrichtungen mit Terrassenbalkons zum See und zum Ort und einer Gartenterrasse in Richtung ***Bundesstraße*** ausgestattet ist. Es verfügt über zwei Etagen (rd. 212 m²), welche jeweils über einen Lift erreichbar sind. Das Obergeschoß umfasst lt. vorliegendem Plan neben 3 Zimmern mit insgesamt rd. 58 m², ein Bad (7,4 m²), einen Wirtschaftsraum (4,4 m²), ein WC (2,2 m²) und den Gang (22,1 m²) mit dem beide Geschoße verbindenden Stiegenaufgang ins Dachgeschoß. Im 1. Obergeschoß befinden sich ein Schlafzimmer und ein Balkon mit Blick auf den ***See***. Zwei weitere Schlafzimmer haben ebenfalls Zugänge auf den Balkon oder die Terrasse. Ein mit Vorraum ausgestattetes Badezimmer befindet sich ebenfalls in diesem Stockwerk sowie ein Wellnessraum mit Saunakabine, Jacuzzi und Dusche. Im Dachgeschoß befindet sich die Küche mit Essplatz. Über den Wohnraum erreicht man den Garten, sowie die Terrasse und Dachterrasse. Die Fenster des 1. Obergeschosses, sowie die Fenster des hinteren Teils des Dachgeschosses sind mit automatischen Jalousien ausgestattet, die restlichen Fenster wurden mit fernbedienbaren Innenlamellen versehen. Das Dachgeschoß ist vollklimatisiert und kann mit der Wärmepumpe der Klimaanlage auch beheizt werden. Ein Tiefgaragenplatz steht in der Garage zur Verfügung. Zu den Allgemeinflächen zählen u.a. eine Segelkammer und ein Fahrradraum. Es handelt sich dabei, wie aus der Ausstattung hervorgeht, zwar um eine Wohneinheit gehobener Ausstattung, jedoch um keine Luxusimmobilie. Eine Marktgängigkeit und ein funktionierender Mietenmarkt für derartige Objekte konnten von der Bf. nicht nachgewiesen werden.

Der genannte Betrag von EUR 250.000,00 setzt sich zusammen aus einem Optionsentgelt in Höhe von EUR 125.000,00 und einem Angeld in Höhe von EUR 125.000,00, welches im Falle der rechtzeitigen Ziehung der Option voll auf den Kaufpreis angerechnet würde. Laut Vertrag erlischt das Optionsrecht, wenn es nicht bis spätestens zum 28.02.2005 ausgeübt wird.

Am 15.11.2004 wurde von den Ehegatten ***Nachname A*** das Entgelt in Höhe von € 250.000,00 an die ***H*** GmbH überwiesen. In Punkt 5 des Optionsvertrages wird festgehalten, dass eine Ausübung der Option nur durch eine schriftliche Ausübungserklärung in Verbindung mit Bezahlung des Restkaufpreises von EUR 450.000,00 zuzüglich Indexsicherungswert erfolgen kann. Das Ehepaar ***Nachname A*** konnte den Restkaufpreis nicht aufbringen, sodass die ***H*** GmbH diesen eine Abwicklung über eine Miet-Leasing-Vereinbarung angeboten habe.

Mit 21.02.2005 wurde die gegenständliche Wohneinheit von der ***H*** GmbH an die ***E*** GmbH um einen Kaufpreis von EUR 375.000,00 zuzüglich 20% USt (mit Überrechnung der Umsatzsteuer) verkauft. Gesellschafter der ***H*** GmbH waren Dr. ***L*** ***I*** mit EUR 750,00 und die ***Privatstiftung*** mit EUR 74.250,00. 100 %-ige Gesellschafterin der ***E*** GmbH war die ***Privatstiftung***.

Mit 27.02.2005 wurde zwischen der ***E*** GmbH und der nunmehrigen Beschwerdeführerin (in der Folge: „Bf.“; damals ***Bf.*** in Gründung, ab 27.02.2008 umbenannt in ***Bf.*** GmbH und seit 20.10.2016 als ***Bf*** firmierend) ein (Finanzierungs- und Miet-)Leasingvertrag hinsichtlich der gegenständlichen Wohnbüroeinheit geschlossen: Grundmietzeit: 01.03.2005 – 28.02.2015, Leasingentgelt für 10 Jahre: EUR 450.000,00, monatliche Nettoleasingrate EUR 3.822,73, zuzüglich monatliches Nettomietentgelt von EUR 1.750,00, zuzüglich Betriebskosten und öffentliche Abgaben zu Vertragsschluss von EUR 465,00, zusammen monatlich brutto EUR 7.245,28 (inkl. Betriebskosten). Eine Kaufoption um EUR 150.000,- zum Vertragsende wurde ebenso vereinbart. Der Leasingvertrag war noch vor Ablauf der genannten Optionsfrist geschlossen worden und führte unstrittig bereits im Zeitpunkt seines Abschlusses zu einer wirtschaftlichen Zurechnung der Liegenschaft an die Bf.

Die Bf. wurde zunächst mit Gesellschaftsvertrag vom 31.03.2005 als „***Bf.***“ gegründet und am 21.04.2005 zu ***Fn-Nr.*** im Firmenbuch eingetragen. Gründungsgesellschafter waren die damaligen Ehegatten ***B*** *** Nachname B***, geb. ***Datum 1*** (40%) und ***A*** ***Nachname A***, geb. ***Datum 2*** (60%), wobei mit Gründung Frau ***B*** ***Nachname B*** als Geschäftsführerin aufschien und sich der Sitz der ***Bf.*** GmbH an der Adresse des Ehepaares ***Nachname A*** in ***Adresse 6*** befand.

Unternehmensgegenstand der Bf. war laut Punkt Zweitens Absätze 1 und 2 des Gesellschaftsvertrages vom 31.03.2005 und damit seit ihrer Gründung die „Projektentwicklung und Beteiligung an Immobilien und Immobilienentwicklungs- sowie Verwertungsprojekten“ sowie die „Verwaltung, Verwertung und Vermietung von Immobilien“.

Mit Notariatsakt vom 22.12.2005 veräußerten die Ehegatten ***Nachname A*** ihre Anteile an der ***Bf.*** GmbH (Bf.) zu einem Abtretungspreis von insgesamt EUR 17.500,- (entsprechend den Stammeinlagen der beiden Gesellschafter) sowie mit einer am selben Tag abgeschlossenen Ablösevereinbarung mit einer Ablöse von EUR 270.000,00 (siehe dazu weiter unten) an die ***Anstalt 1***. Am 29.12.2005 wurde die ***Anstalt 1*** als alleinige Gesellschafterin der Bf. im Firmenbuch eingetragen.

Die Gründung der ***Anstalt 1*** selbst erfolgte laut Gründungsurkunde mit 15.12.2005. Inhaber der Gründerrechte war ***C*** ***D***, p.a. ***Adresse 7*** (Liechtenstein), wohnhaft in ***Adresse 8*** (Schweiz). Gründer war die ***K*** AG, ***Ort 2*** (Liechtenstein; Treuhandgesellschaft), bei welcher ***C*** ***D*** die Funktion des CEO ausübt(e) und welche lt. Vorhaltsbeantwortung vom 16.06.2014 namens und auf Rechnung von ***C*** ***D*** das Grundkapital für die ***Anstalt 1*** aufbrachte. Als eines von zwei Mitgliedern des Verwaltungsrates der ***Anstalt 1*** trat ebenfalls ***C*** ***D*** (welcher mittlerweile auch Geschäftsführer der Bf. ist) mit Einzelzeichnungsrecht auf. ***C*** ***D*** ist ein beruflich Bekannter des Mieters ***A*** ***Nachname A***. Eine IWD („Internationale Wirtschaftsdaten“) - Abfrage der Betriebsprüfung vom 11.08.2011 ergab, dass

die ***Anstalt_1*** bei der ***K*** AG (Liechtenstein) domiziliert ist. Die ***K*** AG trat laut einer weiteren IWD-Abfrage vom 11.08.2011 für eine Vielzahl von Firmen als Funktionsträger auf.

Ebenfalls mit 22.12.2005 wurde im Zuge einer „Ablösevereinbarung“ von der ***Anstalt 1*** die Überweisung einer einmaligen „Ablöse“-Summe in Höhe von EUR 270.000,- auf das Konto von ***A*** ***Nachname A*** vereinbart, welche ebenfalls dem Erwerb der Anteile diene und eine Lösung unter Berücksichtigung der bereits geleisteten Zahlungen (vor allem des Optionsentgelts) der Ehegatten ***Nachname A*** darstellen sollte, welche das von der Bf. zunächst zu leistende Leasingentgelt und somit den Kaufpreis reduziert hatten (vgl. dazu BFG 25.01.2022, RV/7105530/2015). Am 23.03.2006 wurden seitens der ***Anstalt 1*** die Ablösesumme von EUR 270.000,00 und der Abtretungspreis von EUR 17.500,00 überwiesen.

Geschäftsgegenstand der damaligen ***Bf.*** GmbH war laut Auskunft des Verwaltungsrates der nunmehrigen Gesellschafterin der Bf., der ***Anstalt 1*** in ***Ort 2***, Liechtenstein (***C*** ***D***, einzelzeichnungsberechtigtes Mitglied des aus zwei Personen bestehenden Verwaltungsrates), der An- und Verkauf von Immobilien in sehr guten Lagen. Nach Angaben der zwischenzeitlichen Geschäftsführerin (***F*** ***D***, Ehegattin von ***C*** ***D***) seien die Anteile an der Bf. mit dem Ziel erworben worden, Liegenschaften im ***Region*** zu kaufen, zu vermieten und in weiterer Folge auch zu veräußern. Weitere Projekte hätten sich nicht ergeben. Die Bf. setzte tatsächlich bis auf die beschwerdegegenständliche Vermietung im Beschwerdezeitraum keine weiteren Projekte um, sodass in diesem Zeitraum ihre einzige Tätigkeit in der Vermietung der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft lag. Auch trat die Bf. nicht weiter am Markt auf, da die beschwerdegegenständliche Liegenschaft keinem anderen potentiellen Mieter angeboten wurde.

Der eingetragene Sitz der ***Bf.*** GmbH befand sich vom 18.03.2006 bis zum 26.11.2016 an der Adresse der beschwerdegegenständlichen Wohnbüroeinheit und wurde nach Ankauf einer weiteren Liegenschaft in ***Bf1-Adr*** (Österreich) an diese Adresse verlegt.

Laut Mietvertrag vom 07.01.2006 mietete das Ehepaar ***Nachname A*** schließlich von der ***Bf.*** GmbH (welche aufgrund des Leasingvertrages vom 27.02.2005 die ausschließliche Nutzungsberechtigte der Top 2 war) ca. 75% der Wohneinheit Top 2 (bis auf 2 Räume im Dachgeschoß) der Liegenschaft um eine Bruttomiete von EUR 2.390,00 inkl. 10% USt und Betriebskosten in der Höhe von EUR 465,00 (was genau den Betriebskosten laut Leasingvertrag entspricht sowie eine Nettomiete von EUR 1.750,00 ergibt). Die tatsächliche Nutzung und Zahlung der Miete durch das Ehepaar erfolgte jedoch bereits spätestens ab April 2005 (nach Fertigstellung der Wohneinheit im Februar 2005).

Die von der belangten Behörde ermittelte, am Markt erzielbare monatliche Nettomiete für 2005 unter Berücksichtigung der Terrassen und Freiflächen beträgt gerundet EUR 1.550,0 (EUR 7 x 211,15 m² + EUR 70,00 Parkplatzmiete) zuzüglich Betriebskosten, öffentlicher Abgaben und

Umsatzsteuer und liegt damit unterhalb der vereinbarten und geleisteten Miete (EUR 1.750,00). Die auf Basis von Anschaffungskosten von EUR 818.727,60 netto (investiertes Gesamtkapital laut Betriebsprüfungsbericht) und einer Verzinsung von 4% ermittelte monatliche Renditemiete beträgt EUR 3.341,67 netto.

Im Zuge einer Niederschrift der belangten Behörde über eine Nachschau gem. § 144 BAO bei der Bf. vom 24.05.2006 wurde seitens der Bf. (vertreten durch ***F*** ***D***, damals allerdings noch unter dem damaligen Namen vor der Heirat von ***C*** ***D***, ***F*** ***G***) angegeben, dass die beschwerdegegenständliche Wohnung Top 2 von der Bf. um insgesamt monatlich EUR 7.470,28 (inkl. Betriebskosten) von der ***E*** GmbH geleast und zu mehr als 75% an ***A*** ***Nachname A*** und ***B*** ***Nachname B*** um monatlich EUR 2.390,00 (inkl. Betriebskosten) vermietet sei. Der Leasingvertrag war auf 10 Jahre abgeschlossen worden, die Bf. plante allerdings, die Wohnung nach drei Jahren mit einer Abschlagszahlung zu kaufen. Im Jahr 2007 versuchte die Bf. bereits, die Liegenschaft zu kaufen und damit den Leasingvertrag zu beenden. Dies scheiterte allerdings an den damaligen Preisvorstellungen der der ***E*** GmbH (Angebot vom 17.03.2007 mit Kaufpreis nach Anrechnung der Leasingraten von EUR 915.000,00 zzgl. USt.). Da in ***Ort*** offenbar die Errichtung einer internationalen Schule geplant war, erhoffte sich die Bf. erhebliche Wertsteigerungen der Liegenschaft und rechnete damit, dass die Wohnung in spätestens 10 Jahren zu einem Kaufpreis von einer Million Euro zu veräußern sein werde.

A ***Nachname A*** arbeitete bei einer Bank. ***C*** ***D*** ist ein Bekannter von ***A*** ***Nachname A*** und hatte mit diesem beruflich zu tun.

Im Jahr 2008 kam es tatsächlich in ca. 1 km Entfernung von der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft zur Gründung der genannten internationalen Schule in ***Ort***, welche bis heute besteht.

Die Ehe der Ehegatten ***Nachname A*** war in der Zwischenzeit geschieden worden. Aufgrund eines neuen Mietvertrages vom 02.09.2009 war ***A*** ***Nachname A*** nunmehr alleine Mieter der Top 2, wobei eine Miete von brutto EUR 2.940,00 inkl. EUR 512,00 Betriebskosten vereinbart wurde, welche in der neuen Höhe jedoch zunächst nicht und dann mit erst mit August 2011 verspätet geltend gemacht und schlussendlich mit November 2011 rückwirkend geleistet wurde. Auch die nächsten laut Mietvertrag fälligen Mietanpassungen von März 2011 und April 2013 wurden von beiden Seiten erst verspätet umgesetzt.

Nach einem Generalversammlungsbeschluss vom 31.01.2008 erfolgte ein Namenswechsel der Bf. zu „***Bf.*** GmbH“ (eingetragen am 27.02.2008), bis die Bf. durch einen Generalversammlungsbeschluss vom 20.10.2016 den derzeitigen Namen „***Bf***“ erhielt (eingetragen am 26.11.2016).

Mit Kaufvertrag vom 12.07.2011 (Übergabe mit 01.10.2011) erwarb die Bf. noch vor Ablauf der ursprünglich getroffenen Leasingvereinbarung (ursprüngliche Laufzeit bis 2015) die Top 2 in der ***Straße*** in ***Ort*** um den Kaufpreis von EUR 450.000,00 zzgl. 20% USt (mit Überrechnung der USt).

Im Jahr 2016 erwarb die Bf. eine Liegenschaft in ***Bf1-Adr*** an welcher Adresse sich nunmehr auch der Sitz der Bf. befindet.

Die beschwerdegegenständliche Liegenschaft Top 2 in der ***Straße*** in ***Ort*** wurde von der Bf. mit Kaufvertrag vom 10.11.2020 um EUR 1.250.000,00 ohne USt. (laut Vertrag umsatzsteuerfrei mit Hinweis auf § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994) an zwei natürliche Personen verkauft. Unter Einbeziehung des Veräußerungserlöses ergibt sich für die Bf. für den durch den Verkauf nunmehr abgeschlossenen Beobachtungszeitraum unstrittig ein Gesamtgewinn in der Höhe von ca. 130.000 Euro. Die Bf. hatte von Anfang an auch die Verwertung eines erwarteten erheblichen Wertzuwachses der Liegenschaft (Seelage, erwartete internationale Schule) im Auge, der sich auch in einem tatsächlich erlösten Veräußerungsgewinn innerhalb des Beobachtungszeitraumes von 20 Jahren niederschlugen hat.

Die Abwicklung der beschwerdegegenständlichen Vermietungstätigkeit erfolgte allerdings unter anderem aufgrund der folgenden festgestellten Tatsachen fremdunüblich, weshalb es diesbezüglich an einer wirtschaftlichen, marktorientierten Tätigkeit der Bf. fehlt:

- Die durch die Vermietungstätigkeit der Bf. tatsächlich entstandenen laufenden Aufwendungen inkl. Abschreibungen waren wesentlich höher als die damit erzielten Erträge: Die zu bezahlende Leasingrate 2006 samt Miete und Betriebskosten fiel mit EUR 7.245,28 brutto (monatliche Miete EUR 1.750,00 und Leasingrate EUR 3.822,73 = 5.572,33 netto), deutlich höher als der eingenommene Mietzins von EUR 1.750,00 netto bzw. ab 01/2009 von EUR 2.207,27 netto). Die aus einer 4%igen Verzinsung des eingesetzten Kapitals errechnete Renditemiete erreicht mit EUR 3.341,67 beinahe die doppelte Höhe der erzielten Miete, am Markt wären vergleichbare Immobilien lediglich um ca. 7,00 EUR/m² und somit inkl. 1 PKW-Garagenplatz um ca. 1.550 EUR/Monat Nettomiete vermietbar (von der belangten Behörde ermittelte Marktmiete laut Betriebsprüfungs-Bericht). Dies steht einer marktkonformen, fremdüblichen und gewinnbringenden Vermietung von Anfang an entgegen. Die Wohnung war aufgrund der der Bf. erwachsenen (Anschaffungs-)Kosten nicht in wirtschaftlich sinnvoller Weise an Fremde vermietbar, insoweit war die Liegenschaft aufgrund der Höhe der Investitionen im Vergleich zum erzielbaren Mietzins nicht wirtschaftlich vernünftig im betrieblichen Geschehen einsetzbar.
- Im Leasingentgelt war aus Sicht der Leasinggeberin eine zusätzliche Gewinnkomponente als Ausgleich für das Risiko vorgesehen, dass die Mieter der Bf. nicht imstande waren, die Miete zu leisten. Kautionsvereinbarung wurde keine vereinbart.

- Die Bf. bot diese Liegenschaft keinem anderen Mieter an und trat insoweit nicht am Markt auf. Auch wurden Versuche, eine wesentliche Erhöhung der Miete durchzusetzen und somit einer Rentabilität der Vermietung (abseits von Wertsteigerungserwartungen hinsichtlich der Liegenschaft) näher zu kommen, weder behauptet, noch sind welche dokumentiert.
- Es ist nicht erklärbar, warum das Ehepaar ***Nachname A*** die ihr angebotene Kaufoption betreffend die Wohneinheit nicht gezogen und stattdessen über die zunächst erfolgte Zwischenschaltung der Bf. eine kostenintensive Leasingvariante gewählt hat. Die der Bf. durch die Anschaffung der Wohneinheit erwachsenen Kosten betragen über 800.000 EUR (siehe Betriebsprüfungs-Bericht und Bilanzen der Bf.). Die Anschaffungskosten, die sich im Zuge der Ziehung der Option im Jahr 2005 ergeben hätten, betrugen EUR 575.000,00. Vergleicht man beides, zeigt sich, dass die Anschaffung durch die Ehegatten ***Nachname A*** selbst einen wesentlich niedrigeren Kaufpreis ergeben hätte. Dass diese zu diesem Zeitpunkt die Geldsumme nicht aufbringen konnten, mag zutreffen, ändert allerdings nichts daran, dass durch die Zwischenschaltung der Bf. (die Ehegatten ***Nachname A*** waren zunächst zu 100% Gesellschafter der Bf.) und den Abschluss des Leasingvertrages ebenfalls im Jahr 2005 die Kosten klar absehbar weiter erhöht wurden.
- Die Übergabe der Wohneinheit von der Bf. an die Mieter ***Nachname A*** und deren Einzug erfolgten sowohl nach den Feststellungen der Betriebsprüfung, als auch nach Angaben der Mieterin ***B*** ***Nachname A*** selbst spätestens mit Anfang April 2005. Ein entsprechender Mietvertrag wurde von der Bf. allerdings erst 9 Monate später, nämlich am 07.01.2006 errichtet. Zu diesem Zeitpunkt war allerdings bereits die Anteilsübertragung an der Bf. durch die Ehegatten ***Nachname A*** an die ***Anstalt 1*** erfolgt (Notariatsakt vom 22.12.2005, Eintragung im Firmenbuch am 29.12.2005). Es liegen weder Übergabeprotokolle, noch eine Mietvereinbarung für die Zeit zwischen April 2005 bis zur Errichtung des Mietvertrages am 07.01.2006 vor, obwohl die Übergabe im April 2005 stattfand und die Wohneinheit ab diesem Zeitpunkt von den Ehegatten ***Nachname A*** bewohnt worden ist. Der Mietvertrag vom 07.01.2006 umfasste laut dessen Punkt II. lediglich die Vermietung ab dem 01.01.2006.
- Frau ***B*** ***Nachname B*** unterfertigte den Mietvertrages am 07.01.2006, obwohl sie zu diesem Zeitpunkt nach eigener Aussage aufgrund von Differenzen mit ihrem Noch-Ehemann nicht mehr im Raum Salzburg wohnen und arbeiten wollte und aus allen vertraglichen Vereinbarungen „aussteigen“ wollte. Sie habe den Vertrag nur unterfertigt, weil der Steuerberater dazu geraten habe. Dennoch erfolgte die Abänderung des Mietvertrages auf ***A*** ***Nachname A*** als einzigen Mieter erst mehrere Jahre später, nämlich im September 2009.
- Die Betriebskosten wurden von der Bf. erstmals mit Rechnung vom 31.12.2009 (Rechnungsempfänger ***A*** ***Nachname A***) für den Zeitraum 01.01.2006 – 31.12.2008 abgerechnet bzw. nachverrechnet.

- Die mit dem Mietvertrag 02.09.2009 vereinbarte und rückwirkend ab Jänner 2009 geltende Mietzinserhöhung auf EUR 2.940,00 brutto (und inkl. Betriebskosten) wurde zunächst nicht umgesetzt, da mit Dezember 2009 eine Miete in der Höhe von vor der Erhöhung vorgeschrieben wurde.
- Es wären laut den Mietverträgen für den Zeitraum 12/2007-12/2008, 03/2011-12/2011 und abermals im Mai 2013 Indexanpassungen der Miete vorzunehmen gewesen. Erst Monate nach Beginn der Betriebsprüfung (per E-Mail am 27.11.2011), nachdem dazu bereits Unterlagen von der belangten Behörde angefordert worden waren, sei eine erstmalige Geltendmachung von vereinbarten indexbasierten Mietzinserhöhungen erfolgt. Die Mietzinserhöhung ab März 2011 ist ebenfalls erst im November 2011 (Monate nach Beginn der Betriebsprüfung) dem Mieter vorgeschrieben worden. Auch die Begleichung dieser Forderungen sei durch den Mieter erst mit mehrmonatiger Verzögerung bzw. teils erst Jahre später erfolgt. Mit 04.06.2013 wurde von ***A*** ***Nachname A*** noch immer der ab 01/2009 vereinbarte Mietzins bezahlt, wobei per 17.06.2013 noch ca. EUR 6.000,00 offen waren.
- Erst am 03.09.2014 (im Zuge der Betriebsprüfung) wurde seitens der Bf. eingeräumt, dass von Anfang an tatsächlich 100% der Wohneinheit anstatt von 75% laut den Mietverträgen vom 07.01.2006 und vom 02.09.2009 von der Bf. vermietet wurden und somit keine Eigennutzung der Immobilie durch die Bf. vorlag. Die der Bf. laut Mietvertrag vorbehaltenen beiden Räume (ca. 38 m²) im Dachgeschoß waren nur über vom Gang, der auch den Zugang für die vermieteten Räume ermöglichte, zugänglich (kein eigener Zugang). Das WC der Bf. war zudem nur über die den Ehegatten ***Nachname A*** vermietete Räumlichkeiten erreichbar. Auch fand keine (auch keine schätzungsweise) Aufteilung der Betriebskosten statt. Die Stromkosten beispielsweise wurden vom Lieferanten ausschließlich ***A*** ***Nachname A*** verrechnet.
- Die beiden „Bürozimmer“ der Bf., die laut Mietvertrag von der Bf. nicht vermietet wurden und dieser zur Eigennutzung vorbehalten wurden, waren zu Prüfungsbeginn bei der von der belangten Behörde vorgenommenen Besichtigung am 23.09.2011 ohne Büroausstattung. In einem dieser Zimmer fand sich ein Schlafzimmerhochschrank mit versteauten Kinderspielutensilien.
- Die am 22.12.2005 vereinbarte, von der ***Anstalt_1*** an die Ehegatten ***Nachname A*** für die Option im Jahr 2006 bezahlte Ablöse von EUR 270.000 scheint erstmals mit der Abgabe der Bilanz 2012 am 22.04.2014 auf und wurde somit erst im Zuge der Betriebsprüfung als Teil der Anschaffungskosten aktiviert.
- Die Gesellschafterin der Bf. (***Anstalt_1*** bzw. deren Rechtsnachfolger) gewährte der Bf. hohe Darlehen ohne jeglicher Vereinbarung von Sicherheiten in der Höhe von EUR 250.000 am 28.12.2005 und von EUR 500.000 am 25.01.2008 mit je 4% Verzinsung. Mit einer undatierten Erklärung der ***Anstalt_1*** (gezeichnet durch Verwaltungsrat ***C*** ***D***) an die Bf. (damals vertreten durch die Geschäftsführerin ***F***)

D, die Gattin von ***C*** ***D***) wurde mit Wirkung ab 01.01.2010 unter Hinweis auf die finanzielle Situation der Bf. auf eine Verzinsung der ausstehenden Gesellschafterdarlehen verzichtet. Erst diese Kredite ermöglichten der Bf. die Deckung der anfallenden laufenden Abgänge bzw. Kosten.

- Die Bilanz der liechtensteinischen Gesellschafterin, der ***Anstalt 1***, wies auf der Passivseite ebenfalls entsprechend hohe Verbindlichkeiten (Darlehen gegenüber der ***Bank 2*** und Destinatär) per 31.12.2009 in Höhe von EUR 1.015.569,30 aus. Diese Darlehensvereinbarungen sahen ebenfalls keine Angaben zu Sicherheiten vor.
- In der Bilanz der ***Anstalt_1*** (Alleingesellschafterin der Bf. nach Übertragung der Anteile der Ehegatten ***Nachname A***) erhöhten sich jährlich die Verbindlichkeiten gegenüber dem Destinatär, Stand 2009: EUR 76.072,00. Destinatär war zuerst ***C*** ***D***. Nach einer Anteilsabtretung durch ***C*** ***D*** betreffend die Gründerrechte der ***Anstalt 2*** zum 31.12.2015 war eine schweizerische GmbH mit dem Namen ***Bf***, ***Adresse 2***, Schweiz (früherer Firmenname: ***J*** GmbH) Inhaberin dieser Gründerrechte der ***Anstalt 2***. Der Geschäftsführer und Alleingesellschafter der schweizerischen ***Bf*** zum 27.11.2018 war ***C*** ***D***.
- Die Bf. konnte keine Erkundung des Mietenmarktes vor Aufnahme der Bewirtschaftung oder auch nach Aufnahme der Bewirtschaftung der beschwerdegegenständlichen Immobilie bis zum Beginn der Betriebsprüfung dokumentieren, die zur Vermeidung von Fehlinvestitionen bei am Mietertrag interessierten Immobilieninvestoren üblicherweise erfolgt.

Seitens der belangten Behörde wurden betreffend die von der Wiederaufnahme betroffenen Veranlagungsjahre zu Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils rechtzeitig bereits im Jahr 2011 Handlungen zur Verfolgung des jeweiligen Abgabenanspruches gesetzt (zB.: Grundbuchsabfrage vom 15.07.2011, IWD-Abfrage vom 11.08.2011, Liegenschaftsbesichtigung am 23.09.2011, Schreiben an ***Anstalt_1*** vom 09.09.2011, Vorladung an Mieter vom 13.12.2011).

2. Beweismwürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant und soweit im Folgenden nicht eigens darauf eingegangen wird – unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie dem Parteienvorbringen, insbesondere jenem im Zuge und in Folge des Erörterungstermines vom 17.01.2023 sowie aus der Einsichtnahme des Gerichtes in das Firmenbuch, Grundbuch und in Datenbanken der Finanzverwaltung.

Nach dem in § 167 Abs. 2 BAO verankerten Grundsatz der freien Beweismwürdigung hat sich die Abgabenbehörde und in der Folge das Bundesfinanzgericht - ohne an formale Regeln gebunden zu sein, aber unter Wahrung aller Verfahrensgrundsätze (ordnungsgemäß und

vollständig durchgeführtes Ermittlungsverfahren) - Klarheit über den maßgebenden Sachverhalt zu verschaffen. Dabei ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die dazu vorzunehmende Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen. Von mehreren Möglichkeiten ist jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 05.04.2011, 2010/16/0168; 23.05.2012, 2011/17/0308; 25.04.2013, 2012/15/0135; siehe auch *Ritz*, BAO⁷, § 167 Tz 8 ff).

Alle Eingaben, die seitens der Parteien vor, am und nach dem Erörterungstermin vom 17.01.2023 an das Bundesfinanzgericht gerichtet wurden, wurden der jeweils anderen Partei zur Wahrung des Parteienghört und Ermöglichung einer Stellungnahme jeweils weitergeleitet bzw. zur Kenntnis gebracht.

Mit Eingabe vom 31.01.2023 wurde seitens der belangte Behörde der Einwand der Liebhaberei fallen gelassen, da innerhalb des Beobachtungszeitraumes ein entsprechender Veräußerungserlös erzielt wurde und nicht mehr von Liebhaberei auszugehen sei. Seitens der Bf. wurde mit Eingabe vom 31.01.2023 deren Einwand hinsichtlich Verjährung betreffend die Veranlagungen der Jahre 2005 und 2006 zurückgezogen.

Die belangte Behörde war zunächst (bis zum Erörterungstermin) offenbar der Auffassung, dass die beschwerdegegenständlich vermietete Wohneinheit eine „Luxusimmobilie“ sei, wobei hierfür Größe, Lage und Ausstattung als auch der erzielte Kaufpreis sprechen würden. Es gibt dazu jedoch keine ausreichenden Anhaltspunkte, wie die Bf. in mehreren Eingaben richtigerweise anführt. Im gesamten Verfahren wurden keinerlei Feststellungen getroffen, worauf die Einordnung als „Luxusimmobilie“ konkret fußen soll. Diesbezüglich ist insbesondere auf die jüngste Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 08.09.2022, Ra 2020/15/0026) hinzuweisen, wonach die schlichte Behauptung der Behörde, dass eine solche „Luxusimmobilie“ vorliegen soll, nicht für eine entsprechende Feststellung ausreicht, ebenso wenig ein bloßer Verweis auf die Höhe der Errichtungskosten.

Im konkreten Fall liegt durchaus eine gehobene Ausstattung vor, beispielsweise: Innenlift, indirekter Seezugang (eine Bundesstraße liegt zwischen Gebäude und See), Dachterrasse (vgl. Gutachten), automatische Verschattung, Tiefgaragenparkplatz, Fenster in Dachschräge elektrisch bedienbar, Parkettboden in amerikanischer Nuss inkl. Fußbodenheizung, offener Kamin, Klimaanlage im Dachgeschoßbereich, Tischlerküche sowie Wellnessraum mit Saunakabine und Whirlpool. Diese Ausstattung und Ausführung ist allerdings für eine Einstufung als Luxusimmobilie jedenfalls nicht ausreichend. Es liegt unstrittig auch noch kein „besonders repräsentatives Wohnhaus“ vor. Die Errichtungskosten betrugen auch noch kein

„Mehrfaches“ von durchschnittlichen Errichtungskosten, umgerechnet auf die Nutzflächen (vgl. BFG 12.10.2022, RV/2101231/2020). Auch wurde weder behauptet, noch gab es konkrete Hinweise darauf, dass die künftigen Mieter bereits im Zuge des Baus des Gebäudes involviert gewesen wären oder dass nach deren Wünschen entsprechende Ausstattungen oder Änderungen durchgeführt wurden, bevor es zum Verkauf der Liegenschaft durch die ***H*** GmbH kam. Es ist lediglich aktenkundig, dass die Ehegatten ***Nachname A*** im Zeitraum der Errichtung der Wohneinheiten auf der ***H*** GmbH gegenüber Interesse an der Top 2 der Liegenschaft bekundeten. Im Zuge des Erörterungstermins am 17.01.2023 wurde nunmehr auch seitens der belangten Behörde klargestellt, dass im konkreten Fall (noch) keine Luxusimmobilie vorliegt. Dem schließt sich das erkennende Gericht an.

A ***Nachname A*** arbeitete bei einer Bank (***Bank 1***) und hatte mit ***C*** ***D***, einem Bekannten, diesbezüglich beruflich zu tun. Dies ergibt sich aus der insoweit glaubhaften Aussage von ***B*** ***Nachname A*** im Zuge der Betriebsprüfung.

Die Feststellung betreffend die im Jahr 2008 gegründete internationale Schule in ***Ort*** ergibt sich aus Recherchen auf deren Homepage. Der Link zur dieser lautet:

Link (Abruf am 16.02.2023).

Die belangte Behörde ging von einem Naheverhältnis der Mieter zur Bf. bzw. den Gesellschaftern der Bf. und einer wirtschaftlichen Zurechnung der Liegenschaft an die Ehegatten ***Nachname A*** aus, was von der Bf. und von ***C*** ***D*** bestritten wird.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden mehrere Sachverhaltselemente bekannt, welche eine fremdunübliche Vermietungstätigkeit bzw. Abwicklung der Vertragsverhältnisse darstellen (vgl. festgestellter Sachverhalt) und auch als Wiederaufnahmegründe im Sinne neu hervorgekommener Tatsachen in Frage kommen. Auf einzelne dieser festgestellten Sachverhaltselemente bezüglich der festgestellten Fremdunüblichkeit soll nun eingegangen werden, soweit sie sich nicht bereits ohnehin aus den Ausführungen zum festgestellten Sachverhalt ergeben:

Die Bf. war selbst der Ansicht, dass der Leasingvertrag hohe Kosten verursachte und aus diesem Grund ein Ausstieg aus diesem angestrebt wurde (vgl. Protokoll der Nachschau 2006, Aussagen von ***C*** ***D*** im Zuge des Erörterungstermins am 17.01.2023 sowie diverse Eingaben der Bf. im Zuge des Beschwerdeverfahrens). Es ist daher im Hinblick auf einen Fremdvergleich umso unverständlicher, warum dieser Leasingvertrag abgeschlossen wurde. Die Motivation konnte nur die Sicherung der Liegenschaft für die Mieter, die die Mittel zum rechtzeitigen Kauf nicht aufbrachten und sich diese Liegenschaft dennoch sichern wollten, gewesen sein (vgl. auch die Ausführungen von ***L*** ***I*** dazu).

Die Feststellung, dass die Bf. nicht weiter am Markt auftrat, da sie die beschwerdegegenständliche Liegenschaft keinem anderen Mieter anbot, ergibt sich sowohl aus den unwidersprochenen Feststellungen der Betriebsprüfung, als auch aus der Aussage von ***C*** ***D*** im Zuge des Erörterungstermins vom 17.01.2023 vor dem Bundesfinanzgericht.

Es liegen weder Übergabeprotokolle, noch eine Mietvereinbarung für die Zeit bis zur Errichtung des Mietvertrages am 07.01.2006 vor, obwohl die Übergabe spätestens im April 2005 stattfand und die Wohneinheit unstrittig spätestens ab diesem Zeitpunkt von den Ehegatten ***Nachname A*** bewohnt worden ist. Der Mietvertrag vom 07.01.2006 lautet in Punkt II.: „Das Mietverhältnis wird auf die Dauer von drei Jahren abgeschlossen. Es hat am 01.01.2006 begonnen und endet mit Ablauf des 31.12.2008.(...)“ Da die belangte Behörde im Zuge der Betriebsprüfung entsprechende Dokumente zum Vermietungsverhältnis von der Bf. anforderte, aber kein Vertrag für den Zeitraum vor dem 01.01.2006 vorgelegt werden konnte, wird davon ausgegangen, dass ein solcher auch tatsächlich nicht in schriftlicher Form existiert(e). Ein derartiges Verhalten einer Gesellschaft wäre gegenüber Fremden nicht üblich.

Dass Mietzinserhöhungen und deren Verrechnung und Bezahlung teils und wiederholt verspätet erfolgten, räumte auch die Bf. in ihren Eingaben ein. Eine derart gehäufte Störung einer ordnungsgemäßen Abwicklung durch verspätete, teils noch zu niedrige Geltendmachung und (teils um Jahre) verspätete Begleichung ist nicht mehr als fremdüblich und marktgerecht anzusehen.

Die Bf. brachte vor, dass die Vermietung von tatsächlich 100% anstatt von 75% (laut beiden Mietverträgen vom 07.01.2006 und 02.09.2009) lediglich aus melderechtlichen Gründen erfolgt sei. Es wurden tatsächlich von Anfang an, wie auch die Bf. im Zuge des Verfahrens zugestand und auch die Ausstattung dieser Zimmer im Jahr 2011 zeigte (Kinderspielsachen und Wohnmobiliar statt Büroeinrichtung), 100% vermietet, obwohl laut beiden Mietverträgen samt Lageplan zwei Räume explizit von der Vermietung ausgenommen wurden. Eine derartige Vorgangsweise erscheint nicht (fremd)üblich, ein allenfalls eigenmächtiges Inbesitznehmen nicht vermieteter Räume durch den Mieter würde unter Fremden wohl sanktioniert oder allenfalls in weiterer Folge vertraglich durch Vertragsanpassung geregelt werden, zumal dadurch die vom Mieter geleistete Miete pro Quadratmeter im Vergleich zum vereinbarten Bestandsverhältnis dadurch sinkt.

Die belangte Behörde war der Ansicht, dass die von der ***Anstalt_1*** an die Ehegatten ***Nachname A*** bezahlte Ablöse für die aus Sicht der belangten Behörde „verfallene“ Option von EUR 270.000 im Jahr 2006 nicht nachvollziehbar sei. Die Begründung der Abschlagszahlung, welche von der ***Anstalt_1*** im Zuge der Anteilsübernahme an die Ehegatten ***Nachname A*** geleistet wurde, hat sich – wie sich mit dem Erkenntnis des BFG vom 25.01.2022, RV/7105530/2015, zeigte – zwischenzeitlich aufklären lassen. Die Art der

Abwicklung bleibt allerdings gesamthaft von üblichen Vertragsgestaltungen bzw. Vorgangsweisen doch entfernt, ebenso die erstmals mit der Abgabe der Bilanz 2012 (im Zuge der Betriebsprüfung) am 22.04.2014 erst ersichtliche Aktivierung dieser Kosten als Teil der Anschaffungskosten der Wohnung.

Die Feststellungen betreffend die Kreditverbindlichkeiten und Bilanzen der Bf. und deren Gesellschafter ergeben sich aus den von der Betriebsprüfung angeforderten, entsprechenden Unterlagen (Bilanzen, Kreditverträge, Vorhaltsbeantwortungen), die aktenkundig sind.

Wirtschaftlich agierende, (nur) am Mietertrag interessierte Investoren erkunden vor der Errichtung eines Mietobjektes typischerweise den Mietenmarkt (im gegebenen geographischen Einzugsgebiet), um Fehlinvestitionen zu vermeiden. Die Vorlage der den zu erwartenden Mietenmarkt betreffenden Unterlagen, die einen wirtschaftlich agierenden, (nur) am Mietertrag interessierten Abgabepflichtigen letztlich zur Errichtung eines Mietobjektes bewogen haben, ist jedenfalls zumutbar und im Hinblick auf die im Abgabungsverfahren bestehende Offenlegungspflicht auch geboten (VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047). Die Bf. hingegen konnte keine Erkundung des Mietenmarktes vor Aufnahme der Bewirtschaftung oder auch nach Aufnahme der Bewirtschaftung der beschwerdegegenständlichen Immobilie bis zu Beginn der Betriebsprüfung dokumentieren, wie sich aus dem Akt und auch aus der konkret dazu gestellten Frage im Rahmen des Erörterungstermins vom 17.01.2023 ergibt. Eine solche Erkundung wurde auch bislang nicht behauptet, sondern es wurde u.a. im Jahr 2006 im Zuge der Nachschau lediglich auf die erhoffte Wertsteigerung der Immobilie verwiesen.

Auch wenn all diese Anhaltspunkte, wie die Bf. ausführt, nicht für die definitive Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an die Ehegatten ***Nachname A*** im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO reichen mögen (vgl. VwGH 19.10.2016, Ra 2014/15/0039), liegt jedenfalls eine fremdunübliche und nicht marktorientierte und -konforme Gestaltung der Bewirtschaftung dieser Immobilie durch die Bf. vor. Ein rationaler, rein an einer wirtschaftlichen Vermietung (und nicht am bloßen Wertzuwachs) dieser Wohneinheit interessierter Investor hätte eine Bewirtschaftung keinesfalls so vorgenommen. Die laufenden Kosten der Vermietung überstiegen eindeutig den nachhaltig erzielbaren Mietzins, was auch die im Hintergrund laufend steigenden Verbindlichkeiten zwischen der Bf. und deren Muttergesellschaft und jenen der Muttergesellschaft selbst niederschlug. Auch übte die Bf. im Beschwerdezeitraum unstrittig keine anderen Tätigkeiten aus und verfügte über kein eigenes Personal. Die im Zuge der Betriebsprüfung von der Bf. angestellten Prognoserechnungen, die von einem Gesamtgewinn bis 2020 ausgingen, haben sich jeweils als falsch und stark vom tatsächlich erzielten Ergebnis abweichend erwiesen: Im Zuge der Betriebsprüfung wurde bis 2020 ein Gesamtgewinn aus der Vermietung prognostiziert, tatsächlich lag bis dahin ein Verlust von ca. 230.000 EUR vor (ohne Einbeziehung der Veräußerung). Auch bezogen diese Prognoserechnungen zudem u.a. kaum Instandhaltungs- und Reparaturkosten im üblichen Ausmaß und keinerlei Leerstandsrisiko mit ein.

Betreffend das (Veranlagungs-)Jahr 2005 ist festzuhalten, dass die Mieter auch Gesellschafter der Vermieterin (Bf.) waren. Bis zur Anteilsabtretung mit Vertrag vom 22.12.2005 war die durch die Gesellschafter vermittelte Nahebeziehung zwischen der Gesellschaft (Bf.) und den Mietern (Ehepaar ***Nachname A***) offenkundig.

Die Bf. vereinbarte mit den Ehegatten ***Nachname A*** Anfang 2006 eine etwas höhere Miete (EUR 1.750,00 netto) als die genannte, von der belangten Behörde selbst ermittelte, erzielbare Marktmiete (EUR 1.550,00 netto). Diese von der belangten Behörde ermittelte, erzielbare monatliche Nettomiete unter Berücksichtigung der Terrassen und Freiflächen beträgt (unter Beachtung des entsprechenden Immobilienpreisspiegels laut Betriebsprüfungsbericht) EUR 1.550,00 zuzüglich Betriebskosten, wobei die Ermittlung laut Betriebsprüfungs-Bericht mit EUR 7,00/m² Nutzfläche und EUR 70,00/PKW-Stellplatz schlüssig und nachvollziehbar ist und daher auch seitens des Bundesfinanzgerichtes zugrunde gelegt wird.

Betreffend die Höhe des im Zuge des Leasingvertrages vereinbarten Entgelts gab Dr. ***L*** ***I*** am 19.03.2012 gegenüber der belangten Behörde an, dass im Leasingentgelt eine zusätzliche Gewinnkomponente als Ausgleich dafür enthalten gewesen sei, dass die fortlaufende Zahlung des Leasingentgelts aufgrund der finanziellen Situation der beiden Mieter unsicher gewesen sei. Die Bf. nahm keinerlei Weiterverrechnung dieses Aufschlages vor bzw. sicherte sich auch nicht durch die Vereinbarung einer Kautions in den Mietverträgen ab. Dies ist ein weiterer Hinweis auf eine fremdunübliche Vorgangsweise der Bf. (Übernahme von Risiken zu Gunsten der Mieter ohne Ausgleich durch diese), da kein Grund für einen marktkonformen Vermieter bestünde, dieses finanzielle Risiko zu übernehmen und alleine zu tragen, ohne seinerseits dafür eine Abgeltung, zB über eine höhere Miete oder die Vereinbarung einer Kautions, zu fordern.

Die Bf. legte ein Gutachten „Feststellung des angemessenen (ortsüblichen) Mietzinses und Beurteilung des örtlichen Mietenmarktes“ vom 30.07.2020 vor. Die in diesem Gutachten zu diesem Thema angeführten Vergleichsgrundstücke sind nicht konkret genannt, da jeweils nur eine Postleitzahl sowie ein Ortsname angegeben werden. Es fehlt somit die konkrete Bezeichnung der herangezogenen vermieteten Liegenschaften. Weiters verfügen die angeführten Objekte jeweils über Wohnflächen von 49,00 m², 48,00 m², 75,00 m², 11,59 m², 43,00 m² und 33,00 m² und somit über ein stark von der beschwerdegegenständlichen Wohneinheit (211 m²) abweichendes Flächenmaß. Im Gutachten wird auch nicht behauptet, dass es sich um Objekte vergleichbarer Ausstattung und Gediegenheit mit vergleichbaren Errichtungskosten handle. Auch wenn anhand von Zu- und Abschlägen für Lage, Größe, Beschaffenheit, „Sonstiges (Möblierung, Seeblick, etc.)“ versucht wurde, Anpassungen vorzunehmen, so fehlt es doch gänzlich an der Vergleichbarkeit. Die Bezugnahme auf Preise für das Jahr 2019 (14 Jahre nach Beginn der Vermietungstätigkeit), welche für Wohnungen in ***Region*** in sehr guter Wohnlage in neuwertigen Zustand rund EUR 10,00/m² betragen

würden, ist im Hinblick darauf verfehlt, dass die Angemessenheit von Werten des Jahres 2005 bzw. 2006 als Basis zu beurteilen ist und die belangte Behörde für 2005 bzw. 2006 von ca. 7,00 EUR/m² auf Basis von Preisspiegeln ausgegangen ist. Auch mangels Anführung der konkreten Liegenschaften fehlt es an der Nachvollziehbarkeit und Überprüfbarkeit dieses Vergleichs im Gutachten, welches sich damit hinsichtlich der Renditemiete und dem erzielbaren Mietzins für den relevanten Zeitpunkt somit als untauglich herausstellte. Auch die in diesem Gutachten attestierte Marktgängigkeit der Immobilie ist zu hinterfragen: Wie ausgeführt erschien weder eine gewinnbringende Vermietung erzielbar, noch erfolgte die bereits im Zuge der Betriebsprüfung als vorrangiges Ziel angegebene Veräußerung der Liegenschaft (Schreiben der Bf. vom 22.06.2012 an die belangte Behörde) in angemessener Zeit, sondern erst mehrere Jahre später am 10.11.2020. Weiters war nicht nur von der Käuferin, sondern auch von der Bf. als Verkäuferin eine Maklerprovision zu entrichten, was – wie die belangte Behörde zu Recht ausführte – auch angesichts der verhältnismäßig großen Wohnfläche auf eine in diesem Zeitraum schwieriger als üblich verkäufliche und somit nicht marktgängige Immobilie schließen lässt.

Auch die bereits zuvor vorgelegten Gutachten und Schreiben von DI ***Gutachter*** betreffend Miete waren nicht geeignet, einen funktionierenden Mietenmarkt oder einen marktkonformen Mietzins für diese Immobilie nachzuweisen. Auf das zutreffende Schreiben des bundesweiten Fachbereichs Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung der Finanzverwaltung vom 14.04.2015 an die belangte Behörde, ***GZ***, welches die Unzulänglichkeiten näher ausführt, wird verwiesen.

Ebenso schlüssig und nachvollziehbar ist die von der belangten Behörde ermittelte Renditemiete, die sich anhand einer ca. 4%igen Verzinsung des zum Erwerb dieser Wohneinheit eingesetzten Kapitals berechnet (siehe dazu Betriebsprüfungsbericht). Die Ermittlung der Rendite erfolgte anhand der Verhältnisse zu Beginn der Vermietung. Es geht dabei um die Ermittlung jener Rendite, die von einem marktüblich agierenden Immobilieninvestor üblicherweise aus der eingesetzten Geldsumme durch Vermietung erzielt wird. Da ausschließlich die Rendite aus Vermietungstätigkeit relevant ist und nicht auch eine allfällige Wertsteigerung (welche allenfalls im Rahmen einer kurzfristigen Behaltdauer von 1-2 Jahren als Umlaufvermögen relevant wäre), war eine allfällige Wertsteigerung der vermieteten Liegenschaft bei der Berechnung der Renditemiete aus Vermietung nicht relevant und daher auch nicht einzubeziehen.

Die konkret von der belangten Behörde im Zuge der Betriebsprüfung vorgenommene Berechnung der Renditemiete und der Marktmiete wurde daher von der Bf. bislang nicht substantiiert entkräftet, sodass auf die aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes nachvollziehbare Berechnung im Betriebsprüfungsbericht verwiesen werden kann.

Sowohl die tatsächlich geleistete Miete, als auch die berechnete Marktmiete liegen allerdings erheblich unterhalb jener Nettomiete, welche erforderlich wäre, um mit einer Vermietung dieser Immobilie in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren Gewinne zu erwirtschaften. Dies ist auch aus den von der Bf. selbst zwischenzeitlich erklärten Veranlagungsdaten für den durch den Verkauf abgeschlossenen Zeitraum ersichtlich, wonach ohne Einbeziehung des Veräußerungsgewinnes der Liegenschaft auch nach über 15 Jahren ein Gesamtüberschuss noch in weiter Ferne lag. Dies wurde auch im Zuge des Erörterungstermins besprochen.

Dieses Missverhältnis aus Kosten und Ertrag steht damit allerdings einer marktkonformen, fremdüblichen und gewinnbringenden Vermietung von Anfang an entgegen. Die Wohnung war aufgrund der der Bf. erwachsenen (Anschaffungs-)Kosten nicht in wirtschaftlich sinnvoller Weise an Fremde vermietbar (VwGH 16.05.2007, 2005/14/0083). Insoweit war die Liegenschaft aufgrund der Höhe der Investitionen und laufenden Kosten im Vergleich zum erzielbaren Mietzins nicht wirtschaftlich vernünftig im betrieblichen Geschehen einsetzbar. Die konkret von der belangten Behörde im Zuge der Betriebsprüfung vorgenommene Berechnung der Renditemiete und der Marktmiete wurde auch von der Bf. bislang nicht substantiiert bestritten oder entkräftet, sodass auf die aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes nachvollziehbare Berechnung im Betriebsprüfungsbericht verwiesen werden kann.

Auch eine Untersuchung in Anlehnung an den in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256; 08.09.2022, Ra 2020/15/0026) angesprochenen funktionierenden Mietenmarkt ergab, dass ein solcher von der Bf. nicht erfolgreich nachgewiesen wurde. Ein funktionierender Mietenmarkt in diesem Sinne wäre nur dann als gegeben anzunehmen, 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, was vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist (VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047; VwGH 07.12.2020, Ra 2020/15/0004). Dies ist in der gegebenen Sachverhaltskonstellation nicht der Fall: Wirtschaftlich agierende, (nur) am Mietertrag interessierte Investoren erkunden vor der Errichtung eines Mietobjektes den Mietenmarkt (im gegebenen geographischen Einzugsgebiet), um Fehlinvestitionen zu vermeiden. Daher ist es jedenfalls zumutbar und im Hinblick auf die im Abgabenverfahren bestehende Offenlegungspflicht auch geboten, die den zu erwartenden Mietenmarkt betreffenden Unterlagen, die einen wirtschaftlich agierenden, nur am Mietertrag interessierten Abgabepflichtigen letztlich zur Errichtung des konkreten Mietobjektes bewogen und von der Investition in eine besser rentierliche Immobilie abgehalten haben, vorzulegen (VwGH 08.09.2022, Ra 2020/15/0026 mit Verweis auf VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047, 07.12.2020, Ra 2020/15/0004). Entsprechende Unterlagen wurden seitens der Bf. trotz konkreter Nachfrage (auch im Zuge des Erörterungstermins) nicht vorgelegt. Das spricht gegen das Vorliegen eines für Investoren typischen, wenn nicht sogar notwendigen Verhaltens. Ein funktionierender Mietenmarkt im Sinne der Rechtsprechung liegt im Ergebnis nur vor, wenn der Nachweis erbracht wird, dass das konkrete Wohnobjekt der Körperschaft

Mietrenditen erbringt, wie sie bei gut rentierlichen Objekten erzielbar sind (VwGH 08.09.2022, Ra 2020/15/0026). Eine derartige Rendite, ist, wie sich aus den erzielten und erzielbaren Mieten (siehe oben) ergibt, gegenständlich nicht möglich, sodass schon deshalb dieser Nachweis von der Bf. nicht erbracht werden konnte.

Aus einem von der Bf. 27.01.2023 vorgelegten Schreiben der ***E*** GmbH vom 17.03.2007 (der damaligen Leasinggeberin) betreffend Ankauf der Einheit Top 2 bzw. Auflösung des Leasingvertrages geht vielmehr hervor, dass die Bf. bzw. ***C*** ***D*** als Gesellschafter versuchten, die Liegenschaft so schnell als möglich zu kaufen und die damalige Eigentümerin deshalb ein Angebot mit Annahmefrist bis zum 31.03.2007 legte. Dieses Angebot wurde in der Folge jedoch von der Bf. offenbar bereits aufgrund der Höhe des angebotenen Kaufpreises (nach Anrechnung der Leasingraten EUR 915.000,00 zzgl. USt.) nicht angenommen. Der Plan, die Leasingvariante zu beenden und den Kauf fertig abzuwickeln, bestand jedoch offenbar weiterhin und konnte schließlich mit Kaufvertrag vom 12.07.2011 umgesetzt werden. Dahinter stand, wie sich bereits aus dem Protokoll zur Nachschau schon im Jahr 2006 (24.05.2006), also wenige Monate nach Erwerb der Anteile an der Bf. durch die ***Anstalt 1***, ergibt und nunmehr auch von der belangten Behörde nicht mehr bestritten wird, die Intention, von der Wertsteigerung der Liegenschaft zu profitieren, insbesondere durch die schon damals im Raum stehende und 2008 tatsächlich umgesetzte Etablierung einer internationalen Schule in naher Umgebung. Im Zuge der Nachschau 2006 hatte die Vertreterin der Bf. gegenüber der belangten Behörde bereits angegeben, dass die Geschäftstätigkeit der Bf. in erster Linie der An- und Verkauf von Immobilien in gehobener Lage sei. Auch der formelle Unternehmensgegenstand der Bf. umfasste stets auch den Verkauf von Liegenschaften. Allerdings ist im Hinblick auf die Prüfung einer Vermietungstätigkeit nur die Mietrendite relevant und nicht ein allenfalls zu erzielender Veräußerungserlös. Zudem verschlechterte sich – wie im gegenständlichen Fall – das kumulierte Ergebnis durch die aufrechte Vermietung laufend, sodass ein wirtschaftlich agierender Investor, der eine rentable Vermietung betreiben will, eine derartige Immobilie eher früher als später abstoßen würde, um den (selbst unter Einbeziehung einer Wertsteigerung möglichen, aber nicht sicheren) Gewinn zu maximieren und diesen nicht laufend zu schmälern, zumal das Risiko besteht, dass eine allfällige Wertsteigerung zwar erwartet, aber nie als sicher angesehen werden kann, während eine derartige Vermietung tatsächliche (sichere) Belastungen mit sich bringt.

Diese Art der Gestaltung und Abwicklung der Verhältnisse ist in einer Gesamtbetrachtung der Umstände, auch angesichts der Einschaltung liechtensteinischer und schweizerischer Gesellschaften, entgegen dem Vorbringen der Bf. nicht nur ungewöhnlich, sondern auch nicht fremdüblich und lässt sich nicht anders als durch eine Motivation der der VorteilsGewährung im Sinne einer Überlassung der Wohnung für private Bedürfnisse an das Ehepaar ***Nachname A*** erklären, da die Mietkonstruktion schon vor Eintritt der ***Anstalt_1*** bei Gründung der Bf. geplant und in die Wege geleitet und anschließend sozusagen unverändert weitergeführt wurde. Dies gilt auch dann, wenn das entsprechende

Naheverhältnis im Wege einer zwischen der ***Anstalt_1*** und den Ehegatten ***Nachname A*** zwischengeschalteten Gesellschaft, der Bf., hergestellt wird. Das gilt umso mehr, als die Wohneinheit spätestens im April 2005 an die Mieter (Ehegatten ***Nachname A***)) übergeben und von den genutzt wurde, somit zu einem Zeitpunkt, als die Ehegatten ***Nachname A*** noch alleinige Gesellschafter der Bf. waren.

Im Zuge der Betriebsprüfung gab Dr. ***I***, der Geschäftsführer der ***H*** GmbH (Errichterin des Gebäudes) am 19.03.2012 an, dass die anderen 3 Wohneinheiten dieser Liegenschaft immer noch in Nutzung der ***H*** GmbH der GmbH sind, durch deren Gesellschaften und Geschäftsführer genutzt werden und zu diesem Zeitpunkt somit nicht an Gesellschaftsfremde vermietet waren. Wäre die Vermietung dieser Immobilie für Investoren attraktiv, würden wohl auch die TOP 1 und 3 am Markt angeboten und in der Folge vermietet und nicht durch die Errichter selbst bloß fallweise genutzt werden. Dass selbst ein Verkauf dieser Immobilien nicht einfach sein mag, hat auch ***L*** ***I*** in seiner Vernehmung am 19.03.2012 dadurch ausgedrückt, dass in den Jahren 2008-2011 (Immobilienkrise) „keine wirkliche Nachfrage in diesem Hochpreissegment gegeben“ war und auch abgesehen vom Projekt in ***Ort*** keine anderen Projekte von der ***E*** umgesetzt wurden.

Die Bf. brachte zusammengefasst vor, hauptsächlich an einer Wertsteigerung der Immobilie interessiert gewesen zu sein und die nicht besonders gut laufende Vermietung sozusagen in Kauf genommen zu haben. Sie zeigt damit und in der im Wesentlichen unverändert fortgeführten Vermietung bis zum Verkauf aber auch, dass das wirtschaftliche Interesse primär nicht in einer (marktüblichen) Vermietung, sondern allenfalls in der Erzielung eines Veräußerungsgewinns lag.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

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

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Dies trifft im Bereich von Nutzungsüberlassungen an Gesellschaftern jedenfalls dann zu, wenn eine Nutzungsüberlassung überwiegend zu verdeckten Zuwendungen führt ("verdeckte Ausschüttung" nach § 8 Abs. 2 KStG 1988).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH werden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 30.06.2015, Ra 2015/15/0028). Diese für die steuerliche Anerkennung aufgestellten Kriterien haben nach der Rechtsprechung ihre Bedeutung im Rahmen der Beweismäßigkeit und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 31.01.2019, Ra 2018/15/0050; 26.05.2010, 2006/13/0134). Entscheidend ist der Fremdvergleich daher bei Gestaltungen, welche den Bereich der privaten Lebensführung berühren und bei denen die Möglichkeit besteht, dass bloß zur Erreichung von steuerlichen Folgen eine Leistungsbeziehung vorgegeben wird, zB auch Vermietung von privat genutztem Wohnraum unter Nahestehenden (VwGH 28.05.2019, Ra 2017/15/0062). Nur dann, wenn die Gestaltung keine Berührung zur Sphäre der privaten Lebensführung aufweist, werden in der Unternehmerkette auch Leistungsbeziehungen zu nicht fremdüblichen Entgelten anerkannt (VwGH 28.05.2019, Ra 2017/15/0062).

Nach der Rechtsprechung des VwGH wird keine Unternehmereigenschaft begründet, wenn eine Tätigkeit nicht von einem wirtschaftlichen Interesse getragen wird, sondern primär mit dem Hintergrund erfolgt, Vorteile bzw. Zuwendungen zu gewähren (VwGH 16.05.2007, 2005/14/0083).

Die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an Gesellschafter oder diesen nahestehenden Personen kommt als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr: Art. 9 Abs. 1 Unterabsätze 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG) in Betracht. Es fehlt allerdings an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn die Überlassung nicht deshalb erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem Gesellschafter oder diesen nahestehenden Personen einen Vorteil zuzuwenden. Die Beurteilung ist dabei an Hand eines Vergleiches zwischen den Umständen vorzunehmen, unter denen das Wohngebäude dem Gesellschafter bzw. der nahestehenden Person überlassen wird, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird (vgl. VwGH 07.07.2011, 2007/15/0255). 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 (VwGH 10.02.2016, 2013/15/0284; 07.12.2020, Ra 2020/15/0004).

Der Vorgang kann sich einerseits 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 10.02.2016, 2013/15/0284). Anderes gilt wohl dann, wenn die Abweichung erheblich ist und weitere Gründe für die Fremdunüblichkeit vorliegen.

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt zur Beurteilung des Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit dem Gesamtbild der Verhältnisse entscheidendes Gewicht zu. Eine abstrakte Renditeberechnung ist demnach dann nicht gerechtfertigt, wenn es für das von der Bf. errichtete Mietobjekt einen funktionierenden Mietenmarkt gibt (VwGH 29.06.2016, 2013/15/0301). Bei einem funktionierenden Mietenmarkt würde ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten, was vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist (VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256). Wirtschaftlich agierende, (nur) am Mietertrag interessierte Investoren würden vor der Errichtung eines Mietobjektes den Mietenmarkt (im gegebenen geographischen Einzugsgebiet) erkunden, um Fehlinvestitionen zu vermeiden. Die Vorlage der den zu erwartenden Mietenmarkt betreffenden Unterlagen, die einen wirtschaftlich agierenden, (nur) am Mietertrag interessierten Abgabepflichtigen letztlich zur Errichtung eines Mietobjektes bewogen haben, ist jedenfalls zumutbar und im Hinblick auf die im Abgabenverfahren bestehende Offenlegungspflicht auch geboten (VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047). Die Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors umfasst jenen Renditesatz, der sich bei optimaler Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (gegebenenfalls des höheren Verkehrswerts des Objekts) in Immobilien ergibt, wobei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditezinssatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % (idR in Abhängigkeit von den Marktverhältnissen wie Sekundärkapitalmarktrendite zu Beginn der Vermietung) zu erzielen sein müsste. Die Ermittlung der Rendite innerhalb der Bandbreite muss anhand der Verhältnisse zu Beginn der Vermietung vorgenommen werden.

Im Erkenntnis des VwGH Ra 2020/15/0004 vom 07.12.2020 fasst dieser zusammen:

„Aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich somit, dass es im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an eine der Körperschaft nahestehende Person in drei Fällen zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges kommen kann. Beim ersten Fall handelt es sich um die bloße Gebrauchsüberlassung, bei der keine unternehmerische Betätigung vorliegt. Der zweite Fall erfasst die (nicht fremdübliche) Nutzungsüberlassung an besonders repräsentativen Wohngebäuden, welche schon ihrer Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind. Der dritte Fall betrifft die Vermietung von im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäuden um weniger als 50 % der Renditemiete. In den letzten beiden Fällen ordnet § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 den Vorsteuerauschluss an.“

§ 7 Abs. 1 und 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 lauten auszugsweise:

§ 7. (1) Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. [...]

Nach **§ 8 Abs. 1 KStG 1988** bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. Für die Ermittlung des Einkommens ist es nach Abs. 2 ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988** (EStG 1988) sind gemäß Z 1 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abzugsfähig. Nach Abs. 1 Z 2 lit. a können Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof führt dazu im Erkenntnis Ra 2020/15/0004 vom 07.12.2020 unter anderem aus:

„Die dem persönlichen Wohnbedürfnis eines Steuerpflichtigen dienende eigene Wohnung gehört zum Kernbereich der persönlichen Lebensführung (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197). Die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnimmobilie zur Befriedigung des eigenen Wohnbedarfs erfüllt weder einen Einkunftstatbestand iSd EStG 1988, noch stellt sie eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG 1994 dar. Eine Person kann ihren Wohnbedarf auch dadurch befriedigen, dass sie die Wohnimmobilie durch eine in ihrem Einflussbereich stehende Körperschaft (GmbH, Privatstiftung etc.) anschaffen oder herstellen und sich sodann von dieser Körperschaft das Recht auf Nutzung der Wohnimmobilie einräumen lässt. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Körperschaft mit der Nutzungsüberlassung als Unternehmerin zur Erzielung von Einnahmen tätig wird oder ob die Nutzungsüberlassung erfolgt, um der nahestehenden Person (Gesellschafter, Stifter etc.) causa societatis Vorteile zuzuwenden. Dabei kann das causa societatis veranlasste Verhalten der Körperschaft auch im Kleide einer unternehmerischen Tätigkeit auftreten, weil die Geltendmachung der aus der Anschaffung bzw. Herstellung resultierenden Vorsteuern (durch Nutzungsüberlassung für den sich aus § 12 Abs. 10 UStG 1994

ergebenden Zeitraum zu der gemäß § 10 UStG 1994 - auf Basis der Ermächtigung nach Art. 117 Abs. 2 MwSt-RL 2006/112/EG - ermäßigten Umsatzsteuer aus den Wohnungsmieten) angestrebt wird.

Die Einräumung der laufenden Nutzung an einer Wohnimmobilie durch eine Körperschaft an ihr nahestehende Personen kann zunächst eine bloße Gebrauchsüberlassung darstellen, die keine unternehmerische Betätigung iSd UStG 1994 begründet (VwGH 24.06.1999, 96/15/0098; 10.02.2016, 2013/15/0284). Erfolgt die Überlassung der Nutzung einer Wohnimmobilie an die nahestehende Person nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihr einen Vorteil zuzuwenden (Zuwendung an den Gesellschafter bzw. aus der Stiftung), so fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083). Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten finden sich im Urteil des EuGH vom 26. September 1996, Enkler, C-230/94, Rn 24 ff, insbesondere Rn 28. Demnach kommt es unter Bedachtnahme auf alle Besonderheiten des Einzelfalles entscheidend darauf an, ob die Nutzungsüberlassung unter Umständen erfolgt, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird (vgl. VwGH 07.07.2011, 2007/15/0255).

Liegt das Bild einer wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit (und keine bloße Gebrauchsüberlassung) der Körperschaft vor, ist im Bereich der Überlassung von Wohnimmobilien durch eine Körperschaft an nahestehende Personen gesondert zu prüfen, ob der Vorgang eine verdeckte Ausschüttung darstellt (§ 8 Abs. 2 KStG 1988), was gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führen kann (VwGH 23.02.2010, 2007/15/0003). Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten „Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne der [...] §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind“, nämlich nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, was an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln ist (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006), wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte. Die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist allerdings ausgeschlossen, wenn die Errichtung des Gebäudes mit anschließender Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich standhält.

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 19. März 2013, 2009/15/0215, und vom 27. Juni 2018, Ra 2017/15/0019, ausgeführt hat, ist bei von der Körperschaft nicht fremdüblich den Gesellschaftern (Stiftern) zur Nutzung überlassenen Wohnimmobilien im Rahmen der verdeckten Ausschüttung zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen

Geschehen (z.B. durch Vermietung an fremde Personen) einsetzbaren Gebäuden („klassische“ verdeckte Ausschüttung) und solchen Wohngebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Wohngebäude) bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“). In Bezug auf den zweitgenannten Fall ist entscheidend, dass Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein causa societatis veranlasst ist, von vorneherein nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der Körperschaft zählen (vgl. ausführlich VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091; sowie 16.05.2007, 2005/14/0083). Solche Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung allein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die ein sorgfältiger, nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter gar nicht angeschafft hätte, bilden (hinsichtlich der laufenden Besteuerung) steuerneutrales Vermögen der Körperschaft (vgl. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG, Wien 1996, S 134; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002). Erreicht die tatsächliche Miete bei der Überlassung solcher nicht dem steuerlichen Betriebsvermögen zuzuordnender Gebäude nicht eine (nahezu) fremdübliche Höhe (die Hälfte einer fremdüblichen Miete wäre hier nicht ausreichend), wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter zur Gänze für verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 bezogen und tritt damit der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ein. (...)

§ 261 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) idF. BGBl. I Nr. 13/2014 lautet:

„Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.“

Gemäß **§ 303 Abs. 1 lit. b BAO** idF. BGBl. I Nr. 14/2013 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach **§ 307 Abs. 3 BAO** idF. BGBl. I Nr. 20/2009 tritt das Verfahren durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheides in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Aus diesem Grund leben nach einer Aufhebung von Wiederaufnahmebescheiden entsprechende, vorherige Sachbescheide wieder auf und die auf die aufgehobenen Wiederaufnahmebescheide gestützten Bescheide scheiden ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

3.2. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Die belangte Behörde begründet die Wiederaufnahme mit Feststellungen der Betriebsprüfung, die gemäß dem Neuerungsstatbestand des § 303 Abs. 1 lit. b BAO zu einer ermessensgemäßen Änderung des Körperschaftsteuerbescheides führen würden. Sie legte im Zuge der Eingabe vom 20.01.2023 entsprechende Unterlagen vor, die Verlängerungshandlungen auch betreffend die Jahr 2005 und 2006 dokumentierten (siehe Beweiswürdigung), woraufhin die Bf. den entsprechenden Einwand mit Eingabe vom 31.01.2023 zurückzog. Zu prüfen ist weiters, ob diese Feststellungen zu Bescheidänderungen führen konnten, was von der Bf. bestritten wird. Dazu sind die Auswirkungen der neu hervor gekommenen Tatsachen wie die im Zuge der Betriebsprüfungen bekannt gewordenen Verträge, durchgeführte Einvernahmen, abgegebene Stellungnahmen, vorgelegte Gutachten sowie alle weiteren näheren Umstände der Vermietungstätigkeit der Bf. heranzuziehen.

Körperschaftsteuer

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten (VwGH 20.06.2000, 98/15/0169).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist zunächst zu untersuchen, ob das vermietete Gebäude dem betrieblichen oder dem außerbetrieblichen Vermögen der Körperschaft zuzuordnen ist. Die belangte Behörde ordnete die vermietete Liegenschaft dem außerbetrieblichen Vermögen der Bf. zu, die Bf. dem Betriebsvermögen.

Außerbetriebliches Vermögen der Bf. liegt vor, wenn die Vermietungstätigkeit als solche keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, wie sie üblicherweise ausgeübt würde, weiters im Falle von Liebhaberei und im Falle einer verdeckten Ausschüttung an der Wurzel.

Wesentlich ist vorab, dass es nur dann zu einer (verdeckten) Ausschüttung der gesamten Anschaffungs- und (gegebenenfalls) Herstellungskosten kommen kann, wenn das wirtschaftliche Eigentum an der Immobilie im konkreten Fall an die zuerst als Gesellschafter und Mieter und später lediglich als Mieter auftretenden Ehegatten ***Nachname A*** übergegangen wäre. Für einen tatsächlichen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums der Immobilie an die Ehegatten ***Nachname A*** hat die belangte Behörde den ihr obliegenden Beweis allerdings nicht erbracht, es wurden im gesamten Verfahren lediglich vage Vermutungen aufgestellt (insbesondere im Hinblick auf die Gestaltung der Eigentumsverhältnisse mit Auslandsbezug), jedoch keine konkreten ausreichenden Anhaltspunkte dargelegt, die einen Eigentumsübergang betreffend die Mietwohnung auf die Ehegatten ***Nachname A*** als die wahrscheinlichste Fallkonstellation nahelegen würden.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.05.2007, 2005/14/0083, umfasst notwendiges Betriebsvermögen jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (vgl. auch VwGH 24.10.2002, 98/15/0083). Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, gehören nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen (VwGH 20.03.2013, 2009/13/0259; 19.04.2007, 2005/15/0020). Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung allein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die ein sorgfältiger, nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter gar nicht angeschafft hätte, bilden (hinsichtlich der laufenden Besteuerung) steuerneutrales Vermögen der Körperschaft (VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041). Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden (VwGH 18.12.2001, 98/15/0019).

Die Sachverhaltsgrundlage für eine rechtliche Einstufung des Wohngebäudes als Teil des außerbetrieblichen Vermögens bedarf einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich. Diese Würdigung im Einzelfall ist den konkreten Tatsachenfeststellungen im Rahmen des festgestellten Sachverhalts zu entnehmen. Im konkreten Fall ist aufgrund der getroffenen Feststellungen in Betrachtung eines Gesamtbildes der Verhältnisse für den ganzen beschwerdegegenständlichen Zeitraum von einer bloßen Gebrauchsüberlassung dieser Wohneinheit an die Ehegatten ***Nachname A*** bzw. in der Folge an ***A*** ***Nachname A*** auszugehen. Die Bf. konnte für viele der gewählten Vorgangsweisen keine plausiblen Erklärungen anführen. Die Ehegatten ***Nachname A*** waren bereits im Zuge des Baus an der Wohneinheit Top 2 interessiert. Auch wenn diese Wohneinheit in einer Gesamtbetrachtung nunmehr unstrittig (vgl. Niederschrift zum Erörterungstermin vom 17.01.2023) nicht als Luxusimmobilie anzusehen ist, dient sie doch der Befriedigung privater Bedürfnisse, im konkreten Fall des Wohnbedürfnisses der Ehegatten ***Nachname A*** und nicht vorrangig der Erzielung von Mieterträgen. Die Bf. erwirtschaftete aus dem Grundstück aufgrund der (zu) niedrigen Miete von Anfang an Verluste. Dies deutet bereits darauf hin, dass für die Anschaffung keinesfalls hauptsächlich betriebswirtschaftliche Erwägungen maßgeblich waren. Somit ist ein „Nutzen“ der Investition durch eine Vermietungstätigkeit für das Unternehmen der Bf. nicht erkennbar, zumal die Vermietung laufend höher werdende Verluste anhäuft. Ein solches Verhalten kann nicht betriebswirtschaftlich begründet werden, sondern führt dazu, dass selbst allenfalls vorhandene stille Reserven im Laufe der Zeit dadurch neutralisiert bzw. übertroffen werden (vgl. Prognoserechnung in Beilage 5 zum Erörterungstermin, welche die von der Bf. erklärten Daten enthält). Eine derartige Gesamtkostenbelastung hätte ein ordentlicher Kaufmann bei Wahrung der ihm obliegenden Sorgfalt wohl nicht in Kauf genommen.

Die Bf. setzte auch unstrittig keine Aktivitäten, die Wohnung an Fremde zu vermieten.

Aus diesen und allen anderen im Rahmen des relevanten Sachverhalts festgestellten Umständen ergibt sich, dass die Anschaffung der beschwerdegegenständlichen Wohneinheit nicht auf betriebswirtschaftliche Gründe zurückzuführen ist, weswegen das Grundstück von der belangten Behörde zu Recht als steuerneutrales (Privat-)Vermögen der Beschwerdeführerin eingestuft wurde.

Die Wohneinheit war somit nicht dem Betriebsvermögen der Bf. zuzuordnen, sondern dem (steuerneutralen) außerbetrieblichen Vermögen der Bf. (vgl. VwGH 16.05.2007, 2005/14/0083; 07.12.2020, Ra 2020/15/0004).

Die aus der Vermietungstätigkeit resultierenden Erträge und Aufwendungen sind daher steuerneutral zu behandeln, weshalb körperschaftsteuerlich die erklärten steuerlichen Verluste und Verlustvorträge nicht anzuerkennen sind. Dies ist mit den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden von der belangten Behörde korrekt umgesetzt worden, zumal die Bf. abgesehen von der beschwerdegegenständlichen Vermietung im beschwerdegegenständlichen Zeitraum keine weitere Tätigkeit entfaltet hat.

Auf die im Zuge des Beschwerdeverfahrens aufgeworfene Frage, ob in der gegenständlichen Vermietung als wirtschaftliche Betätigung aufgrund der zunächst erzielten, laufenden Negativergebnisse eine Liebhabereitätigkeit zu sehen wäre, war daher mangels Entscheidungserheblichkeit nicht weiter einzugehen.

Umsatzsteuer

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 16.05.2007, 2005/14/0083 unter Hinweis auf die europarechtlichen Grundlagen und die in Österreich vorgenommene Umsetzung in § 2 Abs. 1 UStG 1994) wird durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen). Erfolgt die Überlassung der Nutzung des Wohnhauses an den Gesellschafter-Geschäftsführer nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern nur, um dem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es an einer solchen wirtschaftlichen Tätigkeit. Wenn mit der Deckung des persönlichen Wohnbedürfnisses durch die Vermietung einer Wohnung der Kernbereich der privaten Lebensführung betroffen ist (vgl. VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197), kann nicht auf das bloße Vorliegen eines Leistungsaustausches (im Sinne von VwGH 28.05.2019, Ra 2017/15/0062 oder EuGH 20.01.2005, C-412/03 *Hotel Scandic*; 12.05.2016, C-520/14, *Gemeente Borsele*; 02.06.2016, C-263/15, *Lajver*) abgestellt werden. Es sind vielmehr, wie auch bereits mit Urteil des Europäischen Gerichtshofes (EuGH 26.09.1996, C-230/94, *Enkler*, Rn 22ff) ausgesprochen, bei einem Gegenstand, der seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen, als auch zu privaten Zwecken verwendet werden kann, alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von

Einnahmen verwendet wird. Es ist auf das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung zu prüfen. Es kommt dabei daher auf ein Gesamtbild und nicht bloß ein einziges Kriterium, wie zum Beispiel die Höhe der Miete, an (VwGH 10.02.2016, 2013/15/0284; 07.07.2011, 2007/15/0255, 10.02.2016, 2013/15/0087; 17.12.2021, Ra 2019/13/0063).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden, die nicht zur Unternehmereigenschaft führt (VwGH 14.09.2017, Ra 2016/15/0015; 17.12.2021, Ra 2019/13/0063). Eine Gebrauchsüberlassung liegt dann vor, wenn die Überlassung der Nutzung der Wohnimmobilie an die nahestehende Person nicht deshalb erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihr einen Vorteil zuzuwenden, sodass es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des UStG 1994 fehlt. Demnach kommt es unter Bedachtnahme auf alle Besonderheiten des Einzelfalles 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 mit Verweis auf VwGH 24.06.1999, 96/15/0098). Liegt das Bild einer wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit (und keine bloße Gebrauchsüberlassung) der Körperschaft vor, ist im Bereich der Überlassung von Wohnimmobilien durch eine Körperschaft an nahestehende Personen gesondert zu prüfen, ob der Vorgang eine verdeckte Ausschüttung darstellt (§ 8 Abs. 2 KStG 1988), was gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führen kann (VwGH 23.02.2010, 2007/15/0003).

Da die Nutzungsüberlassung nicht unter Umständen erfolgte, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird (vgl. die Tatsachenfeststellung hinsichtlich der fehlenden Fremdüblichkeit und Marktorientiertheit der Vermietung), war diese Vermietungstätigkeit als nichtunternehmerisch anzusehen (vgl. auch VwGH 17.12.2021, Ra 2019/13/0063).

Die Vornahme eines Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 setzt voraus, dass Leistungen für das Unternehmen eines Abgabepflichtigen ausgeführt werden. Dagegen entsteht kein Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Steuerpflichtige Leistungen nicht für Zwecke seiner wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeiten verwendet (EuGH 11.07.1991, C-97/90, *Lennartz*, Rz. 9). Im gegenständlichen Fall hat die Bf. die Wohnung zur Gänze nicht für (erwerbs-)wirtschaftliche, unternehmerische Zwecke genutzt.

Es stand der Bf. somit mangels Unternehmereigenschaft kein Vorsteuerabzug aus dieser Tätigkeit zu. Die auf die Mietentgelte verrechneten und in den ausgestellten Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer wird seitens der Bf., wie von der belangten Behörde in der Bescheidebegründung richtig ausgeführt, aufgrund der Rechnung geschuldet. Die

angefochtenen Umsatzsteuerbescheide der belangten Behörde haben sich daher als zutreffend erwiesen, weshalb die Beschwerde auch diesbezüglich abzuweisen war.

Zu den in der Beschwerde angesprochenen unionsrechtlichen Grundlagen und den Bedenken betreffend die Europarechtskonformität des Vorsteuerausschlusses bei Liebhabereitigkeiten wird ergänzend auf das nach Beschwerdeeinbringung ergangene Erkenntnis des VwGH vom 07.12.2020, Ra 2020/15/0004 verwiesen. Demnach ist ein solcher Vorsteuerausschluss bei vorgenommener Liebhabereibeurteilung entgegen dem Vorbringen der Bf. grundsätzlich zulässig, da Österreich berechtigt war, den bestehenden Vorsteuerausschluss beizubehalten.

Die Tatsachen, auf die sich die Wiederaufnahmebescheide stützt, sind erst im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen (tatsächliche Vermietung von 100% der Wohnung, Mietzins, Art der Umsetzung der Mietzinsindexklauseln und Betriebskostenbegleichung, Berechnung der konkreten Renditemiete, Leasingvertrag bewirke tatsächlich und unstrittig Kauf der Immobilie). Diese neu hervorgekommenen Tatsachen konnten – wie oben ausgeführt - im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO jeweils zu einem im Spruch anders lautenden Körperschaftsteuerbescheid bzw. Umsatzsteuerbescheid führen. Das Ausmaß der steuerlichen Kürzungen der Aufwendungen und Erträge (vgl. Betriebsprüfungsbericht) und die steuerliche Auswirkung (Streichung der Verluste und der Verlustviträge) einerseits (Körperschaftsteuer) und die Kürzung der Vorsteuern auf Null (Umsatzsteuer) können jeweils nicht als geringfügig bezeichnet werden. Es war daher der Rechtsrichtigkeit im Zuge der Ermessensausübung im Sinne des § 20 BAO der Vorzug vor der Rechtsbeständigkeit einzuräumen. Die Verfügung der Wiederaufnahme bezüglich Körperschaftsteuer 2005-2009 und Umsatzsteuer 2005-2009 seitens der belangten Behörde war daher zulässig und hat sich nicht als rechtswidrig erwiesen. Sie war berechtigt, die Wiederaufnahme zu verfügen und jeweils einen entsprechend abgeänderten, neuen Bescheid zu erlassen.

Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide und gegen die entsprechend ergangenen Sachbescheide (Körperschaftsteuer 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 sowie Umsatzsteuer 2005, 2006, 2007 2008 und 2009) war daher als unbegründet abzuweisen.

Betreffend die Körperschaftsteuerbescheide 2010, 2011 und 2012 sowie die Umsatzsteuerbescheide 2010, 2011 und 2012 hat die Beschwerde ebenfalls keine Rechtswidrigkeit der Bescheide aufgezeigt, sodass die Beschwerde auch diesbezüglich als unbegründet abzuweisen war.

Im Ergebnis war die Beschwerde daher als unbegründet abzuweisen.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (Zulässigkeit der ordentlichen Revision)

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

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

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die Frage der Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (siehe zB VwGH 30.10.2003, 2003/15/0028). Diese Frage und die Frage des Vorliegens einer unternehmerischen, marktkonformen Vermietung können jeweils nur im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen beantwortet werden. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, welcher gefolgt wurde, beantwortet wurden. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 21. Februar 2023