

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende R1, die Richterin R2 sowie die fachkundigen Laienrichter LR1 und LR2 in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 07. November 2012 und 17. Dezember 2015 gegen die Bescheide vom 4. Oktober 2012, 5. Oktober 2012, 7. Oktober 2012, 9. Oktober 2012, 12. Oktober 2012 und 30. November 2015 des Finanzamtes Wien 12/13/14 und Purkersdorf (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2011 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 2012; Steuernummer vormals ***BF1StNr1***, nunmehr ***BF1StNr2***; nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. Oktober 2023, in Anwesenheit der Schriftführerin S1 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2012 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den nachstehenden Bescheiden zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Umsatzsteuer 2006 vom 5. Mai 2008

Umsatzsteuer 2007 vom 15. September 2008

Umsatzsteuer 2008 vom 2. September 2009

Umsatzsteuer 2009 vom 20. Dezember 2010

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 wird festgesetzt:

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	0,00 €
Summe Umsatzsteuer	0,00 €

Gesamtbetrag der Vorsteuern	-61.114,43 €
Gutschrift	-61.114,43 €

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 wird festgesetzt:

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	0,00 €
Summe Umsatzsteuer	0,00 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-227.473,40 €
Gutschrift	- 227.473,40 €

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2012 wird festgesetzt:

Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	0,00 €
Summe Umsatzsteuer	0,00 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	-66.433,52 €
Gutschrift	-66.433,52 €

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2012 wird darüber hinaus insofern abgeändert, als die Umsatzsteuer endgültig festgesetzt wird.

- II. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2011 wird gem. § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den nachstehenden Bescheiden zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Körperschaftsteuer 2006 vom 17. April 2008

Körperschaftsteuer 2007 vom 15. September 2008

Körperschaftsteuer 2008 vom 2. September 2009

Körperschaftsteuer 2009 vom 20. Dezember 2010

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2010 wird wie folgt berechnet:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-11.234,95 €
Gesamttrag der Einkünfte	-11.234,95 €
Einkommen	0,00 €
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt: Gem. § 22 KStG 1988 25% von 0,00 €	0,00 €
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	1.750,00 €
Körperschaftsteuer	1.750,00 €
Einbehaltene Steuerbeträge	-1,54 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	-0,46 €
Festgesetzte Körperschaftsteuer	1.748,00 €

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2011 wird wie folgt berechnet:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-57.740,54 €
Gesamttrag der Einkünfte	-57.740,54 €
Einkommen	0,00 €
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt: Gem. § 22 KStG 1988 25% von 0,00 €	0,00 €
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	1.750,00 €
Körperschaftsteuer	1.750,00 €
Einbehaltene Steuerbeträge	-5,33 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,33 €
Festgesetzte Körperschaftsteuer	1.745,00 €

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bezüglich des Verfahrensganges sowie der Historie des hier zu beurteilenden Sachverhaltes darf auf das Erkenntnis des BFG vom 7.1.2019, GZ RV/7103584/2016, betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 bis 2009, Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 bis 2011 und Umsatzsteuer 2012, hingewiesen werden.

Aufgrund der gegen das oa Erkenntnis des BFG eingebrachten außerordentlichen Revision durch die Bf. hob der Verwaltungsgerichtshof das angefochtene Erkenntnis hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2011 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf, hinsichtlich Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 bis 2009 wurde die Revision mit Beschluss zurückgewiesen und hinsichtlich Umsatzsteuer 2012 wurde das Erkenntnis wegen Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtes aufgehoben (VwGH 20. Oktober 2021, Ra 2019/13/0041).

Damit trat die Rechtssache hinsichtlich der Sachbescheide in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung der angefochtenen Entscheidung befunden hat.

Es wird daher auf das Erkenntnis des VwGH vom 20. Oktober 2021, Ra 2019/13/0041 verwiesen. Es stellt einen integrierten Bestandteil dieses Erkenntnisses des BFG dar.

- **Erkenntnis des VwGH vom 20. Oktober 2021, Ra 2019/13/0041**

Darin wurde wie folgt ausgeführt:

„Entscheidungsgründe:

1 Zur Vorgeschichte wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28. Juni 2016, 2013/13/0080, verwiesen. Mit diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof den im ersten Rechtsgang ergangenen Bescheid des unabhängigen Finanzsenates wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

2 Im fortgesetzten Verfahren erteilte das Bundesfinanzgericht dem Finanzamt einen Ermittlungsauftrag, mit dem u.a. nähere Erhebungen zum Baufortschritt der zwei

Einfamilienhäuser, zu dessen Bewohnern, zu den früheren Mietverträgen und zu Vertriebsmaßnahmen angefordert wurden.

3 Nach Übermittlung der Erhebungsergebnisse an die Revisionswerberin replizierte diese und brachte in weiterer Folge einen vorbereitenden Schriftsatz für die mündliche Verhandlung ein. In der mündlichen Verhandlung legte der Vertreter des Finanzamtes eine schriftliche Stellungnahme zum vorbereitenden Schriftsatz der Revisionswerberin vor. Die Revisionswerberin legte ein Gutachten zum Bestehen eines Mietenmarktes vor. Zu diesem Gutachten nahm das Finanzamt nach der mündlichen Verhandlung schriftlich Stellung.

4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis (vom 7. Jänner 2019, GZ RV/7103584/2016) wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerden der Revisionswerberin als unbegründet ab und erklärte die Revision für nicht zulässig. Nach Wiedergabe des Verfahrensganges und der Inhalte der von den Parteien eingereichten Schriftsätze und Stellungnahmen traf es folgende Feststellungen:

5 Die revisionswerbende GmbH sei im Jahr 2006 von zwei zu 49% bzw. zu 51% beteiligten Gesellschaftern (Schwiegervater K/Schwiegersohn P) gegründet worden. Auf dem dem Finanzamt übermittelten Fragebogen sei vom steuerlichen Vertreter unter der Bezeichnung der ausgeübten Geschäftstätigkeit angemerkt worden: „Errichtung und Vermietung von Liegenschaften“. Die Gesellschaft habe im Jahr 2006 ein Grundstück in KI erworben, darauf hätten nach Angaben der Revisionswerberin bis Ende 2008 zwei Gebäude errichtet und ab 2009 vermietet werden sollen. Die Baubewilligung sei am 20. Dezember 2007 erteilt worden. In der Folge habe die Revisionswerberin mit der Errichtung von zwei Luxuseinfamilienhäusern mit einer Gesamtwohnfläche von 509 m² und 420 m² begonnen. Die Gesamtbaukosten dieser beider Häuser seien auf rund 4.200.000 € geschätzt worden.

6 Im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 01/2011 - 06/2011 sei bei einer Betriebsbesichtigung am 1. Juni 2011 festgestellt worden, dass die beiden Einfamilienhäuser noch nicht fertiggestellt seien.

Als Fertigstellungsprognose sei ursprünglich das Ende des Jahres 2008 angegeben worden. Bis 2011 seien keine Maßnahmen gesetzt worden, um potentielle Mieter zu finden und seien die Häuser zu diesem Zeitpunkt auch noch nicht bewohnbar gewesen. Dies werde aus der Tatsache geschlossen, dass erst im Jahr 2011 Maßnahmen zur Findung von potentiellen Mietern aktenkundig seien. Es seien keine Maklerbüros beauftragt, sondern die Mieter von den beiden Gesellschaftern gefunden worden. Bei den potenziellen Mietern habe es sich laut Aussage des Geschäftsführers der Revisionswerberin um Bekannte bzw. Freunde der beiden Gesellschafter gehandelt.

7 Hinsichtlich des ersten Objektes sei am 17. August 2011 ein schriftlicher Mietvertrag zwischen der Revisionswerberin und Frau A abgeschlossen worden. Frau A habe der Zeugenladung im Zuge des Ermittlungsverfahrens durch das Finanzamt nicht Folge geleistet,

aber mit Schreiben vom 17. Februar 2017 bekannt gegeben, dass sie tatsächlich das Haus habe mieten wollen. Zum Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung sei das Haus noch nicht ganz fertiggestellt gewesen. Sie habe vom Mietvertrag zurücktreten müssen, weil die Vermieter mehrmals die Übergabefristen über mehrere Monate nicht erfüllt hätten.

Laut Punkt 4.2. des Mietvertrages sei die Mieterin aufgrund von verzögerter Fertigstellung zu einer Beendigung des Vertrages erst berechtigt gewesen, sofern die Fertigstellung nicht bis 30. Juni 2012 erfolgt und eine von der Mieterin festgesetzte Nachfrist erfolglos verstrichen sei. In der Niederschrift vom 6. Juli 2012 mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer habe dieser ausgesagt, dass seit März 2012 sicher gewesen sei, dass sich Frau A und ihr Gatte ein eigenes Objekt suchen möchten und vom Vertrag zurücktreten würden. Seit 13. März 2012 habe ein neues schriftliches Mietanbot zwischen der Revisionswerberin und Herrn S vorgelegen, welches jedoch laut Aktenlage nicht unterfertigt worden sei.

8 Hinsichtlich des zweiten Objekts sei am 13. März 2012 ein nicht unterzeichnetes Mietanbot zwischen der Revisionswerberin und Herrn T vorgelegt worden. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters sei ein gültiger Mietvertrag zustande gekommen, denn das unterbreitete Anbot sei durch Einzahlung eines Betrages konkludent angenommen worden. In seiner Zeugenaussage am 10. März 2017 habe Herr T bekannt gegeben, dass er mit den beiden Gesellschaftern befreundet und auch ein Kauf der Liegenschaft nicht ausgeschlossen gewesen sei. Er habe mit seiner Familie dort einziehen wollen. Vom Mietanbot sei er zurückgetreten, weil ihm der Baufortschritt zu langsam gewesen sei. Daran, ob im Jahr 2012 wirklich nur das Fundament gestanden sei, könne er sich nicht erinnern.

9 Am 6. November 2013 sei ein Mietvertrag zwischen der Revisionswerberin und ihrem Minderheitsgesellschafter K abgeschlossen worden. Gegenstand dieses Mietvertrages seien die beiden Einfamilienhäuser gewesen, die beide an K um insgesamt 13.050 € vermietet worden seien. Seitens der Stadtgemeinde KI seien mit Schreiben vom 19. Mai 2015 die Benützungsbewilligungen - nach Erstattung der Fertigstellungsanzeige - für die beiden Einfamilienhäuser erteilt worden.

10 Bei einem Lokalaugenschein des Finanzamts im Oktober 2016 sei festgestellt worden, dass die Bautätigkeiten abgeschlossen zu sein schienen, die Einfamilienhäuser fertig und bewohnbar gewesen seien. Eine Abgrenzung zwischen den Einfamilienhäusern durch einen Zaun oder Ähnliches habe es nicht gegeben. Laut den Ermittlungen des Finanzamtes (ZMR-Abfrage) seien beide Häuser erstmalig bewohnt worden. Das eine Haus werde von der Tochter von K, deren Gatten und den beiden Kindern bewohnt. Das andere Haus von Mitgliedern der Familie des Gesellschafters P.

11 In seiner rechtlichen Würdigung zur Körperschaftsteuer führte das Bundesfinanzgericht aus, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei bei (nicht fremdüblich) den Gesellschaftern zur Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft zu

unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einerseits und andererseits solchen Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt seien, sodass sie als „verdeckte Ausschüttung an der Wurzel“ von vornherein nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zählen würden. Im Revisionsfall liege eine „verdeckte Ausschüttung an der Wurzel“ vor.

12 Das Bundesfinanzgericht gehe davon aus, dass sowohl der Mietvertrag, der mit Frau A abgeschlossen worden sei, als auch die beiden nicht unterschriebenen Mietangebote an Herrn T und Herrn S unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit als Umgehungsgeschäfte anzusehen seien, um das von Beginn an beabsichtigte Vorhaben, nämlich dass die Revisionswerberin zwei Luxus-Einfamilienhäuser für ihre Gesellschafter errichte und an diese vermiete, zu verschleiern. Denn mit dem Umweg über die Schein- bzw. Umgehungsgeschäfte sei genau das erreicht worden, was offensichtlich ursprünglich immer geplant gewesen sei - nämlich die Liegenschaften selbst, also durch die Gesellschafter der Revisionswerberin - zu nutzen und zu bewohnen und zwar auf einer Rechtsbasis, die dem Eigentum nahekomme.

Auch die Lage und Ausstattung der beiden Luxusimmobilien (zB. hinsichtlich Badezimmer, Innen- und Außenpool) sowie, dass sich bis dato keine Begrenzung zwischen den beiden Häusern befinde, seien deutliche Hinweise darauf, dass diese beiden Häuser auf die persönlichen Wünsche der Gesellschafter zugeschnitten seien und eine Trennung der beiden Grundstücke durch eine Begrenzung nicht notwendig sei. Es werde damit augenscheinlich, dass diese niemals zur Fremdvermietung verwendet werden sollten. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts handle es sich bei den beiden Häusern um notwendiges Privatvermögen der Revisionswerberin. Die geltend gemachten Betriebsausgaben seien daher nicht anzuerkennen. Das vom steuerlichen Vertreter der Revisionswerberin erst im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegte Gutachten zum Stichtag 6. November 2013 behandle den Zustand und die Bewertung der Liegenschaften ab dem Jahr 2013. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts wirke dieses Gutachten nicht auf die Jahre 2006 bis 2012 zurück. Die vom steuerlichen Vertreter immer wieder behauptete Fremdüblichkeit der Vermietungen sei als reine Schutzbehauptung zu qualifizieren.

13 Zur Umsatzsteuer führte das Bundesfinanzgericht aus, es gelange zu der Erkenntnis, dass die unternehmerische Tätigkeit der Revisionswerberin - nämlich die Vermietung zweier Luxuseinfamilienhäuser an fremde Dritte - in den Jahren 2006 bis 2012 nicht zweifelsfrei nach außen erkennbar in Erscheinung getreten sei. Gerade in Fällen, in denen die äußeren Umstände dafür sprächen, dass primär in der Lebensführung gelegene Motive für eine Betätigung ausschlaggebend gewesen seien, werde der Nachweis, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit beabsichtigt sei, nicht leicht zu erbringen sein. Im Hinblick darauf, dass die potentiellen Mieter ausschließlich im Bekanntenkreis der Gesellschafter der Revisionswerberin

gesucht worden seien, eine dokumentierte Interessentensuche am freien Markt nicht erfolgt sei, keine Inserate geschaltet oder Werbetafeln bei der Liegenschaft angebracht worden seien, der vorgelegte Mietvertrag und die beiden Mietangebote außerhalb der gesetzten Frist aufgelöst oder gar nicht unterfertigt worden seien, und sich der Geschäftsführer der Revisionswerberin im Zuge der Außenprüfung gegen eine Einvernahme der Mieter ausgesprochen habe, komme das Bundesfinanzgericht zu dem Schluss, dass die Revisionswerberin lediglich versucht habe, eine unternehmerische Tätigkeit vorzugeben, um die angefallenen Vorsteuerbeträge geltend machen zu können. Wenn die Revisionswerberin vorbringe, dass die Vermietungsabsicht nunmehr einer Vermietungsgewissheit gewichen sei, dann sei dem entgegenzuhalten, dass grundsätzlich die fremdübliche Vermietung einer Immobilie durch eine Körperschaft an sich keine unangemessene missbräuchliche Gestaltung sei, auch wenn sie an nahestehende Personen erfolge. Sollte nach dem Gesamtbild der Verhältnisse allerdings ausschließlich die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund stehen, liege die Annahme von Missbrauch nahe.

14 Im gegenständlichen Fall lägen tatsächlich Luxus-Einfamilienhäuser vor, welche mittlerweile unstrittig an den Minderheitsgesellschafter vermietet worden seien. Eine Nutzung dieser Häuser durch andere als die Gesellschafter der Revisionswerberin sei aufgrund der Beschaffenheit der Liegenschaft nicht möglich (keine Trennung zwischen den Einfamilienhäusern, komplementäre Anlage der Pools: ein Innen- und ein Außenpool). Dass die Luxus-Einfamilienhäuser nach den individuellen Wünschen zumindest eines Gesellschafters gestaltet worden seien, werde auch aus der im Zuge der Betriebsprüfung mit einem Gesellschafter aufgenommenen Niederschrift klar, der ausgesagt habe, dass die Geschäftsidee von Herr K stamme. Er habe ständig mit dem Architekten konferiert.

15 Zur Wiederaufnahme führte das Bundesfinanzgericht aus, dass im Zeitpunkt der Erlassung der jeweiligen Erstbescheide dem Finanzamt nicht bekannt gewesen sei, dass es sich bei den in den Jahresabschlüssen unter der Bezeichnung „Anlagen in Bau“ geführten Herstellungskosten um die Errichtung von zwei Luxus-Einfamilienhäusern gehandelt habe.

16 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, das Bundesfinanzgericht sei in grober Verkennung der Rechtslage von einem Missbrauch ausgegangen und habe ebenso unbegründet das Vorliegen von notwendigem Privatvermögen angenommen. Die vorliegende rechtliche Gestaltung sei im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg weder ungewöhnlich noch unangemessen und erende seine Erklärung gerade nicht in der Absicht der Steuervermeidung. Voraussetzung dafür, in Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an Gesellschafter eine verdeckte Ausschüttung (auch eine solche „an der Wurzel“) anzunehmen, sei dabei stets, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhalte. Die Sachverhaltsgrundlage für eine rechtliche Einstufung eines Gebäudes als außerbetriebliches Vermögen bedürfe einer die konkreten Umstände des Einzelfalls würdigenden Begründung im

Tatsachenbereich. Dabei bedürfe es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch hinreichender Sachverhaltsfeststellungen zur Beurteilung der Fremdüblichkeit der Vermietung, in der Regel auch zur Fremdüblichkeit der Höhe des Mietzinses.

Die Revisionswerberin sei in ihrem Recht auf ordnungsgemäße Durchführung des Verfahrens unter Berücksichtigung der Grundsätze der amtswegigen Ermittlung des Sachverhaltes und der Einräumung des Parteienghört verletzten worden. Es liege im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowohl ein Mietenmarkt als auch eine marktübliche Vermietung vor. Es fehlten Feststellungen zum Mietenmarkt und zur Fremdüblichkeit der Miete.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einleitung des Vorverfahrens, in dem eine Revisionsbeantwortung erstattet wurde, - zu Punkt I in einem gemäß § 12 Abs. 2 VwGG gebildeten Senat Beschluss gefasst - und zu Punkt **II erwogen:**

Zu I. [... *Zurückweisung betreffend Wiederaufnahme* ...]

Zu II.:

21 Die Revision ist hinsichtlich der Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 bis 2011 und der Umsatzsteuer 2012 zulässig. Sie ist auch begründet.

Zu II.1.:

Gemäß § 272 Abs. 2 Z 1 lit. d BAO obliegt die Entscheidung dem Beschwerdesenat, wenn ein Bescheid gemäß § 253 BAO an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt und die Entscheidung durch den Senat innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des späteren Bescheides beantragt wird.

23 Die Revisionswerberin hat innerhalb einer Frist von einem Monat Beschwerde gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2012, der gemäß § 253 BAO an die Stelle des mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides betreffend Umsatzsteuerfestsetzungen für die Monate Jänner, Februar, April bis September 2012 getreten ist, erhoben und einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat gestellt. Für die Entscheidung über diese Beschwerde wäre daher der Beschwerdesenat zuständig gewesen.

24 Zeigt die Revision eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auf und erweist sie sich damit als zulässig, so ist eine Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichts vom Verwaltungsgerichtshof gemäß § 41 VwGG von Amts wegen aufzugreifen (vgl. dazu VwGH 23.11.2016, Ra 2016/04/0021, 22.6.2016, Ra 2016/03/0039, jeweils mwN).

25 Da das Bundesfinanzgericht nicht durch einen Senat, sondern durch eine Einzelrichterin und damit nicht in der gesetzmäßigen Besetzung entschieden hat, war das angefochtene Erkenntnis hinsichtlich der Umsatzsteuer 2012 gemäß § 42 Abs. 2 Z 2 VwGG wegen Rechtswidrigkeit

infolge Unzuständigkeit des Verwaltungsgerichtes aufzuheben (vgl. VwGH 24.10.2016, Ra 2016/02/0159).

Zu 2.:

26 Die dem persönlichen Wohnbedürfnis eines Steuerpflichtigen dienende eigene Wohnung gehört zum Kernbereich der persönlichen Lebensführung (vgl. VwGH 27. I .201 I, 2010/15/0197). Die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnimmobilie zur Befriedigung des eigenen Wohnbedarfs erfüllt weder einen Einkunftstatbestand iSd EStG 1988 noch stellt sie eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG 1994 dar. Eine Person kann ihren Wohnbedarf auch dadurch befriedigen, dass sie die Wohnimmobilie durch eine in ihrem Einflussbereich stehende Körperschaft (GmbH, Privatstiftung etc.) anschaffen oder herstellen und sich sodann von dieser Körperschaft das Recht auf Nutzung der Wohnimmobilie einräumen lässt. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Körperschaft mit der Nutzungsüberlassung als Unternehmerin zur Erzielung von Einnahmen tätig wird oder ob die Nutzungsüberlassung erfolgt, um der nahestehenden Person (Gesellschafter, Stifter etc.) causa societatis Vorteile zuzuwenden. Dabei kann das causa societatis veranlasste Verhalten der Körperschaft auch im Kleide einer unternehmerischen Tätigkeit auftreten, weil die Geltendmachung der aus der Anschaffung bzw. Herstellung resultierenden Vorsteuern angestrebt wird (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067, mwN).

27 Im Bereich der Überlassung von Wohnimmobilien durch eine Körperschaft an nahestehende Personen ist sowohl für die Körperschaftsteuer als auch für die Umsatzsteuer 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 (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, mwN). 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.

28 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 (vgl. erneut VwGH Ra 2020/15/0004). Die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist allerdings ausgeschlossen, wenn die Errichtung des Gebäudes mit anschließender Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich standhält.

29 Bei von der Körperschaft nicht fremdüblich den Gesellschaftern zur Nutzung überlassenen Wohnimmobilien im Rahmen der verdeckten Ausschüttung ist 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 zweitgenannte Fall ist entscheidend, dass Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein causa societatis veranlasst ist, von vornherein nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der Körperschaft zählen (vgl. VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091). 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. erneut VwGH 7. 12.2020, Ra 2020/15/0004). 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 im Bereich der Umsatzsteuer der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ein. Zur Darlegung der unionsrechtlichen Deckung dieses Vorsteuerauschlusses wird gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Dezember 2020, Ra 2020/15/0067, verwiesen.

30 Entscheidend für die Frage der Fremdüblichkeit der Miete ist, ob die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete, der Renditemiete, abweicht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Höhe der Renditemiete daraus abzuleiten, „was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet“ (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/ 15/0284, mwN). Maßgeblich ist demnach jener Renditesatz der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste (vgl. auch VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256).

31 Mit der Renditeerwartung eines „wirtschaftlich agierenden Immobilieninvestors“ wird somit auf jene Mieteinnahmen abgestellt, die ein gewissenhafter, auf die Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung - im Wege des Investments in gut rentierliche Immobilien - erzielen kann. Dadurch ist ein Maßstab gefunden, um prüfen zu können, ob das Immobilieninvestment der Körperschaft primär den ihr

nahestehenden Personen (Gesellschaftern, Stiftern) dienen soll oder auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Erzielung von Mieteinnahmen ausgerichtet ist.

Die Vorgangsweise kann dann als durch die Erzielung von Mieteinnahmen veranlasst angesehen werden, wenn die von der Körperschaft tatsächlich erzielten Mieten jene Höhe erreichen, die sich im Falle der Investition des vorgegebenen Kapitals in Immobilien jener Art, die erfahrungsgemäß gute Renditen erwarten lassen (z.B. kleinere Wohnungen im urbanen Bereich), ergeben würde.

Das Bundesfinanzgericht hat im vorliegenden Fall festgestellt, dass es sich bei den beiden Einfamilienhäusern um Luxusimmobilien handelt, die auf die persönlichen Bedürfnisse der Gesellschafter zugeschnitten wurden. Dies ergebe sich unter anderem aus der Ausstattung, der Größe (Wohnfläche in Summe fast 1.000 m², wobei ein Haus über 500 m² und das andere Haus über 400 m² Wohnfläche hat), der luxuriösen Lage und dem Umstand, dass keine Trennung zwischen den beiden Häusern vorgesehen sei. Das Bundesfinanzgericht geht vom Anwendungsfall einer „Ausschüttung an der Wurzel“ aus.

33 Die Revision tritt den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts, dass es sich vorliegend um Luxusimmobilien handelt, die auf die Bedürfnisse der Gesellschafter zugeschnitten seien, nicht substantiiert entgegen. Wenn die Revisionswerberin vorbringt, es sei ursprünglich ein lebender Zaun geplant gewesen, ändert dies nichts daran, dass ein solcher offenbar nie errichtet wurde.

Soweit die Revision rügt, dass das Bundesfinanzgericht das vorgelegte Gutachten zum Mietenmarkt nicht berücksichtigt hat, ist darauf zu verweisen, dass es in den Fällen einer „Ausschüttung an der Wurzel“ nicht auf das Vorliegen eines Mietenmarkts ankommt.

34 Im Recht ist die Revision allerdings mit dem Vorbringen, das Bundesfinanzgericht habe keine Feststellungen zur Fremdüblichkeit der Miete getroffen.

35 Die Sachverhaltsgrundlage für eine rechtliche Einstufung eines Gebäudes oder bestimmter Räume eines Gebäudes als außerbetriebliches Vermögen bedarf einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich. Dabei bedarf es auch hinreichender Sachverhaltsfeststellungen zur Beurteilung der Fremdüblichkeit der Vermietung, in der Regel auch zur Fremdüblichkeit der Höhe des Mietzinses (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139, mwN).

36 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt auch in Fällen von Luxusimmobilien, die auf die persönlichen Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten sind und grundsätzlich die Voraussetzungen für eine „Ausschüttung an der Wurzel“ erfüllen würden, kein steuerneutrales Vermögen vor, welches zu einem Vorsteuerausschluss führt, wenn eine tatsächliche Miete in (nahezu) der Höhe der Renditemiete bezahlt wird (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067, Rn 41). Das Bundesfinanzgericht hat keine Feststellungen zur im

konkreten Fall anzuwendenden Renditemiete getroffen und damit sein Erkenntnis mit einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet. Ob die Beurteilung, dass eine „Ausschüttung an der Wurzel“ vorliegt, die in der Körperschaftsteuer zu steuerneutralem Vermögen und in der Umsatzsteuer zu einem Vorsteuerauschluss führt, zutreffend ist, kann vom Verwaltungsgerichtshof daher nicht nachgeprüft werden.

37 Das angefochtene Erkenntnis war daher hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2011 gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. b und c VwGG aufzuheben.“

- **Fortgesetztes Verfahren:**

Im Zuge dessen erteilte das BFG der belangten Behörde den nachstehenden Ermittlungsauftrag gemäß § 269 Abs. 2 BAO datiert vom 07.02.2022:

- 1.) Wie hoch sind die tatsächlichen bzw. endgültigen Errichtungskosten der beiden Häuser?
- 2.) Wie hoch ist die aktuelle Miete der beiden Häuser?
- 3.) Wie hoch ist die angemessene Miete für Häuser dieser Größenordnung?

Mit Bericht vom 23. März 2022 übermittelte die belangte Behörde nachstehende schriftliche Stellungnahme und div. Unterlagen:

„....Nachdem die DS 08 nicht mehr für die Beschwerdeführerin (Bf.) örtlich zuständig ist, wurde die Dienststelle Wien 2/20/21/22 (DS 12) um entsprechende Erhebungen ersucht.

Zum Sachverhalt ist an dieser Stelle insbesondere unter Verweis auf die Stellungnahmen des Finanzamtes vom 27.11.2018 und vom 04.12.2018 festzuhalten, dass selbst der steuerliche Vertreter eingestanden hat, dass offenbar auch wohlhabende Ausländer (insbesondere aus der Krisenregion A.) an der Anmietung von Liegenschaften der verfahrensgegenständlichen Art interessiert sind (Seite 18 des Revisionsschriftsatzes), die allerdings auf Grund der Grundverkehrsgesetze keine Liegenschaften selber erwerben konnten

- die Bf. nur auf einem einzigen zusammenhängenden Grundstück zwei absolut auf die Bedürfnisse der Gesellschafter zugeschnittene Luxusimmobilien errichtet hat (selbst das vom Bf. vorgelegte Gutachten spricht von „Villen“),

- die zeitlich vor dem Abschluss des Mietvertrages mit dem Gesellschafter „errichteten“ Mietverträge unabhängig von deren eventuellen zivilrechtlich Gültigkeit nur zur Umgehung oder zum Schein abgeschlossen worden sind und

- die Gesellschafter letztendlich - wie dies auch von Beginn an geplant gewesen ist die errichteten Gebäude für Wohnzwecke gemietet haben, obwohl dies während des gesamten Betriebsprüfungsverfahrens mit Nachdruck bestritten worden ist.

Zu der Frage 1

Seitens des steuerlichen Vertreters wurde zum „Nachweis“ der Gesamterrichtungskosten das Anlageverzeichnis vorgelegt. In diesem Verzeichnis sind allerdings einige Aufwendungen nicht enthalten, z.B. Vertragserrichtungskosten und Gebühren (z.B. Eintragungsgebühren), „übrige Aufwendungen“ laut Bilanzen oder Geldbeschaffungskosten, aber auch „frustrierte Aufwendungen“, die angefallen sind, da sich die Fertigstellung der beiden Villen verzögert hat (selbst der steuerliche Vertreter hat solche Verzögerungen in der mündlichen Verhandlung vom 28.11.2018 eingeräumt - Seite 3 der Niederschrift).

Ob auch die entsprechenden Arbeitszeiten (z.B. für die Errichtung der beiden Innen- und Außenpoolanlagen, etc.) in der Aufstellung enthalten sind, ist zumindest fraglich, weil mit den angeführten Beträgen (z.B. jenen unter den Positionen 29-0 und 30-0) zwar das Arbeitsmaterial für die Verfließung eines Hallenbades, nicht aber die Arbeitszeiten nachvollziehbar dargelegt werden können. Letztendlich sind in der Aufstellung nur die Nettobeträge angeführt worden, die allerdings bei der Errichtung für eigene Wohnimmobilien (für gewöhnlich) steuerlich nicht abzugsfähig sind.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die Bf. die Gesamterrichtungskosten nicht nachgewiesen hat. Selbst die im Anlagenverzeichnis dargelegten und keinesfalls vollständigen Kosten übersteigen jene, die in dem seitens der Bf. vorgelegten „Gutachten“ angeführt worden sind, weswegen diesem „Gutachten“ bei weitem nicht die Gesamterrichtungskosten der beiden Häuser zu Grunde gelegt wurden.

Im finanzbehördlichen Verfahren wurde vom steuerlichen Vertreter von Gebäudekosten von netto € 4,2 Mio. ausgegangen (Mail des steuerlichen Vertreters an die Betriebsprüferin vom 18.07.2012) und wären zu diesen Gebäudeerrichtungskosten naturgemäß (zumindest) noch die Grundstückskosten und sonstige nicht mit der Errichtung der Gebäude im Zusammenhang stehende Kosten hinzu zu addieren.

Die in dem seitens der Bf. vorgelegten Gutachten angeführten „Renditenmieten“ sind daher, da die „Berechnung“ von viel zu niedrigen Errichtungskosten ausgeht, schlichtweg als unrichtig ermittelt anzusehen. Der VwGH hat in dem Erkenntnis vom 20.10.2021, Ra 2019/13/0041 ausgeführt, dass für die Fremdüblichkeit der Miete entscheidend ist, ob die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete, der Renditemiete, abweicht, wobei nach der Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes ein Renditesatz (Verhältnis der Jahresmieterlöse zum Gesamtbetrag des investierten Kapitals) in der Bandbreite von 3 bis 5% zu erzielen sein müsste.

Dazu ist seitens des Finanzamtes festzuhalten, dass der Gesamtbetrag des investierten Kapitals weit über den im „Gutachten“ angeführten Betrag von € 3.814.171 liegt, nämlich € 4.200.000 (+ € 840.000, da auch die USt investiert werden muss, die der Errichter einer eigenen Wohnimmobilie für gewöhnlich auch nicht als VSt zurückerhält) + Grundstückskosten von

€ 566.300 + gegebenenfalls übrige Aufwendungen laut Bilanz und auch frustrierte Aufwendungen + Aufwendungen, die zum Zeitpunkt der Nennung des Betrages (von € 4,2 Mio netto) im Jahr 2012 noch gar nicht verausgabt waren, und dass bei einer Miete von € 13.050/Monat im Jahr 2012 schon eine Renditemiete von 3% nicht erreichbar ist.

Ob zwischen dem Gesellschafter einerseits und der Bf. andererseits überhaupt Geldbeträge fließen, oder die Bf. nur auf Grund der Art der Gewinnermittlung nach dem Anspruchsprinzip Gewinne ausweist, konnte seitens des Finanzamtes aus den Steuerakten nicht erhoben werden. Allerdings ist festzuhalten, dass die Bilanz der GmbH 2019 Forderungen in der Höhe von € 594.922,21 ausweisen.

Dass bei absoluten Luxusimmobilien (wie den gegenständlichen beiden Häusern) eine wesentlich höhere Miete als € 6.050 bzw. € 7.000 und nach der Rechtsansicht des Finanzamtes auch eine höhere Renditemiete erzielbar ist, wird lediglich der Vollständigkeit halber festgehalten (exemplarisch wurden einige vergleichbare Luxusimmobilien erhoben, bei denen die Mieten wesentlich über den gegenständlich verlangten gelegen sind). Auch aus diesem Grund liegt eine angemessene Renditemiete in dem gegenständlichen Fall nicht vor.

Zur Frage 2:

Zu der aktuellen Miete der Häuser wird auf die Beilage verwiesen.

Zur Frage 3:

Erhebungen des Finanzamtes haben ergeben, dass im absoluten Luxussegment (dem die beiden gegenständlichen Häuser zweifelsohne angehören) teilweise für ein Haus Mieten verlangt werden, wie sie im gegenständlichen Fall für beide Häuser vereinbart worden sind.

Eine angemessene Miete müsste aus der Sicht eines Investors, der ausschließlich an einem Gewinn orientiert ist, in absehbarer Zeit zu einem Gesamtgewinn führen.

Dazu ist festzuhalten, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bf. sich in den letzten Jahren dargestellt haben wie folgt:

	Laut Erstbescheid/Erklärung	laut BP
2006	-€ 8.523,95	-€ 6.916,70
2007	-€ 6.735,21	€ 0,00
2008	€ 4.247,16	€ 0,00
2009	-€ 12.087,28	€ 0,00

2010	-€ 11.234,95	€ 0,00
2011	-€ 57.740,54	€ 0,00
2012	€ 102.049,70	€ 0,00
2013	-€ 118.133,09	€ 0,00
2014	€ 2.300,11	€ 0,00
2015	€ 11.652,40	€ 0,00
2016	€ 36.037,67	€ 0,00
2017	€ 34.059,36	€ 0,00
2018	€ 68.763,60	€ 0,00
2019	€ 36.976,29	€ 0,00

Anzumerken ist in Ansehung der erklärten Zahlen insbesondere auch, dass z.B. in der E-Bilanz zum 31.12.2019 ein Ergebnis vor Steuern von lediglich € 20.349,53 ausgewiesen ist.

Trotz der derzeit extrem niedrigen Zinsen ist in absehbarer Zeit nicht mit einem Gesamtgewinn zu rechnen. Ein ausschließlich an einem Gewinn interessierter Investor hätte die Mieten wesentlich höher angesetzt. Nach den gefundenen Vergleichsobjekten werden am Markt für ein Haus Mieten in der Größenordnung von € 13.000 und mehr veranschlagt.

In den bisher vorgelegten Unterlagen waren ebenfalls Mietobjekte enthalten, bei denen die Mieten bei zum Teil geringerer Wohnfläche wesentlich höher gewesen sind: z.B. reduzierte auf ein Jahr begrenzte Miete von € 11.000 oder Miete von € 10.556,48. Zumindest in dieser Höhe hätte eine angemessene Miete für ein Haus liegen müssen.“

Folgende Unterlagen wurde übermittelt:

-E-Mail vom 10. Mai 2012 steuerlicher Vertreter an die Prüferin

-Schätzungsgutachten Volksbank (Liegenschaftsbewertung zur Feststellung des Verkehrswertes für bankinterne Zwecke) vom 14.05.2010 für 2 Einfamilienhäuser in B., Adr.1 und Adr.2

-Raiffeisen Versicherungspolizze „Mein Zuhause“ Eigenheimversicherung

-Prognoserechnung für Adr.1 und für Adr.2

-Beschwerde an den VwGH vom 21.07.2013

-Div. Vergleichsobjekte

-Wertermittlungsgutachten vom 6. November 2013

- Immo Scout div. Objekte (zum Stichtag 27.11.2018)

Mit Schreiben vom 4. April 2022 wurde dem steuerlichen Vertreter der Bf. der Ermittlungsbericht des Finanzamtes zur Kenntnis bzw. allfälliger Stellungnahme übermittelt.

Am 19. Juli 2022 übermittelte der steuerliche Vertreter nachstehende Stellungnahme:

„... Sachverhalt:

In Anbetracht der Tatsache, dass der Ermittlungsbericht des Finanzamtes wieder die Ansammlung einer Vielzahl von unwesentlichen und unzutreffenden Darstellungen enthält, halten wir es für erforderlich, den für die Entscheidung der maßgeblichen Rechtsfrage, ob unserer Mandantschaft der Abzug von Vorsteuern und Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Errichtung zweier bereits seit 2013 unternehmerisch vermieteter Immobilien zusteht, wesentlichen Sachverhalt noch einmal darzulegen.

Die beschwerdeführende Gesellschaft wurde im Mai 2006 gegründet. In Punkt VIERTENS lit b) des Gesellschaftsvertrages wird der Betriebsgegenstand der Gesellschaft mit „Erwerb, Verwaltung und Verwertung von Liegenschaften“ angegeben. Mit Kaufvertrag vom 22. Mai 2006 wurden zwei Grundstücke in B., Adr.1 und Adr.2 gekauft. In dem im Zuge der Betriebseröffnungsanzeige dem Finanzamt übermittelten Fragebogen (Formular Verf 15) wird die genaue Geschäftstätigkeit der Gesellschaft mit „Errichtung und Vermietung von Liegenschaften“ bezeichnet.

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

EUR 200.000,00 vorenthalten wurden, was die Fertigstellung der Mietobjekte zusätzlich verzögerte.

Aufgrund der bedauerlichen Verzögerungen in der Baufertigstellung musste die Beschwerdeführerin zur Kenntnis nehmen, dass - nach dem rechtskräftigen Abschluss von insgesamt 3 Mietverträgen - alle 3 Mieter von ihrem Rücktrittsrecht infolge nicht rechtzeitiger Fertigstellung der Mietobjekte Gebrauch gemacht haben. Diese Verträge sind inzwischen für die Beurteilung der Rechtsfrage vollkommen irrelevant geworden. Dennoch muss der Darstellung im Ermittlungsbericht des Finanzamtes (Seite 2 von 5) entgegengetreten werden, dass diese Mietverträge „nur zur Umgehung oder zum Schein abgeschlossen worden sind“. Diese Darstellung ist nachweislich falsch. Dies ergibt sich aus den glaubwürdigen Aussagen des Zeugen Tranga in seiner Einvernahme am 10. März 2017 sowie aus schriftlichen Stellungnahmen der Zeugin C. zum Bestand eines Mietverhältnisses. Das Finanzamt gesteht überdies die zivilrechtliche Gültigkeit der Mietverträge zu.

Die mangelnde Relevanz der genannten Mietverträge für die Beurteilung des Bestehens einer Vermietungsabsicht ergibt sich daraus, dass die Beschwerdeführerin am 6. November 2013 einen schriftlichen Mietvertrag hinsichtlich beider Liegenschaften der Gesellschaft abgeschlossen hat und seither Vermietungsumsätze tatsächlich erzielt werden.

Für die beiden verfahrensgegenständlichen Liegenschaften fielen im Jahr 2006 Grundstückskosten von je 283.150 EUR (je ca 933 Quadratmeter) sowie in den Folgejahren Herstellungskosten von netto 1.720.902,94 EUR (Adr.1, Nutzfläche 509 Quadratmeter inkl. Keller) bzw 1.526.968,24 EUR (Adr.2, Nutzfläche 420 Quadratmeter inkl. Keller) an. Der Gesamtmietpreis für beide Liegenschaften wurde im November 2013 mit EUR 156.600,- jährlich vereinbart. Es ergibt sich somit bezogen auf die gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten in Höhe von EUR 3,8 Mio eine Rendite von mehr als 4 %.

Unter Berücksichtigung des vorläufigen körperschaftsteuerlichen Gewinns in Höhe von rund EUR 97.000,00 im Jahr 2021 ergibt sich- wie nachfolgend gezeigt wird - bereits innerhalb von weniger als 10 Jahren nach Mietbeginn ein steuerlicher Gesamtgewinn aus der Vermietung der beiden verfahrensgegenständlichen Immobilien. Die Beschwerdeführerin hat sich sohin eindeutig wie ein marktüblich agierender gewinnorientierter Immobilieninvestor verhalten.

Rechtliche Ausführungen:

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

Im Hinblick darauf, dass die verfahrensgegenständlichen Liegenschaften seit 2013 fremdüblich vermietet sind, liegen spätestens ab November 2013 sämtliche Voraussetzungen für die Anerkennung der Vorsteuerabzugsberechtigung unserer Mandantschaft im Zusammenhang mit der Errichtung der beiden Gebäude in B. Adr.1 und Adr. 2 über den gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum vor.

Der Mietvertrag vom 6. November 2013 ist aktuell aufrecht. Die im Jahr 2021 erzielten Vermietungsumsätze betrugen EUR 172.900,71. Im ersten Quartal 2022 wurden Vermietungsumsätze in Höhe von EUR 43.416,36 erzielt.

Es liegen daher sämtliche Voraussetzungen für die Anerkennung der Betriebsvermögenszugehörigkeit und der Vorsteuerabzugsberechtigung im Zusammenhang mit der Errichtung der beiden Gebäude in 3400 B. Adr.1 und Adr. 2 über den gesamten beschwerdegegenständlichen Zeitraum und darüber hinaus unwiderlegbar vor. In Anbetracht der (überlangen) Dauer des gegenständlichen Verfahrens kann das Bundesfinanzgericht die konkreten Bedingungen der unternehmerischen Vermietung über einen sehr langen Zeitraum nachvollziehen und seiner Entscheidung zugrunde legen.

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

Die Wohnimmobilie war von vornherein für eine unternehmerische (wirtschaftliche) Betätigung bestimmt. Es liegt auch keine dem Vorsteuerabzug entgegenstehende Form von verdeckter Ausschüttung (§ 8 Abs 2 KStG 1988) vor. Voraussetzung für die Annahme einer solchen verdeckten Ausschüttung wäre, dass das Nutzungsentgelt zu niedrig wäre und damit die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält.

Nach der stRsp des VwGH ist die Höhe der angemessenen Miete daraus abzuleiten, was ein Investor als Rendite aus der Investition des konkreten Geldbetrages, der in der Immobilie der Körperschaft steckt, erwartet. Es geht dabei um jene Rendite, die von einem marktüblich agierenden Immobilieninvestor üblicherweise aus der eingesetzten Geldsumme durch Vermietung erzielt wird. Der VwGH formuliert: "Maßgeblich ist demnach jener Renditesatz, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt. "Der Gerichtshof hat schon in mehreren Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht, dass im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3-5 % (gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste. Die solcherart ermittelte Miete (Jahresmiete von IdR 3-5 % des investierten Kapitals) bezeichnet der VwGH als Renditemiete. Die Basis, auf welcher der Zinssatz der Renditemiete anzusetzen ist, ist das

"eingesetzte Kapital". Im Normalfall, nämlich bei einer kompletten Neuinvestition, entspricht dieses dem Gesamtbetrag der Anschaffungs- und Herstellungskosten für Boden samt Gebäude.

Sen.-Präs. Dr. Nikolaus Zorn stellt (in ÖStZ 2021/73, ÖStZ 2021, 69 Heft 3) zusammenfassend die jüngste Rechtsprechung des VwGH zur Problematik der „verdeckten Ausschüttung“ im Artikel „Wohnhausvermietung an Gesellschafter“ dar wie folgt:

„Die „normale“ verdeckte Ausschüttung nennt der VwGH in den Erkenntnissen vom 7. 12. 2020 "klassische" verdeckte Ausschüttung, um sie begrifflich von der verdeckten Ausschüttung "an der Wurzel" abzugrenzen. „Die "klassische" verdeckte Ausschüttung betrifft Wohnobjekte, die üblicherweise am Markt zur Vermietung angeboten werden können. Bei diesen Objekten ergibt sich die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Vermietung nur aus der mangelnden Fremdüblichkeit der Vermietungskonditionen, insbesondere aus einer zu niedrigen Miete.

Bei der sogenannten „verdeckten Ausschüttung an der Wurzel“ geht es um Wohnobjekte, die schon ihrem Erscheinungsbild nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (Stichwort "Luxusimmobilie"). Hier indiziert also bereits die Art des Objektes die gesellschaftsrechtliche Veranlassung. Plakativ gesprochen: Ein auf die Bedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Schloss zu errichten, (nur) um es jemandem dauerhaft für Wohnzwecke zu vermieten, ist kein Geschäftsmodell. Ein Wohngebäude einer Körperschaft, dessen Anschaffung oder Herstellung rein causa societatis veranlasst ist, zählt nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft. Allerdings ist auch bei solchen Wohnobjekten, die ihrem (luxuriösen) Aussehen nach für die verdeckte Ausschüttung an der Wurzel in Betracht kommen, eine solche nur anzunehmen, falls die tatsächlich vereinbarte Miete von der als angemessen anzusehenden Miete abweicht.

Läge ein als angemessen zu wertendes Nutzungsentgelt vor, wären auch Objekte, die ihrer Art nach für eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel geeignet sind, als steuerliches Betriebsvermögen anzusehen und in der Steuerbilanz auszuweisen. Ein als angemessen zu wertendes Entgelt verhindert also die verdeckte Ausschüttung an der Wurzel. Wird bspw. eine Jahresmiete von 5 % der Investitionskosten angesetzt und der Vorsteuerabzug lukriert, so würde die Miete zumindest innerhalb des für die Vorsteuerberichtigung relevanten Zeitraumes von 20 Jahren die Höhe der Investitionskosten erreichen. Selbst ohne Beachtung der Zinsvorteile bliebe dem Investor der Vorteil, dass die Miete nur dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegt, die Baukosten (Vorsteuerabzug) aber dem Normalsteuersatz. Dieser Vorteil bleibt der Körperschaft sohin im Falle einer als angemessen zu wertenden Miete zur Gänze erhalten.“

Wie bereits oben dargestellt, ergibt sich aus der Vermietung der beiden verfahrensgegenständlichen Liegenschaften bezogen auf die gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten in Höhe von rund EUR 3,8 Mio eine Rendite von mehr als 4 %. Damit verbietet sich jeglicher Gedanke an die Annahme des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung oder der Versagbarkeit der Vorsteuerabzugsberechtigung.

Stellungnahme zur Fragebeantwortung des Finanzamtes vom 23.03.2022

Zur Fragebeantwortung des Finanzamtes vom 23.03.2022 muss leider festgestellt werden, dass die über das gesamte Verfahren seit dem Jahr 2011 gepflogene rechtswidrige Vorgangsweise bei der Sachverhaltsermittlung auch im Jahr 2022 ihre Fortsetzung gefunden hat. Dies, nachdem der Verwaltungsgerichtshof nun bereits zum zweiten Mal die zweitinstanzliche Entscheidung aus Gründen aufheben musste, die im Wesentlichen auf Ermittlungsmängeln des Finanzamtes zurückzuführen sind.

Die Beantwortung des vom BFG Wien erteilten Ermittlungsauftrages vom 07.02.2022 durch das Finanzamt Österreich, Dienststelle 12/13/14/Purkersdorf vom 23. März 2022 enthält eine Reihe von Fehldarstellungen, aus der Luft gegriffenen Mutmaßungen und Schlussfolgerungen, die nur unter Missachtung sämtlicher der Abgabebehörde in § 115 BAO auferlegten Ermittlungspflichten zustande gekommen sein können.

Zu der Frage 1

stellt das Finanzamt vollkommen tatsachenwidrig fest, dass in dem seitens der steuerlichen Vertretung vorgelegten Anlagenverzeichnis einige Aufwendungen nicht enthalten wären.

Angeführt werden vom Finanzamt

- Vertragserrichtungskosten und Gebühren (zB Eintragungsgebühren)

Die Darstellung des Finanzamtes ist nachweislich falsch. Diesbezüglich wird in der Beilage das Konto 200 Bebaute Grundstücke (Grundwert) vorgelegt, aus welchem hervorgeht, dass neben dem Grundstückskaufpreis von EUR 540.000,00 sehr wohl die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr in Höhe von EUR 24.300,00 sowie notarielle Vertragserrichtungskosten in Höhe von EUR 2.000,00 aktiviert worden sind, sodass sich daraus der im übermittelten Anlagenverzeichnis ersichtliche Gesamtwert von 566,300,00 für die beiden gleich großen Grundstücke Adr.1 (EUR 283.150,00) und Adr.2 (283.150,00) ergibt.

- „übrige Aufwendungen“ laut Bilanzen

Die Darstellung des Finanzamtes entbehrt jeglicher Grundlage. In den Jahresabschlüssen der Jahre 2006 bis inklusive 2021 sind jedenfalls keine „übrigen Aufwendungen“ ausgewiesen. Sollte das Finanzamt jedoch die in den Gewinn- und Verlustrechnungen der Gesellschaft ausgewiesenen „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ meinen, dann ist festzuhalten, dass in diesen Aufwandspositionen kein einziger Cent aktivierungspflichtige Gesamterrichtungskosten der gegenständlichen Liegenschaften betrifft.

- Geldbeschaffungskosten:

Die Darstellung des Finanzamtes ist nachweislich falsch: Das Finanzamt übersieht, dass das übermittelte Anlagenverzeichnis selbstverständlich ein nach unternehmensrechtlichen Vorschriften erstelltes Verzeichnis ist. Unternehmensrechtlich dürfen Geldbeschaffungskosten nicht aktiviert und verteilt werden, da sie kein Vermögensgegenstand sind. Sie sind als sofortiger Aufwand zu erfassen. Die tatsächlich angefallenen Geldbeschaffungskosten sind vollkommen gesetzeskonform entsprechend § 6 Z 3 EStG als steuerlicher Aktivposten erfasst und über die Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt worden. Dies ist jeweils durch entsprechende Mehr-/WenigerPositionen in den Abgabenerklärungen unserer Mandantschaft nachvollziehbar.

Die Geldbeschaffungskosten haben den Charakter eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens, der in Zusammenhang mit einer aufgenommenen Verbindlichkeit steht. Eine Aktivierung der Geldbeschaffungskosten als Anschaffungs-/Herstellungskosten eines Gebäudes würde einer völligen Neuinterpretation des Abgabenrechtes gleichkommen und deren Einbeziehung in die Renditemieteberechnung mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht in Einklang stehen.

„frustrierte Aufwendungen“

Die Darstellung des Finanzamtes ist nachweislich falsch: Das vorgelegte Anlagenverzeichnis enthält sämtliche seit Beginn des Bauvorhabens im Jahr 2006 für die Beschwerdeführerin angefallenen aktivierungspflichtigen Aufwendungen, somit auch jene, die sich durch Verzögerungen/Umplanungen ergeben haben. Weitere darüber hinausgehende „frustrierte“ Aufwendungen sind nicht angefallen.

• Arbeitszeiten

Die Darstellung des Finanzamtes ist nachweislich falsch: Sämtliche unserer Mandantschaft im Zusammenhang mit der Errichtung der beiden Mietobjekte entstandenen aktivierungspflichtigen Aufwendungen (inklusive aller erbrachten Arbeitsleistungen für die Errichtung der Poolanlagen) sind im übermittelten Anlagenverzeichnis enthalten.

Die Anmerkung des Finanzamtes, wonach letztendlich „nur die Nettobeträge angeführt worden“ seien, welche bei Errichtung für eigene Wohnimmobilien „für gewöhnlich“ steuerlich nicht abzugsfähig wären, richtet sich hoffentlich auch in den Augen des Bundesfinanzgerichtes von selbst. Die Annahme, dass der Berechnung der Renditemiete die Bruttoanschaffungs-/herstellungskosten zugrunde zu legen wären, ist geradezu absurd und steht mit der Rechtsprechung des VwGH keinesfalls im Einklang.

Die „Feststellung“ des Finanzamtes, dass seitens der „Bf. die Gesamterrichtungskosten nicht nachgewiesen“ worden wären, entbehrt nach den oben dargelegten Richtigstellungen somit

jeglicher Grundlage. Die im Anlagenverzeichnis dargelegten Anschaffungs- und Herstellungskosten sind richtig und vollständig.

Wertermittlungsgutachten D

Das Finanzamt führt auf Seite 2 von 5 des Ermittlungsberichtes aus, dass die im Anlagenverzeichnis dargelegten Kosten jene übersteigen würden, die in dem seitens der Beschwerdeführerin vorgelegte „Gutachten“ angeführt worden sind (gemeint wohl das Wertermittlungsgutachten der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen G., MRICS REV und H., MRICS REV von der D Immobilienberatung GmbH). Auch diese Darstellung des Finanzamtes ist nachweislich falsch. Richtig ist vielmehr, dass auf Seite 32/36 des Wertermittlungsgutachtens der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen G., MRICS REV und H., MRICS REV von der D Immobilienberatung GmbH bei der Berechnung der Renditemiete sowohl beim Objekt Adr.1 mit dem Betrag in Höhe von EUR 2.004.053,00 als auch beim Objekt Adr.2 mit dem Betrag in Höhe von EUR 1.810.118,00 exakt jene Gesamterrichtungskosten zugrunde gelegt worden sind, die im Anlagenverzeichnis der Beschwerdeführerin zutreffend erfasst sind.

Irrtümliche Annahme von höheren Gebäudeerrichtungskosten im Jahr 2012

Das Finanzamt weist darauf hin, dass in einer E-Mail vom 18.07.2012 des steuerlichen Vertreters an die Betriebsprüferin von Gebäudekosten von netto EUR 4,2 Mio ausgegangen worden sei. Dieser Wert ist tatsächlich in einer E-Mail dieses Datums genannt worden. Der Wert beruht aber offenbar auf einem Irrtum des seinerzeitig als Urlaubsvertretung tätigen (und nicht intensiv mit der Materie vertrauten) Mitarbeiters in der Kanzlei der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin. Tatsache ist, dass die gesamten angefallenen Anschaffungs- und Herstellungskosten („Gesamtbetrag des investierten Kapitals“) vollumfänglich im Anlagenverzeichnis der Beschwerdeführerin erfasst sind und somit die Basis der errechneten Renditemieten absolut korrekt ermittelt worden ist.

Die Darstellung des Finanzamtes, dass der Gesamtbetrag des investierten Kapitals „weit über dem angeführten Betrag von € 3.814.171,00 liegt“ ist nachweislich falsch und entbehrt jeglicher Grundlage.

Laufende Entrichtung der Miete

Das Finanzamt stellt auf Seite 3 von 5 des Ermittlungsberichtes in den Raum, dass der Mieter die Mieten tatsächlich gar nicht bezahlt, sondern die Beschwerdeführerin „nur nach dem Anspruchsprinzip“ Gewinne ausweist. In diesem Zusammenhang weist das Finanzamt auf eine in der Bilanz 2019 ausgewiesene Forderung in Höhe von € 594.922,21 hin. Die vom Finanzamt in den Raum gestellte Vermutung ist nachweislich falsch: Der Mieter leistet laufend die ihm obliegenden Mietzahlungen. Ansonsten würde die Beschwerdeführerin nicht über die

notwendige Liquidität zur Rückführung der aufgenommenen Bankverbindlichkeiten verfügen. Die im Jahresabschluss 2019 enthaltene Forderung betrifft im Wesentlichen den aktivierten Anspruch auf Vorsteuer gegenüber den Finanzbehörden, dem jedoch auch ein Umsatzsteuer-Passivposten gegenübersteht.

Aussagen zur Renditemiete

Inwieweit die vom Finanzamt „exemplarisch“ übermittelten Mietangebote (nicht Mietverträge) auch nur annähernd vergleichbare Immobilien betreffen, kann aufgrund der vorgelegten Unterlagen nicht überprüft werden. Sollten diese Angebote für das Gericht von irgendeiner Relevanz bei der Beurteilung der Renditemiete sein, so wird beantragt, in jedem einzelnen der exemplarisch vorgelegten Fälle

- die Vergleichbarkeit (hinsichtlich exakte Errichtungskosten, Ausstattung, Lage, etc), /
- die Höhe der tatsächlich bei jedem Projekt vertraglich vereinbarten Miete sowie
- die Höhe der im November 2013 (Abschlusszeitpunkt des aktuellen Mietvertrages über die verfahrensgegenständlichen Liegenschaften) für die genannten Vergleichsobjekte erzielbaren Miete zu erheben.

Zur Heranziehung von „Angebotsmieten“ bei der Ermittlung der Marktmiete führt Mag. Martin Pröll (in ÖSTZ 2020/107, ÖSTZ, 2020, 93 Heft 4) aus:

„Vor diesem Hintergrund ist aus „Angebotsmieten“ rein gar nichts für das Beweisthema zu gewinnen. Abgesehen davon stehen diese Preisforderungen nach hA in der Fachwelt nur für Wunschvorstellungen sowie das Bemühen, die eigenen Möglichkeiten beim Einstieg in Verhandlungen auszuloten. Da dem Vergleichswertverfahren nach aktuellem Bewertungsstandard nur „tatsächlich erzielte Preise“ zugrunde gelegt werden dürfen, bleibt für die Heranziehung von Angebotspreisen kein Raum.“

In diesem Zusammenhang wird weiters auf die im Gutachten der D dargestellten Mietangebote aus dem Jahr 2018 verwiesen, welche jeweils wesentlich geringere Monatsmieten als die vom Finanzamt „exemplarisch erhobenen“ bei vergleichbaren Immobilien beinhalten.

Zu den einleitenden Ausführungen des Finanzamtes auf Seite 1 von 5 wird der Vollständigkeit halber ausgeführt:

In einem kuriosen Anfangs-Absatz beginnend mit „Zu (sic!) Sachverhalt ist festzuhalten“ wird darauf hingewiesen, „dass selbst der steuerliche Vertreter eingestanden hat“, dass es wohlhabende Ausländer gibt, die Liegenschaften anmieten wollen. Welches „Eingeständnis“ das Finanzamt in dieser Tatsache erkannt hat, verschließt sich der steuerlichen Vertretung völlig. Nicht alles, was hinkt ist ein Vergleich und schon gar kein Eingeständnis.

Auch die Verfahrensrelevanz der weiteren Ausführungen des Finanzamtes auf Seite 1 und Seite 2 oben ist für die steuerliche Vertretung nicht erkennbar. Abgesehen von der mangelnden Verfahrensrelevanz sind die Ausführungen auch inhaltlich falsch, wie zB:

Laut Grundbuch weist das Grundstück Adr.1 die Grundstücksnummer X1 der EZ Y der KG Z B. auf und das Grundstück Adr.2 die Grundstücksnummer X2. Es handelt sich somit nicht um ein einziges zusammenhängendes Grundstück. Die Immobilien wurden auch nicht „absolut“ auf die Bedürfnisse der Gesellschaft zugeschnitten, sondern sind – wie sich an den abgeschlossenen Mietverträgen des Jahres 2012 zeigt – auch für fremde Dritte von Mietinteresse. Das vom Finanzamt immer wieder ins Treffen geführte Argument, dass es einen Innenpool und einen Außenpool in den beiden Einfamilienhäusern gibt und deswegen eine andere Nutzung als jene durch die Gesellschafter praktisch undenkbar wäre, ist völlig absurd. Dies würde ja bedeuten, dass alle Häuser mit Innenpool zwingend notwendig über einen Zugang zu einem naheliegenden Außenpool haben müssten, weil sonst Unbrauchbarkeit des Hauses drohte. Dasselbe müsste man dann für alle Häuser mit Außenpool annehmen, die über keinen Zugang zu einem Innenpool verfügen. Eine solche Beurteilung widerspricht wohl eindeutig den Erfahrungen des täglichen Lebens. Genauso lebensfremd ist der Hinweis auf eine fehlende Abtrennung der beiden Grundstücke durch einen Zaun. Es widerspricht auch hier der Lebenserfahrung, dass eine Nutzung der beiden Immobilien aufgrund einer aktuell nicht vorhandenen, aber erforderlichenfalls auf einfache Art und Weise und ohne nennenswerten Aufwand herstellbare Grenzeinrichtung ausschließlich den Gesellschaftern möglich wäre. Es handelt sich hier um Scheinargumente, die mangels anderer Anhaltspunkte für die vermeintlich unmögliche Nutzung der Immobilie im allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorgebracht werden.

Auf die Fehldarstellung des Finanzamtes, wonach die Mietverträge des Jahres 2012 „nur zur Umgehung oder zum Schein abgeschlossen worden sind“ wurde schon hingewiesen.

Zur Frage 2

„Wie hoch ist die aktuelle Miete der beiden Häuser?“ verweist das Finanzamt „auf die Beilage“. Wir gehen davon aus, dass unter der Vielzahl der übermittelten Beilagen die Beilage des Erlöskontos 4101 aus der Buchhaltung 2021 gemeint sein könnte. Daraus geht die bereits erwähnte Jahresmiete in Höhe von € 172.900,71 netto hervor. Die Nettomonatsmiete für beide Häuser betrug in der Zeit von Februar 2021 bis März 2022 € 14.472,13 monatlich netto. Infolge des Überschreitens der mietvertraglich festgelegten 5% Wertsicherungs-Schwelle war die Miete mit April 2022 auf monatlich € 15.272,82 netto exklusive USt und Betriebskosten anzuheben. Der insgesamt verrechnete monatliche Bruttobetrag für Miete, Betriebskostenkonto und Umsatzsteuer beträgt aktuell im April 2022 € 18.310,24.

Zur Frage 3

„Wie hoch ist die angemessene Miete für Häuser dieser Größenordnung?“ zeigt sich das Finanzamt nicht in der Lage die Frage des Bundesfinanzgerichtes auch nur einigermaßen konkret zu beantworten. Das Finanzamt führt aus, dass „Erhebungen des Finanzamtes ergeben“ hätten, dass im absoluten Luxussegment „teilweise für ein Haus Mieten verlangt werden, wie sie im gegenständlichen Fall für beide Häuser vereinbart worden sind“. Eine Konkretisierung dieser Aussage erfolgt weder im nachfolgenden Antworttext noch durch eine relevante Beilage zum Antwortschreiben des Finanzamtes. In semantischer Hinsicht sei noch auf den hier doch sehr wesentlichen Unterschied hingewiesen, dass eine (in einem Maklerinserat) „verlangte“ Miete noch lange keine tatsächlich „vereinbarte“ Miete darstellt.

Wir stellen daher den Antrag

auf Vorlage aussagekräftiger Unterlagen, dass für Mietobjekte, die mit den verfahrensgegenständlichen Mietobjekten hinsichtlich Herstellungskosten, Ausstattung, Lage, etc. vergleichbar sind, tatsächlich im Jahr 2013 Mieten vereinbart worden sind, die doppelt so hoch wie die für die verfahrensgegenständlichen Mietobjekte vereinbarte Miete ist.

Das Finanzamt hat der im Gutachten der D Immobilienberatung enthaltenen Berechnung der Renditemiete nichts Substanzielles entgegenzusetzen, geschweige denn hat das Finanzamt eine dem Renditemiete-Berechnungsschema des VwGH entsprechende eigene Berechnung angestellt.

In der Folge versucht das Finanzamt die vom BFG gestellte Frage nach der Höhe der angemessenen Miete mit einer Aufstellung der in den Jahren 2006 bis inklusive 2019 von der Beschwerdeführerin erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu beantworten.

Insgesamt umfasst die Darstellung den gesamten Zeitraum seit der Gründung der Gesellschaft im Jahr 2006 bis zum letztveranlagten Jahr 2019, also einen Zeitraum von 14 Jahren. Es zeigt sich bereits aus der Entwicklung der Jahre 2014 bis 2019, dass die Gesellschaft weit vor dem laut Liebhabereiverordnung maßgebenden 28. Jahr nach dem ersten Anfallen von Aufwendungen einen Gesamtüberschuss erzielen wird können.

Dennoch äußert das Finanzamt völlig tatsachenwidrig die Vermutung, dass „trotz derzeit extrem niedriger Zinsen in absehbarer Zeit nicht mit einem Gesamtgewinn zu rechnen „sei. Nachfolgend wird nachgewiesen, dass bereits 2021 ein Gesamtgewinn eingetreten ist.

Mit dem Hinweis, dass in der Steuererklärung 2019 ein Gewinn von € 36.976,29 erklärt worden ist, während in der E-Bilanz ein Ergebnis vor Steuern von lediglich € 20.349,53 ausgewiesen ist, versucht das Finanzamt Zweifel an den von der Beschwerdeführerin abgegebenen Steuererklärungen zu streuen.

Ein schneller Blick in die dem Finanzamt vorliegende Körperschaftsteuererklärung sowie in das ebenfalls dem Finanzamt vorliegende Anlagenverzeichnis zeigt aber gut nachvollziehbar, dass

allein aufgrund der unternehmensrechtlich und steuerrechtlich unterschiedlichen Gebäude-Abschreibungsdauer eine Mehr-/Weniger-Rechnung im Ausmaß von € 16.284,29 vorzunehmen war (KZ 9240). Das Finanzamt hat sich diese kleine Mühe jedoch nicht gemacht.

Wir ergänzen im Folgenden die im Ermittlungsbericht des Finanzamtes auf Seite 4 von 5 enthaltene Aufstellung der steuerlichen Jahresergebnisse der Bf.

	Laut Erstbescheid/Erklärung	Kumuliertes Ergebnis
2006	-8.523,95	
2007	-6.735,21	-15.259,16
2008	+4.247,16	-11.012,00
2009	-12.067,28	-23.079,28
2010	-11.234,95	-34.314,23
2011	-57.740,54	-92.054,77
2012	-102.049,70	-194.104,47
2013	-118.133,09	-312.237,56
2014	2.300,00	-309.937,45
2015	11.652,40	-298.285,05
2016	36.037,67	-262.247,38
2017	34.059,36	-228.188,02
2018	68.763,60	-159.424,42
2019	36.976,29	-122.448,13
2020	72.947,17	-49.500,96
Vorl. 2021	97.000,00	47.499,04

Aus der ergänzten Aufstellung ist ersichtlich, dass die Bf. seit Beginn ihrer Tätigkeit im Jahr 2006 bis inklusive 2021 einen körperschaftsteuerlichen Gesamtgewinn in Höhe von € 47.500,00 erzielt hat. Dies trotz erheblicher Probleme bei der Fertigstellung der Mietobjekte und enormer Verfahrenskosten im Zusammenhang mit der Durchsetzung des Anspruches auf Vorsteuerbeträge gegenüber den Finanzbehörden. Das Finanzamt vermutet vollkommen zu

Unrecht, dass „trotz der derzeit extrem niedrigen Zinsen in absehbarer Zeit nicht mit einem Gesamtgewinn zu rechnen“ sei und zieht daraus den Schluss, dass ein gewinnorientierter Investor die Mieten wesentlich höher angesetzt hätte. Es obliegt nun dem BFG zu beurteilen, ob bei einem Immobilieninvest, welches bereits binnen 10 Jahren nach Vermietungsbeginn einen deutlichen Gesamtgewinn erbringt, die Miete deutlich zu niedrig angesetzt worden sein könnte oder eben nicht.

Allein aus der Tatsache der Erzielung des steuerlichen Gesamtgewinnes bereits im Jahr 2021 ergibt sich eindeutig, dass sich die Beschwerdeführerin wie ein marktüblich agierender gewinnorientierter Immobilieninvestor verhalten hat. Der Gesamtbetrag der Anschaffungs- und Herstellungskosten wurde offenbar in eine gut rentierliche Immobilie veranlagt. Die vereinbarte Miete ist jedenfalls abgemessen!

Zum Abschluss des Ermittlungsberichtes liefert das Finanzamt noch ein weiteres Paradebeispiel für die vollkommen unzureichende Ermittlungsqualität, die die Bf. seit Anbeginn dieses Verfahrens im Jahr 2011 ertragen muss. Zunächst wird substanzlos „festgestellt“, dass ein gewinnorientierter Investor die Mieten „wesentlich höher angesetzt“ hätte. Unter Hinweis auf „gefundene Vergleichsobjekte“ wird angeführt, dass „am Markt für ein Haus Mieten in der Größenordnung von € 13.000 und mehr veranschlagt (?)“ würden.

Bei den angeführten Vergleichsobjekten handelt es sich offensichtlich um jene, welche vom Finanzamt „exemplarisch“ im Wege von Immobilieninseraten „erhoben“ worden sind.

Zu keinem der „erhobenen Vergleichsobjekte“ führt das Finanzamt auch nur ansatzweise aus, aufgrund welcher Kriterien eine Vergleichbarkeit mit den verfahrensgegenständlichen Mietobjekten abgeleitet werden können.

Wie ein Blick ins Internet im Juni 2022 zeigt,

- befinden sich offenbar praktisch alle „Vergleichsobjekte“ nach wie vor am Markt,
- handelt es sich durchgehend um Objekte in Wien,
- sind die vergleichsweise angeführten Miet(erwartung)en offenbar Bruttowerte,
- lassen diese Bruttowerte aus verschiedensten Gründen keine Rückschlüsse auf die im Jahr 2013 angemessenen Miete für die verfahrensgegenständlichen Mietobjekte zu, und werden solche Rückschlüsse offenbar auch nicht gezogen, obwohl dies für die maßgebliche Frage, welche Miete im Zeitpunkt des Abschlusses des aktuellen Mietvertrages im Jahr 2013 angemessen gewesen ist, von fundamentaler Bedeutung ist.

Das Finanzamt bleibt auch jede vernünftige Begründung dafür schuldig, warum die angemessene Miete zumindest in der Höhe von brutto € 10.556,48 für ein Haus hätte liegen müssen. Ein Blick in das diesbezügliche Maklerangebot, an dessen weiterem Schicksal uns das

Finanzamt nicht teilhaben lässt, zeigt, dass es sich bei dem „Vergleichs-Objekt“ um zwei Häuser und ein neuerbautes Gartengeschoß in einem parkähnlichen Garten von 3.460 Quadratmetern in elitärer Bestlage in Wien handelt.

Zusammenfassung:

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

Mit Schreiben vom 15. Februar 2023 wurde der belangten Behörde die oa Stellungnahme vom 19. Juli 2022 zur Kenntnisnahme bzw allfälliger schriftlicher Stellungnahme übermittelt.

Mit Eingabe vom 14.03.2023 nahm der Vertreter der belangten Behörde zum oa Schreiben wie folgt Stellung:

„Im gegenständlichen Verfahren wurden seitens des Finanzamtes bereits wiederholt Stellungnahmen abgegeben, sodass mit einem Verweis auf die bisherigen Stellungnahmen einerseits und die Revisionsbeantwortung andererseits sowohl der Sachverhalt als auch die Rechtsfragen in der gegenständlichen Beschwerdesache als umfassend kommentiert anzusehen sind.

Das Finanzamt erlaubt sich an dieser Stelle - um Wiederholungen zu vermeiden - auf die bisherigen Stellungnahmen einerseits und die Revisionsbeantwortung vom 24.06.2019 andererseits zu verweisen und gelten die dort gemachten Ausführungen auch an dieser Stelle als angeführt.

Dennoch möchte das Finanzamt im Rahmen dieser Stellungnahme das Folgende ergänzend oder/und wiederholend festhalten:

1. Zu der Stellungnahme der Bf. vom 19.07.2022

In der Stellungnahme der Bf. vom 19.07.2022 versucht die Bf. wiederum (wie bereits in der Vergangenheit), die in diesem Verfahren strittigen Punkte als „in Stein gemeißelte“ Tatsachen darzustellen und verkennet mit dieser Vorgangsweise gerade die strittigen Punkte in dem gegenständlichen Beschwerdeverfahren:

Schon zu der „Tatsache“ der angeblichen unternehmerischen Vermietung durch die Bf. ist an dieser Stelle festzuhalten, dass nach der unveränderten Ansicht des Finanzamtes die Bf. einzig und alleine aus dem Grund errichtet worden ist, dass diese für nahe Angehörige im Sinne der

BAO entsprechende Luxusimmobilien errichtet. Auf Grund der Lage, der Ausgestaltung und der Ausstattung der Immobilien war eine Fremdvermietung derselben tatsächlich nie geplant.

Bei der Bf. handelt es sich im herkömmlichen Sinn um keine unternehmerisch tätige Gesellschaft, sondern war der einzige Zweck der Bf. für ihre Gesellschafter und deren nahe Angehörigen Luxusimmobilien in bester Lage zu errichten und die entsprechenden Vorsteuern dafür, dass für nahe Angehörige diese Häuser errichtet wurden, zu lukrieren (nach der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters waren diese Vorsteuern bereits bei den Errichtungskosten „eingepreist“ worden).

Die Bf. war daher nie im eigentlichen Sinn unternehmerisch tätig, sondern war deren einzige Aufgabe lediglich die Errichtung zweier Häuser für ihre Gesellschafter, deren nahe Angehörige oder/und deren Familien.

Dass im Jahr 2010 das Projekt völlig „neu gestartet werden musste“ und damit naturgemäß „frustrierte Aufwendungen“ einerseits und ein Mietausfall andererseits einhergegangen ist, hat die Bf. mit der nunmehr vorliegenden Stellungnahme eingeräumt/zugestanden.

Aus dieser durch die Bf. erfolgten Darlegung des „Baufortschrittes“ (völliger Neustart des Projektes im Jahr 2010) ist auch ersichtlich, dass die angeblichen Mietverträge mit „fremden Dritten“ nur zum Schein abgeschlossen worden sind und dass eine Vermietung an fremde Dritte tatsächlich nie geplant gewesen ist.

Dass die Verträge zwischenzeitig vollkommen irrelevant geworden wären, ist nur insofern zutreffend, als es sich bei diesen Verträgen (unabhängig von deren in diesem Zusammenhang völlig unmaßgeblichen eventuellen zivilrechtlichen Gültigkeit) im steuerlichen Sinn um Schein- oder Umgehungsgeschäfte/-verträge gehandelt hat, die (wiederum unabhängig von deren zivilrechtlichen Gültigkeit) im steuerlichen Sinn um Schein- oder Umgehungsgeschäfte/-verträge gehandelt hat, die (wiederum unabhängig von deren zivilrechtlichen Gültigkeit) steuerrechtlich nicht anzuerkennen sind/waren.

Betreffend das von der Bf. vorgelegten „Sachverständigengutachten“, welches als Ergebnis auf eine Rendite von gerundet 4% gekommen ist, wird auf die Stellungnahme des Finanzamtes vom 04.12.2018 verwiesen. Weiters ist festzuhalten, dass die tatsächlichen Errichtungskosten schon auf Grund des völligen Neustartes des Bauprojektes in 2010 - möglicher Weise auch aus dem Grund, weil die nahen Angehörigen (Gesellschafter oder/und dessen/deren Familien) die errichteten Gebäude anderes errichtet haben wollten - wesentlich höher gewesen sind (selbst die steuerliche Vertretung ist - wie auch schon in früheren Stellungnahmen des Finanzamtes dargelegt- auf Errichtungskosten von zumindest € 4,2 Mio. gekommen) und dass deswegen die „errechnende Rendite“ sich als wesentlich geringer darstellt.

Ob Jahre nach den Prüfungszeiträumen Mieten in den von der Bf. in ihrer Stellungnahme angeführten Höhen vereinbart und auch tatsächlich entrichtet worden wären, kann nach der Ansicht des Finanzamtes dahingestellt bleiben, weil im Prüfungszeitraum insbesondere mit den angeblich interessierten „fremden“ Mietern wesentlich geringere Bruttomieten (durch Zahlung entsprechender Bruttomieten, höchstwahrscheinlich auch inklusive Betriebskosten von € 6.050 bzw. € 7.150 wären die angeblichen Mietverträge zu Stande gekommen) vereinbart worden sind. Dass es sich bei den abgeschlossenen Vereinbarungen (unabhängig von deren zivilrechtlichen Gültigkeit) um Schein-oder Umgehungsgeschäfte gehandelt hat, weil tatsächlich nie geplant gewesen ist, die errichteten Objekte an andere Mieter den Gesellschafter bzw. an deren nahe Angehörigen in Bestand zu geben und dass diese Verträge (selbst, wenn diese zivilrechtlich gültig hätten sein sollen) daher steuerrechtlich unbeachtlich sind, wird seitens des Finanzamtes an dieser Stelle lediglich der Vollständigkeit halber/wiederholend festgehalten.

Dass in den beschwerdegegenständlichen Jahren eine Betriebsvermögenszugehörigkeit der gegenständlichen Luxus-Wohnobjekte (Zitat:) „unwiderlegbar“ vorgelegen hätte, ist entgegen der Stellungnahme der Bf. einer der wesentlichen Streitpunkte in diesem Beschwerdeverfahren und daher keinesfalls „unwiderlegbar“.

Gerade der vorliegende Fall, in dem die Bf. einzig und alleine aus dem Grund gegründet worden ist, um nahen Angehörigen Luxusimmobilien in Österreich zu errichten, weil „offenbar auch wohlhabende Ausländer (insbesondere aus Krisenregionen wie zB der A.) an der Anmietung von Liegenschaften der verfahrensgegenständlichen Art interessiert“ sind (vgl. Seite 18 des Revisionsschriftsatzes vom 01.03.2019), ist ein Paradebeispiel dafür, dass diese Immobilien gerade nicht zum Betriebsvermögen der Bf. gehören und daher mangels Auftreten der Bf. am Markt gerade keine unternehmerische Tätigkeit der Bf. vorliegt.

In Ansehung des „im Allgemeinen“ erzielbaren Renditesatzes wird an dieser Stelle vorweg (siehe aber auch die Ausführungen unten) darauf verwiesen, dass in den beschwerdegegenständlichen Jahren ein solcher nicht vorgelegen hat, der Renditezinssatz nach der Ansicht des Finanzamtes (auf Grund der höheren Kosten durch den völligen Neustart bei der Errichtung des Gebäudes in 2010) wesentlich geringer, als in dem vorgelegten Gutachten veranschlagt gewesen ist, und zuletzt der VwGH (VwGH 08.09.2022, Ra 2020/15/0026) für das Jahr 2000 von einer Marktrendite von 4,81% ausgegangen ist, wobei festzuhalten ist, dass im Jahr des Baubeginnes die Zinsen (vor der Finanzkrise 2008/2009) wesentlich höher gewesen sind, als 2000 (dazu unten).

Ausnahmsweise beizupflichten ist der Bf. in Ansehung der Ausführungen, dass es bei der sogenannten „verdeckten Ausschüttung an der Wurzel“ um Wohnobjekte geht, die „schon ihrem äußeren Erscheinungsbild nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (Stichwort „Luxusimmobilie“).“ Gerade im vorliegenden Fall liegt ein solcher

Anwendungsfall der „Ausschüttung an der Wurzel“ vor. Nicht einmal die Bf. hat ernsthaft bestritten, dass es sich bei den vorliegenden Häusern um Luxusimmobilien handelt und wurden diese Häuser ihrer Ausstattung nach (quasi von den Schutzräumen unter der Erde bis zu den kleinsten Ausstattungsdetails) ausschließlich den Wünschen der Gesellschafter bzw. deren nahen Angehörigen gemäß gestaltet/ausgeführt.

Dass in den beschwerdegegenständlichen Jahren überhaupt kein oder (mit den vermeintlichen fremden Mietern) ein wesentlich geringerer als ein „angemessener Mietzins“ vereinbart worden ist, wird an dieser Stelle lediglich der Vollständigkeit halber festgehalten.

Zu den Ausführungen der Bf. betreffend die Geldbeschaffungskosten ist an dieser Stelle festzuhalten, dass diese in eine Liebhabereibetrachtung sehr wohl einzufließen haben. Dass die Zinsen in der letzten Zeit gestiegen sind, wird nicht einmal die Bf. ernsthaft bestreiten können.

2. Ad Errichtung der Häuser und Vermietung derselben an die Gesellschafter

In Ansehung der Ausführungen der steuerlichen Vertretung unter dem Punkt „Sachverhalt“ möchte das Finanzamt darüber hinaus auf die Ausführungen der Bf. im Revisionsverfahren verweisen. Dort hat die Bf. auf der Seite 18 des Revisionsschriftsatzes vom 01.03.20190 ausgeführt, dass „offenbar auch wohlhabende Ausländer (insbesondere aus Krisenregionen wie zB der A.) an der Anmietung von Liegenschaften der verfahrensgegenständlichen Art interessiert“ sind. Diesen Ausführungen der Bf. ist insofern beizupflichten, als auch im vorliegenden Fall die Bf. einzig und alleine zu dem Grund errichtet worden ist, für die Gesellschafter oder/und deren nahen Angehörigen/Familien in bester Lage auf die Gesellschafter oder/und deren nahen Angehörigen zugeschnittene Luxusimmobilien zu errichten. Die „Dazwischen-Schaltung“ der GmbH war insbesondere deswegen erforderlich, weil Drittstaatsangehörige Liegenschaften in Österreich nicht ohne weiteres hätten erwerben können.

Zur Vortäuschung des Umstandes, dass die Bf. geplant gehabt hätte, die nach den exakten Vorstellungen der Gesellschafter beziehungsweise deren nahen Angehörigen als zukünftige Mieter errichteten Häuser „fremdüblich“ zu vermieten, wurden zu einer Zeit, als eine Fertigstellung der Häuser in keinsten Weise absehbar war (quasi Neustart der Errichtung der Häuser - wie aus der Stellungnahme der Bf. ersichtlich - 2010), „Mieter“ namhaft gemacht, der eines der beiden Häuser vermeintlich hätte mieten wollen. Diese Vermietung (wenn diese auch zivilrechtlich gültig zu Stande gekommen sein sollte) war aber tatsächlich nie beabsichtigt und wurde nur zu dem Zweck vorgebracht, im Abgabenverfahren ein Auftreten der Bf. am „freien Markt“ argumentieren zu können. Eine namhaft gemachte Mieterin hätte sich mit ihrem Jahresgehalt nicht einmal die Miete für 2 Monate eines der errichteten Häuser leisten können. Dass diese Vermietung nicht ernsthaft beabsichtigt gewesen ist, erübrigt sich nach der Ansicht des Finanzamtes von selbst.

An dem Umstand, dass eine Vermietung an fremde Dritte nie beabsichtigt gewesen ist, ändert auch der Umstand nichts, dass die Bf. wiederholt vermeint, dass diese Ausführungen „nachweislich falsch“ wären oder dass sie den Ausführungen des Finanzamtes „widersprüche“.

Die Bf. hat in weiterer Folge (auch wenn das selbstverständlich aus wirtschaftlicher Sicht nicht erforderlich ist) insbesondere keine weiteren wirtschaftlichen Tätigkeiten entfaltet, als jene, die auf die Gesellschafter oder/und deren nahen Angehörigen zugeschnittenen Häuser zu errichten und diese eben an diese Personen zu vermieten. Die Bf. ist daher resümierend zusammengefasst ausschließlich zu dem Zweck gegründet worden, für nahe Angehörige auf diese und ihre Familien zugeschnittene Luxusimmobilien zu errichten und die errichteten Häuser an diese Personen sodann zu vermieten. Von der Vermietung an die Gesellschafter oder/und deren nahe Angehörige und den oben angeführten Scheingeschäften (angeblich Vermietung an Personen, wobei eine Vermietung an diese tatsächlich niemals gewollt war) abgesehen ist die Bf. am „freien Markt“ ansonsten nicht aufgetreten.

Der von der Bf. dargelegte „Sachverhalt“ ist daher insofern dahingehend zu ergänzen, dass die Bf. eben einzig und alleine aus dem Grund errichtet und mit Kapital ausgestattet worden ist, um für Gesellschafter bzw. dessen Familien ausschließlich auf deren Bedürfnisse zugeschnittene Häuser zu errichten und diese in der Folge an diese zu vermieten.

Dass die Ausgestaltung des derzeitigen Mietverhältnisses (ein naher Angehöriger mietet und das 2. Haus wird von einem anderen nahen Angehörigen dieses Mieters - auf welcher Rechtsgrundlage auch immer - bewohnt) in keinster Weise als fremdüblich anzusehen ist, wird an dieser Stelle lediglich der Vollständigkeit halber festgehalten.

3. Ad rechtliche Beurteilung

In Ansehung der rechtlichen Beurteilung insbesondere auch betreffend die unionsrechtlich auf das Beibehaltungsrecht Österreichs gestützte Regelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 wird seitens des Finanzamtes - um Wiederholungen zu vermeiden - auf die Stellungnahme des Finanzamtes vom 27.11.2018 verwiesen und gelten die dort gemachten Ausführungen auch an dieser Stelle als angeführt.

4. Ad jüngste Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich kürzlich in mehreren Erkenntnissen mit den Voraussetzungen befasst, unter denen in den Fällen, in denen -wie im vorliegenden Fall - absolute Luxusimmobilien durch eine Gesellschaft für ihre Gesellschafter oder/und deren nahen Angehörigen errichtet und dann an diese Anteilsinhaber oder/und deren nahe Angehörige vermietet werden, die entsprechenden Vorsteuern zuzuerkennen wären (zB. VwGH 08.09.2022, Ra 2020/15/0026).

Der VwGH hat in dem oben angeführten Erkenntnis ausgeführt:

30 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann es im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung eines Wohngebäudes an eine der Körperschaft nahestehende Person in drei Fällen zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges kommen. 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 (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; 7.12.2020, Ra 2020/15/0067; 17.12.2021, Ra 2019/13/0063).

31 Das Bundesfinanzgericht ist im Revisionsfall von einer Vermietung um weniger als 50% der Renditemiete und damit dem Vorsteuerausschuss nach §12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1988 (und nur in einer ergänzenden, alternativen Begründung von einer bloßen Gebrauchsüberlassung) ausgegangen.

32 Beträgt die tatsächliche Miete weniger als die Hälfte der fremdüblichen Miete, wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter „überwiegend“ für verdeckte Ausschüttungen bezogen und tritt damit der Vorsteuerausschluss des § 12 Abs.2 Z 2lit. a UStG 1994 ein (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004). Entscheidend ist somit im Revisionsfall, in welchem Ausmaß (überwiegend oder nicht überwiegend) die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete abweicht.

33 Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits im Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003, ausgesprochen, dass die Höhe der angemessenen Miete daraus abzuleiten ist, „was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet“.

34 Es geht dabei um jene Mieteinnahmen, die ein gewissenhafter, auf die Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung - im Wege des Investments in gut rentierliche Immobilien - erzielen kann (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284). Dadurch ist ein Maßstab gefunden, um prüfen zu können, ob das Immobilieninvestment der Körperschaft primär den ihr nahestehenden Personen (Gesellschaftern, Stiftern) zu Wohnzwecken dienen soll oder auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Erzielung von (steuerpflichtigen) Mieteinnahmen ausgerichtet ist. Die Vorgangsweise kann dann als durch die Erzielung von Mieteinnahmen veranlasst angesehen werden, wenn die von der Körperschaft tatsächlich erzielten Mieten jene Höhe erreichen, die sich im Falle der Investition des vorgegebenen Kapitals in Immobilien jener Art, die erfahrungsgemäß gute Renditen erwarten lassen (z.B. kleinere Wohnungen im urbanen Bereich), ergeben würden.

35 Es wird auf die Renditeerwartung eines wirtschaftlich agierenden und nur am Mietertrag interessierten Investors abgestellt. Maßgeblich ist jener Renditesatz der sich bei Veranlagung

des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (gegebenenfalls des höheren Verkehrswerts des Objekts) in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlößen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste (vgl. VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256; 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

Ein solcherart ermittelter Betrag wird als Renditemiete bezeichnet.

36 Eine derartige abstrakte Renditeberechnung (in Form von Jahresmieteinnahmen in Höhe von idR 3 bis 5 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten der gesamten vom Gesellschafter für Wohnzwecke benutzten Immobilie) wäre allerdings nach der Rechtsprechung dann nicht geboten, wenn es für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gäbe. Ein funktionierender Mietenmarkt in diesem Sinne ist allerdings nur dann als gegeben anzunehmen, wenn ein wirtschaftlich agierender und nur am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gedeihenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

37 Ein funktionierender Mietenmarkt im Sinne der Rechtsprechung wird also im Ergebnis nur vorliegen, wenn der Nachweis erbracht ist, dass das konkrete Wohnobjekt der Körperschaft Mietrenditen erbringt, wie sie bei gut rentierlichen Objekten erzielbar sind (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

Die Bf. hat sohin einen funktionierenden Mietenmarkt nachzuweisen. Sie hat im vorliegenden Verfahren einen solchen zwar wiederholt behauptet, aber einen entsprechenden Nachweis für das Vorliegen eines solchen ist die Bf. aber bislang schuldig geblieben.

Die Nachweisführung durch die Bf. für das Vorliegen eines „funktionierenden Mietenmarktes“ ist im vorliegenden Fall vor allem und insbesondere auch deswegen geboten, weil es sich gegenständlich bei den beiden errichteten Häusern um speziell auf die Bedürfnisse der Gesellschafter oder/und deren nahen Angehörigen/Familien zugeschnittene Bauwerke handelt (Stichwort „Komplimentärhäuser“). An diesem Umstand ändert auch das wiederholte Vorbringen der Bf. nichts, dass ein solcher maßgeblicher „Zuschnitt“ auf die Bedürfnisse der Gesellschafter oder/und deren nahen Angehörigen/Familien nicht vorgelegen hätte oder/und im bisherigen Verfahren angeführte „Komplimentärhäuser“ nicht errichtet worden wären.

Kann die Bf. die Existenz eines funktionierenden Mietenmarktes nicht nachweisen, wäre nicht auf die von der Bf. wiederholt ins Treffen geführte „Renditemiete“, sondern auf eine „Marktrendite“ abzustellen. Wie aus dem o.a. Erkenntnis des VwGH ersichtlich, lag die Sekundärmarktrendite im Jahr 2000 bei 5,36% und die Marktrendite in diesem Jahr 2000 bei (etwa) 4,81 %, wobei festzuhalten ist, dass zum Zeitpunkt, in dem die Bf. mit der Errichtung der

beiden Luxushäuser begonnen hat (also kurz vor der Finanzkrise der Jahre 2008/2009) die Leitzinsen durch die EZB (auch in der Zeit, als sich die Finanzkrise schon abgezeichnet hat) sogar noch angehoben worden sind.

Zusammenfassend möchte das Finanzamt an dieser Stelle festhalten, dass die Bf. zwar wiederholt das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes vorgebracht, aber in Ansehung der beiden errichteten Häuser nicht nachgewiesen hat, wobei die von der Bf. wiederholt ins Treffen geführte Renditenmiete nur dann Anwendung findet, wenn ein solcher (funktionierender) Mietenmarkt existiert. Eine einer „Marktrendite“ entsprechende Monatsmiete ist durch die Bf. von dem Mieter (Gesellschafter, der beide Objekte gemietet hat, wobei im anderen Objekt andere Mitglieder seiner Familien leben) nach der Ansicht des Finanzamtes in den beschwerdegegenständlichen Jahren nicht erhoben worden.

Sollten nunmehr in Folgejahren (also nachträglich) doch fremdübliche Mieten vereinbart worden sein, so ist dies nach der Ansicht des Finanzamtes höchstwahrscheinlich deswegen geschehen, damit die Bf. die in die Finanzierung der Objekte schon „eingepreiste“ Vorsteuern nunmehr doch für sich reklamieren kann. In einem solchen Fall wäre seitens des Finanzamtes auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zu verweisen (z.B. VwGH 28.05.2008, 2008/15/0013), wonach „es durchaus den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, dass Abgabepflichtige ihre Angaben und ihr Handeln im Verlauf eines Abgabenvorgangs zunehmend der Kenntnis seiner abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten.“

Mit Schreiben vom 21. März 2023 wurde die oa Stellungnahme der belangten Behörde dem steuerlichen Vertreter zur Wahrung des Parteienghört zur Kenntnis gebracht.

Bis dato erfolgte keine Stellungnahme seitens des steuerlichen Vertreters.

Das vom steuerlichen Vertreter vorgelegte **Gutachten** (erstellt am 27. November 2018 durch die D) **zum Stichtag 6. November 2013** stellt auf den Seiten 29ff die Ableitung des Kapitalisierungszinssatzes dar. Auf Seite 31 findet sich folgende Berechnung:

Faktor	Basis	Basiswert	Anrechnung	Wert
Sekundärmarktrendite	Durchschnitt 1959-2017			6,02%
Verbraucherpreisindex	Durchschnitt 1959-2017	3,30%	100%	-3,45%
Risikozuschläge				

Sanierungs- und Modernisierungsrisiko	Ausstattung	0,50%		0,50%
Drittverwendungsrisiko		0,00%		0,00%
Mietentwicklungsrisiko	Lageabhängig	0,50%		0,50%
Objektspezifisches Risiko	Teilung, Umnutzung	0,50%		0,50%
Kapitalisierungszinssatz				4,07%

Das Wertermittlungsgutachten kommt auf Seite 32 zu folgendem Ergebnis:

„Vergleichstransaktionen, als auch Ableitung des Zinssatzes aus dem Kapitalmarkt haben gezeigt, dass Rohertragsrenditen für in dieser Art genutzte Liegenschaften bei rund 4,00% liegen.

Die Renditemiete für beide Villen wird auf Basis der vom Auftraggeber übermittelten Gestehungskosten und der ermittelten Rohertragsrendite ermittelt:

Adr.1

Renditemiete			
Gestehungskosten (GIK)	2.004.053 €		
Rohertragsrendite	angemessen	4,00%	6.680 €
Renditemiete	monatlich		6.680 €
Renditemiete gerundet monatlich			6.700 €
Renditemiete			13,12 €/m ²

Adr.2

Renditemiete			
Gestehungskosten (GIK)	1.810.118 €		

Rohertragsrendite	angemessen	4,00%	
Renditemiete	monatlich		6.034 €
Renditemiete gerundet monatlich			6.000 €
Renditemiete			14,35 €/m ²

Die Renditemiete für die beiden Häuser zum Stichtag 6.11.2013 beträgt somit gesamt € 12.714,00.

Eine weitere Abzinsung auf den Stichtag ist nicht erforderlich, da die Gestehungskosten bereits zum Stichtag 2013 vorliegen.

Plausibilisierung der Renditemiete

Die solcherart ermittelten Renditemieten von € 13,12/m² und € 14,35/m² liegen unter Berücksichtigung der objektspezifischen Eigenschaften in Relation zu den Vergleichsobjekten somit in der Bandbreite der mittels Vergleichswertverfahren ermittelten Miete in Höhe von € 14,04/m² für vergleichbare Objekte.

Eine Renditemiete, basierend auf einer Kapitalverzinsung von 4.00% ist somit angemessen und findet im Markgeschehen Deckung.“

Abschließend kommen die Sachverständigen zu dem Ergebnis (Seite 33 des Gutachtens), dass die angemessene Miete sowie die Renditemiete für Adr.1 mit € 6.700,- p.m. und für Adr.2 mit € 6.000,- p.m. festzusetzen ist. Auf Basis der vielzähligen Vergleichsangebote sowie der ausgewerteten Vergleichstransaktionen sei ein Mietenmarkt für Gebäude dieser Art vorhanden.

Buchhaltungskonto 2021 Erlöse 10%

Festzuhalten ist, dass aus dem Konto 4101 Erlöse 10% von Jänner 2021 bis Dezember 2021 ersichtlich ist, dass die Miete im Jänner 2021 € 13.707,29 und von Februar bis Dezember 2021 je € 14.472,13 beträgt.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung am 25. Oktober 2023 wurde nachstehende Niederschrift aufgenommen:

Der Vertreter des Finanzamtes gibt 2 Entscheidungen des VwGH Ro 2023/15/0008 und Ra 2022/13/0096 sowie einen Artikel RDW 2023/450 von Zorn zum Akt.

Weiters führte dieser zur Höhe der Gesamterrichtungskosten aus, dass vor allem die Mieterinvestitionen in Einrichtungsgegenstände in den Errichtungskosten lt. Anlageverzeichnis nicht enthalten seien. Auch die anderen Einwendungen, die im fortgesetzten Verfahren vorgebracht worden seien, würden aufrechterhalten.

Der steuerlicher Vertreter bringt dagegen vor, dass Einrichtungsgegenstände, die vom Mieter angeschafft worden seien, nicht mitvermietet worden seien und daher auch nicht im Anlageverzeichnis enthalten seien.

Der Vertreter des Finanzamtes erklärt, dass der Mieter Gesellschafter sei und daher bezüglich der Einrichtungsgegenstände eine Einlage vorliegen würde. Bei den Einrichtungsgegenständen sind z.B. die Poolanlagen, der nachträglich errichtete Zaun und Zubehör des Hauses wie die Einbauküchen gemeint.

Der steuerlicher Vertreter entgegnet, dass keine Einlage vorliegen würde, da eine solche voraussetze, dass die eingelegten Wirtschaftsgüter ins Betriebsvermögen übertragen werden sollen. Das sei hier nicht der Fall.

Vertreter des Finanzamtes bringt vor, dass es fraglich sei, warum der Mietvertrag bereits 2013 abgeschlossen worden sei, die Fertigstellung der Häuser erst im Jahr 2014 und 2015 gewesen sei. Die Miete eines Hauses, das noch nicht bewohnt werden könne, sei fremdunüblich.

Der steuerliche Vertreter ergänzt, dass ein Vertragsabschluss bereits vor der Bewohnbarkeit durchaus fremdüblich sei und verwies exemplarisch auf die Übergangsvorschrift des § 28 Abs. 38 UStG, wo auf den Abschluss von Miet- und Pachtverhältnissen abgestellt werde, die bereits vor der Aufnahme ins Anlagevermögen erfolgt seien.

Die ersten Mietzahlungen seien ab Dezember 2013 erfolgt, die Häuser seien Anfang 2014 fertiggestellt worden und die Fertigstellungsanzeige an die Behörde sei im Juli 2014 erfolgt. Das Datum im Anlageverzeichnis sei jeweils das Datum der gelegten Schlussrechnung. Alles, was seitens des Finanzamtes als unvollständig eingewendet worden sei, sei richtigerweise im Anlageverzeichnis vollständig enthalten.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte vor, dass für die Errichtungskosten und Leistungszeiträume bzw. Schlussrechnungen die Nachweise fehlen würden.

Die derzeit zuständige Dienststelle habe Ermittlungen durchgeführt, die der Vertreter des Finanzamtes als Anfragebeantwortung an das BFG weitergeleitet habe. Er habe darüber hinaus keine weiteren Informationen.

Der steuerliche Vertreter erklärt, dass sämtliche aktivierungspflichtigen Anschaffungs- und Herstellungskosten vollständig und richtig dem BFG und der Abgabenbehörde im mehrfach übermittelten Anlageverzeichnis enthalten seien. Dem Finanzamt stehe es frei, jederzeit in die

Bücher Einsicht zu nehmen. Verwiesen werde auf den Grundsatz der Vermutung der Ordnungsmäßigkeit von geführten Büchern.

Wiederholt wurde die Rechtsauffassung des VwGH im aufhebenden Erkenntnis. Im vorliegenden Fall würden Gesamterrichtungskosten von EUR 3.814.171,18 vorliegen. Die Jahresmiete zum Mietbeginn habe EUR 156.600,00 betragen. Daraus ergäbe sich ein Renditesatz von 4,11%. Eine klassische verdeckte Ausschüttung im Sinn der VwGH-Rechtsprechung, die eine Rendite-Miete von 3 - 5% für angemessen halten würde, könne daher nicht vorliegen.

Es werde aber auch der Behauptung entgegengetreten, dass es sich um Luxusimmobilien, die auf die Gesellschafter zugeschnitten seien, handle. Die Immobilien seien auch für andere Personen nutzbar und auch jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar. Auch anhand der Quadratmeterpreise von EUR 3.400,00 bzw. EUR 3.600,00 für die Errichtungskosten sei ersichtlich, dass es sich keineswegs um Luxusimmobilien handle. Selbst wenn es sich um eine rein causa societatis veranlasste angeschaffte Immobilie handle, würde keine Ausschüttung an der Wurzel vorliegen, weil die tatsächlich bezahlten Mieten im vom VwGH vorgegebenen Bereich der Rendite-Mieten liegen. Das Gutachten bestätige die Angemessenheit und Fremdüblichkeit der tatsächlichen Mietzahlungen.

Der Vertreter des Finanzamtes führt aus, dass es sich nach Ansicht des Finanzamtes sehr wohl um Luxusimmobilien handeln würde, schon im Hinblick auf die Lage und die Wohnfläche. Zu Bedenken sei auch, dass die Jahresmiete 2013 nicht EUR 156.600,00 betrage, sondern nur EUR 13.050,00, da der Mietvertrag im November 2013 abgeschlossen worden sei. Darüber hinaus sei auch zu berücksichtigen, dass zu Baubeginn 2006 eine Niedrigzinsphase geherrscht habe, und später die Zinsen noch weiter gestiegen seien. Der VwGH hat seine Judikatur, wonach ein Rendite-Satz von 3 – 5% angesetzt werden sollte, in einem Zeitraum entwickelt, in dem die Zinsen sehr niedrig gewesen seien. Der Rendite-Satz sollte jetzt höher angesetzt werden, da die EZB den Interbankzinssatz auf 4,5% angehoben habe.

Der steuerliche Vertreter verwies auf VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050, Rz 27, wo es um den Mietenmarkt bei gehobenen Objekten gehe, und daß derartige Objekte insbesondere von Univ.Professoren und Expats angemietet werden. Er verweise auf die im Sachverständigengutachten der beiden gerichtlich beeideten Immobiliengutachter beschriebenen Vergleichsobjekte, samt der Schlussfolgerung, dass für die gutachtensgegenständlichen Objekte auch nach Auffassung der Sachverständigen ein Mietenmarkt existieren würde.

Das Vorbringen der Amtspartei hinsichtlich der Jahresmiete richte sich hoffentlich von selbst. Der Berechnung der Rendite-Miete sei selbstverständlich die im Mietvertrag ausgewiesene Monatsmiete zugrunde zu legen, auch wenn diese im Jahr 2013 nur 1x zugeflossen ist. Maßgeblich für den Rendite-Satz ist ausschließlich die Marktlage zu Mietbeginn.

Der Vertreter des Finanzamtes beantragt die Abweisung der gegenständlichen Beschwerde, da es sich um eine Luxusimmobilie handle und die Verhältnisse im Jahr 2006 zugrunde zu legen seien.

Der steuerliche Vertreter beantragt die Stattgabe der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das BFG geht im fortgesetzten Verfahren aufgrund der dem BFG vorliegenden Akten der belangten Behörde, dem Erkenntnis des VwGH vom 20. Oktober 2021 Ra 2019/13/0041, den nachträglichen Ermittlungen und den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung am 25. Oktober 2023 von nachstehendem Sachverhalt aus:

Die Bf. wurde im Jahr 2006 von zwei zu 49% bzw. zu 51% beteiligten Gesellschaftern (Schwiegervater/Schwiegersohn) gegründet. Als Bezeichnung der ausgeübten Geschäftstätigkeit wurde „Errichtung und Vermietung von Liegenschaften“ angegeben.

Die Gesellschaft hat im Jahr 2006 ein Grundstück in B. und darauf hätten bis Ende 2008 zwei Gebäude errichtet und ab 2009 vermietet werden sollen. Die Baubewilligung wurde am 20. Dezember 2007 erteilt. In der Folge wurde mit der Errichtung zweier Luxuseinfamilienhäuser mit einer Gesamtwohnfläche von 509 m² und 420 m² begonnen.

Im Jahr 2013 wurde nach Bauverzögerungen die Frist zur Vollendung des Bauvorhabens bis 31.07.2014 erstreckt. Am 6. November 2013 wurde ein Mietvertrag - auf unbestimmte Zeit - zwischen der Bf. und ihrem Minderheitsgesellschafter K. abgeschlossen. Davor sind 3 Mieter vom Mietangebot wegen Verzögerungen in der Baufertigstellung wieder zurückgetreten.

Die Benützungsbewilligung wurde - nach Erstattung der Fertigstellungsanzeige im Juli 2014 – am 19. Mai 2015 für beide Häuser erteilt.

Gegenstand des Mietvertrages vom 6. November 2013 (Mietbeginn 1.12.2013) sind die beiden Einfamilienhäuser, die beide an den Minderheitsgesellschafter um insgesamt € 13.050,00/pro Monat zuzüglich Betriebskosten und Umsatzsteuer vermietet worden sind.

Ein Haus wird von der Tochter des Minderheitsgesellschafters, deren Gatten und den beiden Kindern bewohnt. Das andere Haus wird von Mitgliedern der Familie des Gesellschafters P. bewohnt. Laut ZMR sind die einzelnen Familienmitglieder seit August 2014, Mai 2015 bzw Juli 2015 an der gegenständlichen Adresse gemeldet. Die beiden Häuser sind nun erstmalig bewohnt.

Die Anschaffungskosten für Grund und Boden betrugen insgesamt 566.300,00 € (1/2 Anteil für Adr.1 und 1/2 Anteil für Adr.2). Die Herstellungskosten der Liegenschaft Adr.1 bis zum Jahr 2015 betrugen € 1.720.902,94, die Herstellungskosten der Liegenschaft Adr.2 € 1.526.968,24. Die Gesamtinvestitionskosten für beide Häuser beliefen sich samt geringwertigen Wirtschaftsgütern von € 269,10 somit auf € 3.814.440,28. (s. Anlageverzeichnis 2015).

2. Beweiswürdigung und rechtliche Beurteilung

2.1. Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2011:

Fest steht, dass im gegenständlichen Fall das Grundstück von der Bf. angeschafft und sie die beiden Häuser errichten ließ. In der Folge ist dem Minderheitsgesellschafter der Bf. das Recht auf Nutzung (s. Mietvertrag vom 6. November 2013) eingeräumt worden. Mietbeginn war Dezember 2013. Die Einfamilienhäuser werden ausschließlich von Familienangehörigen der Gesellschafter bewohnt.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

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

Die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnimmobilie zur Befriedigung des eigenen Wohnbedarfs erfüllt weder einen Einkunftstatbestand iSd EStG 1988 noch stellt sie eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG 1994 dar. Eine Person kann ihren Wohnbedarf auch dadurch befriedigen, dass sie die Wohnimmobilie durch eine in ihrem Einflussbereich stehende Körperschaft (GmbH, Privatstiftung etc.) anschaffen oder herstellen und sich sodann von dieser Körperschaft das Recht auf Nutzung der Wohnimmobilie einräumen lässt.

In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Körperschaft mit der Nutzungsüberlassung als Unternehmerin zur Erzielung von Einnahmen tätig wird oder ob die Nutzungsüberlassung erfolgt, um der nahestehenden Person (Gesellschafter, Stifter etc.) causa societatis Vorteile zuzuwenden. Dabei kann das causa societatis veranlasste Verhalten der Körperschaft auch im Kleide einer unternehmerischen Tätigkeit auftreten, weil die Geltendmachung der aus der Anschaffung bzw. Herstellung resultierenden Vorsteuern angestrebt wird (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067, mwN).

Im Bereich der Überlassung von Wohnimmobilien durch eine Körperschaft an nahestehende Personen ist sowohl für die Körperschaftsteuer als auch für die Umsatzsteuer 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 (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, mwN).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann es im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an eine der Körperschaft nahestehende Person in drei Fällen zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges kommen. 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 Vorsteuerausschluss an (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

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.

Bei von der Körperschaft nicht fremdüblich den Gesellschaftern zur Nutzung überlassenen Wohnimmobilien ist 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 vornherein nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der Körperschaft zählen. 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. 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 (vgl. zu alldem VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

Im vorliegenden Fall steht fest, dass keine bloße Gebrauchsüberlassung der Wohnimmobilien, sondern ein Mietverhältnis und damit das Bild einer wirtschaftlichen Tätigkeit vorliegt. Der Verwaltungsgerichtshof geht in seiner aufhebenden Entscheidung (VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041) davon aus, dass es sich bei den gegenständlichen Einfamilienhäusern um Luxusimmobilien handelt, die auf die persönlichen Bedürfnisse der Gesellschafter zugeschnitten sind, zumal die Revision dieser Feststellung nicht substantiiert entgegengetreten ist.

In der mündlichen Verhandlung am 25.10.2023 behauptet der steuerliche Vertreter hingegen dezidiert, dass die Immobilien jederzeit auch an fremde Personen vermietbar seien und es sich nicht um Luxusimmobilien handle. Demgegenüber teilt der erkennende Senat des Bundesfinanzgerichts die Ansicht der Abgabenbehörde, dass schon im Hinblick auf die luxuriöse Wohnlage, die äußerst großzügigen Wohnflächen (509m² und 420m²) und die Ausstattung etwa mit Hallenbad bzw Outdoorpool Luxusimmobilien vorliegen, die auf die Bedürfnisse der Gesellschafter bzw ihrer Familienangehörigen ausgerichtet wurden, stand doch schon vor Beendigung der Bauphase bereits fest, dass die Häuser von der Familie bezogen werden. Es ist auch nicht außer Acht zu lassen, dass der Verwaltungsgerichtshof gegen die Qualifizierung als besonders repräsentative Wohngebäude zur privaten Nutzung durch Familienangehörige keine Bedenken geäußert hat.

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass es sich bei den beiden Einfamilienhäusern nicht um jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbare Gebäude handelt, für die eine „klassische“ verdeckte Ausschüttung in Betracht kommt, sondern um besonders repräsentative Wohngebäude, die im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung schon ihrer Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch Gesellschafter bestimmt sind. Eine verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“ ist in einem solchen Fall allerdings ausgeschlossen, wenn die Errichtung der Gebäude mit anschließender Vermietung einem Fremdvergleich standhält (VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041).

Dem Einwand der belangten Behörde hinsichtlich der Errichtung zweier Luxusimmobilien ausschließlich für die Gesellschafter bzw deren Familien kommt daher nur dann Bedeutung zu, wenn die Nutzungsüberlassung als nicht fremdüblich einzustufen ist.

Renditemiete

Wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, ist das Bundesfinanzgericht gemäß § 63 Abs. 1 VwGG an die Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes gebunden.

Im aufhebenden Erkenntnis VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass es bei besonders repräsentativen Wohnhäusern für die Wohnbedürfnisse der Gesellschafter der Körperschaft entscheidend nur darauf ankomme, ob ein Entgelt in Höhe der Renditemiete vereinbart worden ist. Auch wenn grundsätzlich die Voraussetzungen für eine „Ausschüttung an der Wurzel“ erfüllt seien, liege kein steuerneutrales Vermögen vor, welches zu einem Vorsteuerauschluss führt, sofern eine tatsächliche Miete in (nahezu) der Höhe der Renditemiete bezahlt wird (vgl. VwGH 7. 12.2020, Ra 2020/15/0067, Rn 41).

Entscheidend für die Frage der Fremdüblichkeit der Miete ist also, ob die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete, der Renditemiete, abweicht. Nach dem aufhebenden Erkenntnis ebenso wie nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dafür jener Renditesatz maßgeblich, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste. Der Verwaltungsgerichtshof weist in der vorliegenden Rechtssache ausdrücklich darauf hin, dass es in den Fällen einer „Ausschüttung an der Wurzel“ nicht auf das Vorliegen eines Mietenmarkts ankommt.

Im Erkenntnis vom 10. Februar 2016, 2013/15/0284, hat der VwGH unter Bezugnahme auf das Erkenntnis 2007/15/0003 klargestellt, dass mit der Renditeerwartung eines „marktüblich agierenden Immobilieninvestors“ jene Rendite gemeint ist, „die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird“.

Wenn es – wie hier – auf das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes nicht ankommt, ist die Höhe des Nutzungsvorteils mit einer abstrakten fremdüblichen Renditeberechnung zu ermitteln. Diese ist danach zu bemessen, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwarten würde. Das ist jene Rendite, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird.

Der VwGH verlangt somit nicht lediglich, dass der Gesellschafter oder Begünstigte eine (fremdübliche) Marktmiete bezahlt, sondern dass die gesamte Investition einem Fremdvergleich standhält. Dies ist nur dann der Fall, wenn der Investor aus dem Geschäft jene Rendite erhält, die er bei einer Investition in besser rentierliche Objekte erzielt hätte, wenn die Renditemiete bezahlt wird.

Wenn der Vertreter des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung vorbringt, dass der VwGH seine Judikatur, wonach ein Renditesatz in der Bandbreite von 3-5% angesetzt werden solle, in einem Zeitraum entwickelt habe, in dem die Zinsen sehr niedrig gewesen seien, nunmehr aber der Renditesatz höher sein sollte, da die EZB den Interbankzinssatz auf 4,5% angehoben habe, dann ist dem Nachstehendes entgegenzuhalten:

Der VwGH ist auch in dem vom Vertreter des Finanzamtes im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegten jüngst ergangenen Erkenntnis des VwGH vom 21.6.2023, Ro 2023/15/0008, betreffend die Jahre 2005 - 2013 nicht von seiner Auffassung abgewichen, dass jener Renditesatz maßgeblich ist, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 – 5 % (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlöhnen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste.

Wie die abstrakte Renditemiete berechnet wird, hat der VwGH bisher nicht vorgegeben. Es handelt sich um eine Tatfrage, die in freier Beweiswürdigung im Einzelfall aufgrund der konkreten Marktverhältnisse zu Beginn der Vermietung zu beantworten ist (*Lachmayer* in SWK 3/2021, 119).

Bei der Berechnung der abstrakten Renditemiete ist allerdings zu beachten, dass der VwGH davon ausgeht, dass ein marktüblich agierender Immobilieninvestor in gut rentierliche Objekte investieren würde und nicht in solche, die erfahrungsgemäß eine geringere Rendite, wie etwa Einfamilienhäuser bringen; daher ist der entsprechende Liegenschaftszinssatz bzw. die erwartete Rendite aus solchen Objekten heranzuziehen (s. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067, Rz 44).

Die konkrete Vergleichsrendite ist (ausschließlich) von den Verhältnissen beim Beginn der Vermietung abhängig (VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256) und ist in den Folgejahren nicht mehr anzupassen. Die Rendite und damit der Nutzungsvorteil bleiben deshalb über die gesamte Nutzungsdauer unverändert. Eine Marktanpassungsmöglichkeit der Miete und vor allem eine Mieterhöhung sind deshalb auszublenden.

Bei der Berechnung der konkreten Rendite ist so vorzugehen, dass somit der zu Beginn der Vermietung (Unterfertigung des Mietvertrages am 6.11.2013) tatsächlich erzielte Jahresnettomiettertrag, gegenständlich € 156.600,00, dem Betrag der Gesamtinvestition (Anschaffungskosten Grund und Boden, Herstellungskosten Gebäude und Anschaffungskosten Einbauten) gegenüberzustellen ist.

Nach Ansicht des BFG sind aufgrund der Tatsache, dass zu Beginn des Mietverhältnisses im Jahr 2013 die Gebäude noch nicht endgültig fertig gestellt waren und die Benützungsbewilligung

seitens der Gemeinde B. erst im Jahr 2015 erfolgte, die Gesamtinvestitionen zum 31.12.2015 (Anschaffungs- und Herstellungskosten lt. Anlageverzeichnis für das Jahr 2015) in Höhe € 3.814.440,28 heranzuziehen, zumal auch die nach Unterfertigung des Mietvertrages getätigten Investitionen zB. Sanitäreinrichtungen und Beläge vom Mietvertrag umfasst sind (siehe Mietvertrag Pkt. 1.3).

Zu prüfen ist nun, ob die konkret vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete, der Renditemiete abweicht.

Im vorliegenden Fall beträgt die konkrete Rendite nach Berechnung des BFG 4,1 % (Jahresmiete € 156.600,00/Anschaffungs- und Herstellungskosten € 3.814.440,28).

Dieser Renditesatz liegt in der vom Verwaltungsgerichtshof vorgegebenen Bandbreite von 3 bis 5%. Der Liegenschaftszinssatz für das Jahr 2013 wird für Wohnliegenschaften in guter Lage ebenfalls mit 3% bis 5%, in mäßiger Lage sogar mit 3,5% bis 5,5%. angegeben (Quelle: Der Sachverständige Heft 3/2013).

Selbst wenn man daher den im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages aktuellen Kapitalisierungszinssatz für Wohnliegenschaften in die Betrachtung einbezieht, findet die konkrete Rendite von 4,1% in diesem abstrakten fremdüblichen Liegenschaftszinssatz Deckung. Daher hält die Nutzungsüberlassung der beiden Einfamilienhäuser an nahestehenden Personen einem Fremdvergleich stand und liegt somit keine verdeckte Gewinnausschüttung und kein Vorsteuerauschluss vor.

Auch in dem von der Bf. vorgelegten Wertermittlungsgutachten zum Stichtag 6. November 2013 kommt der Gutachter zu dem Schluss: „Eine Renditemiete basierend auf einer Kapitalverzinsung von 4% ist somit angemessen und findet im Marktgeschehen Deckung“.

Dem Vorbringen der belangten Behörde im Schreiben vom 23. März 2022, dass bei absoluten Luxusimmobilien (wie den gegenständlichen beiden Häusern) eine wesentlich höhere Miete als € 6.050 bzw. € 7.000 und auch eine höhere Rendite erzielbar sei, ist entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde selbst keine Berechnung der ihrer Meinung nach angemessenen Renditemiete vorgenommen hat und nur allgemein ausführt, dass aus diesem Grunde eine angemessene Renditemiete im gegenständlichen Fall nicht vorliegen würde.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang nochmals, dass der VwGH in Rz 33 des Erkenntnisses vom 20.10.2021, Ra 2019/13/0041, ausgeführt hat, dass es in den Fällen einer „Ausschüttung an der Wurzel“ nicht auf das Vorliegen eines Mietenmarktes ankommt.

Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten:

Im Zuge des Ermittlungsauftrages vom 07.02.2022 wurde mit Schreiben vom 23. März 2022 seitens des Finanzamtes vorgebracht, dass der Gesamtbetrag des investierten Kapitals weit

über den im „Gutachten“ angeführten Betrag von € 3.814.171 liege, nämlich € 4.200.000 (+ € 840.000, da auch die USt investiert werden müsse, die der Errichter einer eigenen Wohnimmobilie für gewöhnlich auch nicht als VSt zurückerhält) + Grundstückskosten von € 566.300 + gegebenenfalls übrige Aufwendungen laut Bilanz und auch frustrierte Aufwendungen + Aufwendungen, die zum Zeitpunkt der Nennung des Betrages (von € 4,2 Mio netto) im Jahr 2012 noch gar nicht verausgabt waren, und dass bei einer Miete von € 13.050/Monat im Jahr 2012 schon eine Renditemiete von 3% nicht erreichbar sei.

Dieses Vorbringen hielt der Vertreter auch in der mündlichen Verhandlung aufrecht und ergänzte dieses durch das Vorbringen, dass vor allem die Mieterinvestitionen in Einrichtungsgegenstände in den Errichtungskosten lt. Anlageverzeichnis nicht enthalten seien.

Zum Einwand der belangten Behörde hinsichtlich angeblich nicht berücksichtigter Nebenkosten für den Erwerb von Grund und Boden ist festzustellen, dass der steuerliche Vertreter in seiner Stellungnahme vom 19. Juli 2022 das Konto 200 Bebaute Grundstücke (Grundwert) vorgelegt hat. Daraus geht hervor, dass neben dem Grundstückskaufpreis von € 540.000,00 sehr wohl die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr in Höhe von € 24.300,00 sowie notarielle Vertragserrichtungskosten in Höhe von € 2.000,00 aktiviert worden sind, sodass sich daraus der im übermittelten Anlagenverzeichnis ersichtliche Gesamtwert von € 566.300,00 für die beiden gleich großen Grundstücke Adr.1 (€ 283.150,00) und Adr.2 (€ 283.150,00) ergibt.

Das BFG hält zudem fest, dass es sich bei den im Anlageverzeichnis angeführten Beträgen um Nettobeträge handelt. Die Annahme des Vertreters des Finanzamtes, dass der Berechnung der Renditemiete die Bruttoanschaffungskosten zugrunde zu legen wären, steht mit der Rechtsprechung des VwGH nicht im Einklang.

Zum Vorbringen des Vertreters des Finanzamtes hinsichtlich der Einrichtungsgegenstände, die vom Mieter angeschafft worden seien z.B. Einbauküchen, ist darauf zu verweisen, dass zur Berechnung der Rendite den Mieterlösen lediglich die von der Bf selbst aufgewendeten Investitionskosten gegenüberzustellen sind. Eine Einbauküche ist im Übrigen kein Gebäudebestandteil (s. Jakom, EStG 2023, § 4 Tz 173), sie geht daher auch nicht in das Eigentum des Vermieters über. Die vom Finanzamtsvertreter genannten Positionen Schwimmbecken, Hallenbad und Einfriedungsmauer inkl. Zubehör sind ohnehin im Anlageverzeichnis 2015 vorhanden und sind damit diese Kosten Teil der herangezogenen Gesamterrichtungskosten. Vom Mieter angeschaffte Einrichtungsgegenstände werden nicht mitvermietet und sind nicht Teil des Betriebsvermögens der Bf., es besteht auch keine Aktivierungspflicht.

Hinsichtlich des Vorbringens des Vertreters des Finanzamtes, dass „frustrierte“ und „übrige“ Aufwendungen sowie Arbeitszeiten nicht im Anlageverzeichnis enthalten seien, ist entgegenzuhalten, dass insbesondere im Hinblick auf § 119 Abs. 1 BAO das BFG davon ausgeht,

dass das Anlageverzeichnis nach diesem Grundsatz vollständig und wahrheitsgemäß erstellt worden ist. Seitens der Abgabenbehörde wurden die Einwendungen nicht näher konkretisiert. Es finden sich keine Anhaltspunkte für allfällige nicht erfasste aktivierungspflichtige Aufwendungen.

Zudem wird seitens des BFG nicht in Frage gestellt, dass das Anlageverzeichnis nach unternehmensrechtlichen Vorschriften erstellt worden ist.

Der Finanzamtsvertreter wendete ein, dass die Errichtungskosten der Wohnimmobilien laut einer E-Mail der Steuerberatungskanzlei aus dem Jahr 2012 tatsächlich mindestens € 4.200.000 ausmachen. Diesbezüglich geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass dem detailliert aufgeschlüsselten Anlagenverzeichnis eine weit höhere Beweiskraft zukommt, als dem in einer E-Mail genannten Betrag, der offensichtlich auf einem Irrtum beruht.

Geldbeschaffungskosten:

Das BFG schließt sich der Ansicht des steuerlichen Vertreters an, dass im Jahr der Aufnahme einer Verbindlichkeit ein Aktivposten anzusetzen ist und diese zwingend auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit zu verteilen ist (s. Jakom, EStG 2023, § 6 Tz 110).

Finanzierungskosten gehören nicht zu den Anschaffungskosten eines Gebäudes (s. Jakom, EStG 2023, § 6 Tz 26).

Laufende Entrichtung der Miete

Wenn der Vertreter des Finanzamtes Zweifel hat, dass auch tatsächlich Mieteinnahmen geflossen sind, dann ist dem – wie schon der steuerliche Vertreter der Bf. ausgeführt hat – entgegenzuhalten, dass die Bf. nicht über die notwendige Liquidität zur Rückführung der aufgenommenen Bankverbindlichkeiten verfügen würde, wenn der Mieter der beiden Liegenschaften nicht laufend die Mietzahlungen leisten würde. Denn alleiniger Geschäftszweck der Bf. ist die Errichtung und Vermietung von Liegenschaften.

Liebhaberei:

Die vom Finanzamt in den Raum gestellte Behauptung, dass Liebhaberei vorliegen würde, wird schon dadurch entkräftet, dass bereits im 16. Jahr (2006 bis 2021) ab Beginn der Errichtung ein Gesamtgewinn in Höhe von ca. € 47.500,00 erzielt wurde.

Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof im aufhebenden Erkenntnis den Aspekt der Liebhaberei nicht aufgegriffen.

In diesem Zusammenhang ist ebenfalls auf § 63 VwGG 1985 zu verweisen. Darin wird festgehalten, dass wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden verpflichtet sind, in der betreffenden

Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Sonstiges

Der Antrag (im Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 19. Juli 2022) auf Vorlage aussagekräftiger Unterlagen, dass für Mietobjekte, die mit den verfahrensgegenständlichen Mietobjekten hinsichtlich Herstellungskosten, Ausstattung, Lage, etc. vergleichbar sind, tatsächlich im Jahr 2013 Mieten vereinbart worden sind, die doppelt so hoch wie die für die verfahrensgegenständlichen Mietobjekte vereinbarte Miete, ist abzuweisen. Dies deswegen, weil es in den Fällen einer „Ausschüttung an der Wurzel“ nicht auf das Vorliegen eines Mietenmarkts ankommt.

2.2. Umsatzsteuer für das Jahr 2012:

Da im gegenständlichen Fall – wie bereits unter Pkt 2.1. begründet - eine „(nahezu) fremdübliche Miete“ gezahlt wird, steht der Bf. der Vorsteuerabzug zu. Die Mietzahlungen der Folgejahre unterliegen der Umsatzsteuer.

Hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2012 ist auf das Erkenntnis des BFG vom 7. Jänner 2019, GZ RV/7103584/2016, zu verweisen. Wie darin ausgeführt, richtet sich die Beschwerde vom 7.11.2012 gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Monate Jänner, Februar und April bis September 2012 gem. § 253 BAO nunmehr auch gegen den vorläufig ergangenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2012 vom 30.11.2015.

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

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

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

In der gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 30.11.2015 erhobenen Beschwerde (vom 17. Dezember 2015) wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat gestellt, somit war eine Senatsverhandlung durchzuführen.

Zu Spruchpunkt Revision

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

Im gegenständlichen Fall lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da das BFG der Rechtsprechung des VwGH (zB Erkenntnis vom 7.12.2020, Ra 2020/15/0067, 20.10.2021, Ra 2019/13/0041 und 21. Juni 2023, Ro 2023/15/0008) gefolgt ist.

Wien, am 14. November 2023