

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Anna Radschek, die Richterinnen Mag. Sonja Stradner sowie die fachkundigen Laienrichter Manfred Fiala und Mag. Andrea Prozek in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch CONSULTATIO Revision und Treuhand Steuerberatung GmbH & Co KG, Karl-Waldbrunner-Platz 1, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 17. März 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 25. Februar 2016, zu Steuernummer ***Bf-StNr***, betreffend

- 1) Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2012 und betreffend Umsatzsteuer 2012
- 2) Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2012 – 2013
- 3) Umsatzsteuer 2012 – 2013

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14.02.2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Andrea Newrkla zu Recht erkannt:

- I. a. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2012 und hinsichtlich Umsatzsteuer 2012 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- b. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO und Umsatzsteuer, jeweils für die Jahre 2012 und 2013, wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Hinweis

Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Erkenntnisausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) **X** KG, nunmehr umfirmiert zu ***** KG, machte in den Jahren 2012 und 2013 in den Umsatzsteuererklärungen Vorsteuern iZm dem Ausbau eines Rohdachbodens auf der Liegenschaft ***Adresse 1*** geltend. Ab dem Jahr 2013 erklärte die Bf. steuerpflichtige Umsätze aus der Vermietung einer Wohneinheit Top 2 des zuvor durch sie ausgebauten Rohdachbodens. Die für das Jahr 2012 und 2013 erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb beinhalteten ebenfalls Betriebseinnahmen und -ausgaben, die im Zusammenhang mit der Liegenschaft in ***Adresse*** stehen. Die Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2012 wurden vom Finanzamt am 10.12.2013 antragsgemäß erlassen.

Ein im November 2014 begonnenes Außenprüfungsverfahren (Umsatzsteuer und einheitliche Gewinnfeststellung) umfasste die Jahre 2012 und 2013 und endete im Jänner 2016. Anlässlich der Feststellungen im Außenprüfungsverfahren erließ das Finanzamt am 25.02.2016 die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2012 und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2012, neue Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide 2012 sowie die Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide 2013 und kürzte Vorsteuerbeträge sowie Betriebseinnahmen und -ausgaben, die im Zusammenhang mit dem Dachbodenausbau Top 2 im 1. Obergeschoß bzw. dessen Vermietung standen. Begründend führte es aus, dass im Zuge des Außenprüfungsverfahrens neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien, die einen im Spruch anderslautenden Bescheid rechtfertigten. Die vermietete Wohneinheit des neu ausgebauten Dachbodens im 1. Obergeschoß bilde Privatvermögen und nicht Betriebsvermögen der Bf., da die Wohnung an die Liegenschaftseigentümerin und Ehefrau des Kommanditisten vermietet und von der Familie des Kommanditisten für eigene private Wohnzwecke genutzt werde. Der Vorsteuerabzug sei aufgrund des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG ausgeschlossen, da es sich um Kosten gemäß § 20 Abs. 1 Z 1-5 EStG handle.

Dagegen richtete sich die am 17.03.2016 eingebrachte Beschwerde, die die Aufhebung der Bescheide vom 25.02.2016 bzw. die erklärungskonforme Veranlagung begehrte. Bei dem Objekt handle es sich um Betriebsvermögen der Gesellschaft, die geltend gemachten Vorsteuern aus der Errichtung stünden daher der Bf. zu. Das Objekt werde unternehmerisch an einen

Nichtgesellschafter vermietet, ein Ausschluss des Vorsteuerabzuges sowie eine Verneinung von Betriebsvermögen seien gesetzlich nicht gedeckt. Im Übrigen seien alle Informationen, Unterlagen und Auskünfte (zum Teil telefonisch) bereits im Rahmen der Beantwortung von Ergänzungsersuchen zu den jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen vollständig offengelegt worden.

Die Bf. verzichtete auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung gemäß § 262 Abs. 2 lit a BAO und beantragte die Entscheidung durch den Senat des Bundesfinanzgerichtes (BFG) sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Seitens des Finanzamtes wurde die Beschwerde am 18.05.2016 dem BFG vorgelegt. Diese wurde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung am 01.03.2023 zugewiesen.

Mit Schreiben vom 25.05.2016 brachte die Bf. direkt beim BFG eine ergänzende detaillierte Beschwerdebegründung ein, machte Ausführungen zum Unternehmensbereich der Gesellschaft und zum zeitlichen Ablauf des Dachbodenausbaus. Sie verwies abermals auf die Fremdüblichkeit sowohl des Baurechtsvertrages als auch des abgeschlossenen Mietvertrages betreffend die Wohneinheit Top 2 im 1. Obergeschoß des Gebäudes. Die Liegenschaftseigentümerin als Mieterin des Top 2 sei zwar die Ehefrau des Kommanditisten und Schwiegertochter des Komplementärs, sei aber weder Gesellschafterin der Bf. noch eines anderen der Gesellschaft nahestehenden Unternehmens (***Bf-Gruppe***). Sie verfüge über ausreichendes eigenes Einkommen, sei daher weder unterhaltsbedürftig noch unterhaltsberechtig. Es handle sich um eine separat begehbare Wohnung, die bestehende Ehwohnung Top 1 im Erdgeschoß bleibe davon unberührt. Beweggründe und Zwecke der Anmietung der Wohnung durch die Liegenschaftseigentümerin seien für die Klärung der steuerlichen Auswirkungen auf Ebene der Bf. nicht maßgeblich.

Die Bf. führte weiters aus, dass die Finanzierung des Bauvorhabens ausschließlich durch Eigenmittel der Bf. erfolge, wobei das Vermögen der Bf. wirtschaftlich betrachtet aufgrund der Eigenkapitalsituation per 31.12.2011 zu 99,99 % dem Komplementär zuzurechnen sei. Die Bf. verbuche einen jährlichen Reingewinn für dieses Wohnobjekt iHv ~ 16.500,00 €, ohne Berücksichtigung der vereinbarten Mietindexierung. Die Wohnung Top 2 sei aufgrund der Größe, Ausstattung und Lage ein nachgefragtes und begehrtes Objekt am Markt und jederzeit auch anderweitig vermietbar.

Nach Ansicht des Finanzamtes würde jegliche Wohnerweiterung durch die Ehefrau des Kommanditisten zu einer Erweiterung der Ehwohnung führen, auch wenn diese nur durch die Ehefrau genutzt und gemietet werde. Das Finanzamt verkenne die wirtschaftliche Zurechnung, negiere das einzelne Steuersubjekt und die Vertragsparteien und führe eine unsachliche Personenvereinigung bzw. Personenidentität durch.

Da es sich um Betriebsvermögen der Gesellschaft handle und Top 2 fremdüblich an die Ehefrau des Kommanditisten vermietet werde, seien die Abzugsverbote gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG

und § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG auszuscheiden. Es stehe daher das Recht auf Vorsteuerabzug zu. Die verursachergerechte Aufteilung der Kosten sei korrekt vorgenommen worden. Entgegen der Ansicht des Finanzamtes seien auch die Architektenhonorare und Errichtungskosten der Aufzugsanlage zur Gänze der Bf. zuzurechnen.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme wurde ergänzend ausgeführt, dass die Bf. betreffend die Umsatzsteuervoranmeldungen 07/2012 und 11/2013 die beantragten Vorsteuern gegenüber dem Finanzamt nach Aufforderung belegsmäßig nachgewiesen habe. Im Zuge einer telefonischen Kontaktaufnahme seitens der Abgabenbehörde sei dieser dargelegt worden, dass der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Erweiterung des bestehenden Hauses, Schaffung eines Mehrparteienhauses und Vermietung an die Ehefrau des Kommanditisten stehe. In weiterer Folge seien die genannten Umsatzsteuervoranmeldungen antragsgemäß erledigt worden. Da keine neuen Tatsachen im Zuge der Außenprüfung hervorgekommen seien, könnten keine Wiederaufnahmegründe für das Jahr 2012 vorliegen.

Mit Beschluss vom 26.05.2023 wurde dem Finanzamt die Beschwerdeergänzung vom 25.05.2016 zur ausführlichen Stellungnahme übermittelt. Insbesondere wurde um Darlegung der Wiederaufnahmegründe für das Jahr 2012 sowie um Vorlage sämtlicher Unterlagen, die zum Vorhalt UVA 07/2012 seitens der Bf. übermittelt wurden, ersucht. Die Beantwortung des Ergänzungsersuchens erfolgte seitens des Finanzamtes am 19.07.2023.

Die Bf. wurde ihrerseits mit Beschluss vom 26.05.2023 zur Ergänzung des Sachverhaltes (Darstellung der konkreten Unternehmenstätigkeit der Bf., wirtschaftliche Begründung des Bau-Mietobjektes, Darstellung der Chronologie des Projektes, Darstellung des Gebäudes und der Außenanlagen, Berechnungsgrundlagen zur Baurechtszins- und Mietzinshöhe, Darstellung der tatsächlichen Verrechnung bzw. Zahlung des Baurechtszins und der Miete 2012-2023, (Nicht-)Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes zu Mietbeginn, Verhältnis der tatsächlich gezahlten Miete zur Markt- bzw. Renditemiete, Vorlage der Stromkostenabrechnungen der einzelnen Wohneinheiten samt belegsmäßigem Nachweis, schriftliche Beauftragung des Architekten samt Leistungsinhalt, Darstellung der tatsächlichen Weiterverrechnungen samt Zahlungsnachweisen der Sanierungskosten an die Liegenschaftseigentümerin) aufgefordert. Dazu wurde seitens des steuerlichen Vertreters der Bf. am 22.06.2023 und 14.07.2023 Stellung genommen.

Den Verfahrensparteien wurden die Stellungnahmen wechselseitig am 28.07.2023 durch das BFG zur Kenntnis gebracht und die Bf. um Vorlage weiterer Unterlagen (Dokumentation der Investitionsentscheidung, Unterlagen zur Vergleichbarkeit der bisherigen Dachgeschoßausbau-Mietobjekte, Offenlegung der Quellen für branchenüblichen Baurechtszins, Miet- und Baurechtszinsvorschriften, Architektenvertrag) ersucht. Die steuerliche Vertretung replizierte darauf mit E-Mails vom 28.07.2023 und 29.09.2023. Das Finanzamt übermittelte seine Antwort am 10.08.2023 ebenfalls per E-Mail.

Zur Klärung einzelner Sachverhaltselemente wurde die Bf. am 30.10.2023 seitens des Gerichts zur Vorlage weiterer Unterlagen (Fremdüblichkeit des Baurechtsvertrages, tatsächliche Betriebskostenabrechnung und -verbuchung, Heizkostenabrechnung, Beschreibung des Mietobjekts) aufgefordert. Die ergänzenden Unterlagen übermittelte die steuerliche Vertretung per Mail am 23.11.2023.

In der am 14.02.2024 abgehaltenen Senatsverhandlung verwiesen sowohl der steuerliche Vertreter der Bf. als auch der Vertreter des Finanzamtes auf die Schriftsätze und Stellungnahmen im bisherigen Verfahren.

Die steuerliche Vertretung brachte erneut vor, dass es sich bei den streitgegenständlichen Wohnräumlichkeiten um eine getrennt begehbbare Wohneinheit im 1. Obergeschoß des Gebäudes handle. Die Wohnung sei fremdüblich vermietet, die Berechnungen zur Miethöhe seien nach dem von der Judikatur und Literatur anerkannten Ertragswertverfahren erfolgt. Es sei eine angemessene Rendite erzielt worden.

Der Behördenvertreter wandte dagegen ein, dass es sich bei diesem Objekt um eine Luxusimmobilie handle und verwies insbesondere auf die mangelnde Rendite.

Auf Befragung durch den Senat führte der steuerliche Vertreter aus, dass ein direkter Zugang zur Wohnung sowohl mittels Lift, als auch durch einen im Wohnbereich befindlichen Stiegenaufgang gegeben sei. Der Zugang zur mitvermieteten Dachterrasse befinde sich im 2. Obergeschoß und sei nur über eine Innentreppe aus dem 1. Obergeschoß erreichbar. Die an die Ehefrau des Kommanditisten vermietete Wohnung verfüge derzeit zwar über keine Küche, jedoch seien die notwendigen Anschlüsse vorhanden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Beteiligungsverhältnisse – **X**** KG**

Die Bf. „****X**** KG, nunmehr umfirmiert zu *****Bf*****, besteht in ihrer Rechtsform als Kommanditgesellschaft seit *****Datum 1970***** und ist im Firmenbuch unter *****FN***** eingetragen. Im streitgegenständlichen Zeitraum 2012 und 2013 scheinen *****Geser 1*** (*1*)** als Komplementär und *****Geser 2*** (*2*)** als Kommanditist auf. Es handelt sich hierbei um eine Vater-Sohn-Konstellation.

Mit Datum vom *****Datum 2020***** haben sich die Beteiligungsverhältnisse dahingehend geändert, dass nunmehr zum abgefragten Stichtag 30.10.2023 als Komplementär *****Geser 2*** (*2*)** und als Kommanditisten *****Geser 1*** (*1*)** und die *****Geser 3 (GmbH)***** eingetragen sind. Gesellschafter der *****Geser 3 (GmbH)***** sind *****Geser 2*** (*2*)** und

seine Ehefrau ***Geser 4*** (*4*) je zur Hälfte. *4* ist daher seit ***Datum 2020*** Gesellschafterin der Bf.

Die Bf. ist im Bereich des Fremdverkehrs, in der Personalbereitstellung, in der Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern (insbesondere *****), ***Beförderung*** sowie in der Vermietung von sonstigem Vermögen (insb. Immobilien) tätig. Die Bf. ist § 5 Abs. 1 EStG-Gewinnermittlerin und erwirtschaftet Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Das Betriebsvermögen der Bf. umfasst mehrere Mietrechte und Dachgeschoßausbauten, mehrere bebaute und unbebaute Grundstücke, einen Fuhrpark sowie Beteiligungen an anderen Gesellschaften.

1.2. Liegenschaft – Eigentumsverhältnisse - Bestand

Alleineigentümerin der Liegenschaft in ***Adresse 1***, ist ***Geser 4*** (*4*), der das Grundstück samt darauf befindlichem Gebäude mit Schenkungsvertrag vom ***Datum 2008*** von ihrem Ehemann *2* übertragen wurde. Vertraglich wurde ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten des Geschenkgebers *2* im Grundbuch einverleibt sowie ein Verbot auch der unentgeltlichen Weitergabe durch die Geschenknehmerin *4* vereinbart. Weiters hat sich *4* vertraglich dazu verpflichtet, die gegenständliche Liegenschaft insbesondere auch nach dem Tod des Geschenkgebers ausschließlich in direkter absteigender Linie des Geschenkgebers weiterzugeben bzw. zu vererben.

Die Liegenschaft besteht aus den Grundstücken ***Nr, EZ***, weist eine Fläche von insgesamt 2.303 m² auf und ist bebaut. Die Grundrissfläche des bestehenden Gebäudes aus der Jahrhundertwende beträgt 407 m². Das Gebäude beinhaltet Erdgeschoß und Kellerflächen, die von der Liegenschaftseigentümerin *4*, ihrem Ehemann *2* und ihren Kindern als Familienwohnsitz benutzt werden. Der Dachboden ist nicht ausgebaut. Es sind fünf PKW-Stellplätze auf dem Grundstück vorhanden.

1.3. Baurecht Dachboden an die **X*** KG

Zugunsten der Bf. wurde mit Vertrag vom 23.12.2011 auf der Liegenschaft in ***Adresse 1*** ein Baurecht auf 50 Jahre im Grundbuch eingetragen. Am 03.02.2012 erklärte der Ehemann der Liegenschaftseigentümerin und Kommanditist der Bf. *2* – aufgrund des eingetragenen Belastungsverbotes - sein uneingeschränktes Einverständnis zu dem am 23.12.2011 abgeschlossenen **Baurechtsvertrag**.

Dieses Baurecht verschafft der Bf. die konkrete Nutzungsbefugnis und Berechtigung, auf dem Rohdachboden des schon lange bestehenden Hauses einen Dachbodenausbau auf eigene Gefahr und Rechnung zu errichten. Es liegt daher eine Beschränkung des Baurechts auf ein Stockwerk eines bereits bestehenden Gebäudes vor.

Vertraglich wurde die Zahlung eines monatlichen Baurechtszinses iHv 300,- € vereinbart, wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex. Der Baurechtszins wurde mit 1,- € je erzielbarer Fläche angesetzt und auf ganze Hundert gerundet. Die Wirkung des Baurechtsvertrages, sohin der Beginn des Baurechts, wurde rückwirkend mit 15.11.2011 vereinbart und endet am 15.11.2061. Der erste Bauzins war am 15.11.2011 fällig.

Neben der gesetzlichen Vorgabe der einseitigen Auflösungsmöglichkeit durch die Liegenschaftseigentümerin wegen Säumnis der Bauzinszahlungen in zwei aufeinanderfolgenden Jahren, wurde eine beiderseitige Kündigungsmöglichkeit unter Einhaltung einer dreimonatigen Frist jeweils zum 15.11. eines jeden Jahres vereinbart. Im Fall des vorzeitigen Erlöschens des Baurechts wurde eine wertgesicherte Entschädigung iHv 16.000,- € pro Jahr der noch restlichen offenen Laufzeit bis zur vertraglichen Beendigung des Baurechts (15.11.2061) vereinbart. Durch Bezahlung der Entschädigungssumme fällt das Baurechtsobjekt an die Baurechtsbestellerin (= Liegenschaftseigentümerin *4*) zurück.

Der Baurechtszins ist bei der Bf. als Aufwand auf dem Konto „*4*, ***, Adresse 1****“ verbucht. Die Zahlungen des Baurechtszinses erfolgten in den Jahren 2012 bis 2016 ein Mal jährlich, ab dem Jahr 2017 in monatlichen Raten.

Die Gültigkeit bzw. Fremdüblichkeit des Baurechtsvertrages konnte nicht festgestellt werden (siehe dazu die Ausführungen unter Pkt. 2.3. Beweiswürdigung – Baurecht).

1.4. Umbau und Dachbodenausbau

Die Liegenschaft befindet sich im „erhaltungswürdigen Altortgebiet“. Im Dezember 2011 (16.12.2011) wurde seitens der Bf. um Bewilligung des Um- und Ausbaus des bestehenden Gebäudes samt Vorlage der Einreichpläne und Baubeschreibung angesucht und diese am 22.03.2012 vom zuständigen Bauamt genehmigt.

In den Jahren 2012 und 2013 wurde das gesamte Gebäude samt Außenanlagen an der Adresse ***Adresse 1*** hochwertig saniert, technisch auf den neuesten Stand gebracht und der Dachbodenausbau im 1. und 2. Obergeschoß des Hauses in Abstimmung auf die Familienbedürfnisse der Mieterin *4* in luxuriöser Ausführung verwirklicht. Der Einreichplan sah einen Umbau des Erdgeschoßes mit Umgestaltung der Zimmereinteilung durch Wänderversetzen bzw. –entfernen, Fenstereinbau und Erneuerung der Fußbodenaufbauten vor. Der Ausbau des Dachgeschoßes erforderte die Abtragung des Daches und Neuherstellung mittels Stahlrahmenkonstruktion, wobei die Kontur und Höhe des bestehenden Daches wiederhergestellt wurden. Das „Turmzimmer“ wurde mit einem dichten Unterdach versehen. Hofseitig wurden Gauben und Terrassen in Leichtbauweise neu errichtet. Die Erschließung des 2. Obergeschoßes sowie der neu errichteten Dachterrasse erfolgte durch Einbau einer neuen Innentreppe, zugänglich vom Vorraum der Wohnung im 1. Obergeschoß, somit innerhalb des Wohnungsverbandes.

Zusätzlich wurde eine Liftanlage errichtet, um das Dachgeschoß (1. Obergeschoß) barrierefrei erschließen zu können. Die bestehende Heizungsanlage im Kellergeschoß wurde durch ein komplexes ökologisches Heizsystem auf Grundlage einer Wasser-Wasser-Wärmepumpen-anlage zur Beheizung, Warmwasserbereitung und Kühlung ergänzt. Das Dachgeschoß wurde mit kontrollierter Wohnraumlüftung ausgeführt.

Das Gesamtprojekt startete am 17.10.2011 mit der Planungsphase und Erstellung des Entwurfes zum Um- und Dachbodenausbaus und endete offiziell mit der förmlichen Übergabe am 16.05.2013. Im Zuge der Planung des Dachbodenausbaus wurde auch die Entscheidung über die Sanierung des übrigen Hauses getroffen.

Das sanierte Gebäude stellt sich wie folgt dar:

Der **Keller** beherbergt neben dem Heiztechnikraum für die ergänzende Heizanlage WC-Anlagen, einen Party- (39,74m²) und Fitnessraum (23,35m²), Abstellräume sowie einen Poolraum (69,44m²) zzgl. Pooltechnikraum. Für die neu-eingebaute Liftanlage wurden die notwendigen Adaptierungen ausgeführt.

Die beiden Geschoße Erdgeschoß und Dachgeschoß bilden laut beim Bauamt eingereichter Baubeschreibung jeweils eine Wohneinheit. Beide Wohneinheiten werden über die neu errichtete Liftanlage erschlossen und sind somit barrierefrei und separat zugänglich. An die Liftanlage sind auch die bereits bestehenden Geschoße (Keller und Zwischengeschoß) angebunden. Ein bereits vorhandener Stiegenaufgang ins Erdgeschoß ist in Terrazzo-Fliesen ausgestaltet und mündet direkt in den Eingang zu Top 1, der mittels Alarmanlage gesichert ist. Vom Gang/Vorraum sind Garderobe, WC, diverse Zimmer und der Lift direkt zugänglich.

Der Stiegenaufgang zu Top 2 (1. OG) befindet sich im Wohnungsverband mit Top 1, räumlich versetzt zum Stiegenhaus ins Erdgeschoß. Die Treppe beginnt im Vorraum der Erdgeschoßwohnung und führt gewunden ins 1. Obergeschoß. Die Stiege ist mit Parkettboden versehen.

Im **Erdgeschoß Top 1** befinden sich auf 223,67m² Wohnnutzfläche: Küche (28,17m²), Büro, Lager, Family Room (48,42m²), Esszimmer (28,30m²), Wohnzimmer (39,14m²) und zwei weitere Zimmer, Garderobe, zwei WCs und ein kleines Bad mit Dusche (3,11m²).

Der Dachboden wurde zweigeschoßig in ein erstes und zweites Obergeschoß ausgebaut. Im **ersten Obergeschoß** befindet sich **Top 2**. Auf 181,39m² Wohnnutzfläche finden sich fünf Zimmer, ein Schrankraum, 3 WCs sowie drei getrennt begehbare große Badezimmer mit jeweils Doppelwaschbecken, Badewanne und Dusche. Hofseitig daran anschließend findet sich eine Terrasse mit rund 30m², die in Leichtbauweise errichtet wurde. Es befindet sich keine Küche in der Wohneinheit Top 2.

Das **zweite Obergeschoß** wird mittels einer neuen Treppe erschlossen, die sich im Wohnungsverband mit dem 1. Obergeschoß, räumlich exakt über dem Stiegenaufgang vom EG ins 1. OG, befindet. Das 2. Obergeschoß ist nicht mit dem Aufzug erreichbar und ist daher nur über die Treppe vom Vorraum des Top 2 im 1. Obergeschoß zu erreichen. Das 2. Obergeschoß beherbergt einen Raum (39,31m² - im Einreichplan als Atelier bezeichnet) mit Dachflächenfenster. Es gibt keine Sanitärräumlichkeiten. Im 2. Obergeschoß befindet sich auch der einzige Zugang zur Dachterrasse mit rund 55m². Die Dachterrasse ist nicht durch eine Außentreppe erreichbar. Die Terrassen sind mit Teakholzböden und Glasgeländern versehen.

Die allgemeinen Räume im Zwischengeschoß (Wirtschaftsraum und Lager) umfassen 39,21m².

Ein allgemeines Stiegenhaus im Sinnes eines Mehrparteienhauses gibt es nicht, die Stiegenaufgänge zwischen Top 1, Top 2 und dem 2. Obergeschoß liegen innerhalb des Wohnungsverbandes.

Im gesamten Gebäude gibt es zwei Stromzähler des Energieversorgers EVN und einen privaten Subzähler, wobei nicht jeder Wohneinheit ein Stromzähler zugeordnet ist.

In Summe ergibt sich daraus eine Wohnnutzfläche von insgesamt 444,37 m²:

Wohnnutzfläche	m ²	%	Nutzung
EG	223,67	50,33	Familienwohnung (*4*, *2*, Kinder)
1. OG	181,39	40,82	Familienwohnung (*4*, *2*, Kinder)
2. OG	39,31	8,85	Büro der Bf.

Im Zuge des Um- und Ausbaus wurde auch die Sanierung des restlichen Gebäudes und der Außenanlagen beschlossen, sodass der für die Planung und Baubetreuung zuständige Architekt eine verursachergerechte Aufteilung der Sanierungskosten (Heizung und Sanitär, Kaminbau, Errichtung Terrassen, Fenstereinbau, elektrische Anlagen, Einbau der Aufzugsanlage) auf jeweils die bauberechtigte Bf. und die Liegenschaftseigentümerin *4* vorgenommen hat.

Einerseits wurden die Kosten direkt zugeordnet, andererseits wurde ein Aufteilungsschlüssel für Baumeisterarbeiten iHv 39,4% errechnet. Sämtliche Architektenhonorare sowie alle Kosten iZm der Errichtung der Liftanlage, insgesamt somit 242.446,29 €, wurden bisher zur Gänze dem Dachbodenausbau zugeordnet, sind aber entsprechend des angewandten Aufteilungsschlüssels umzulegen.

Die **Investitionskosten** für den Dachbodenausbau (1. und 2. Obergeschoß samt Aufzug) betragen 1.337.768,00 € und wurden im Jahr 2013 von der Bf. im Betriebsvermögen aktiviert und abgeschrieben. Nach Anwendung des Aufteilungsschlüssels auf oben genannte Architekten- und Liftkosten sind Aufwendungen iHv 95.523,84 € dem privaten Umbau des

Erdgeschoßes sowie dem Außenbereich zuzurechnen und daher auszuscheiden. Die restlichen Investitionskosten iHv 1.242.244,16 sind entsprechend der Wohnnutzfläche des ausgebauten Dachbodens aufzuteilen.

Somit ergibt sich folgendes Bild:

Wohnnutzfläche	m ²	%	Herstellungskosten
1. OG	181,39	82,19	1.021.000,48 €
2. OG	39,31	17,81	221.243,68 €
Summe	220,70	100	1.242.244,16 €

Die Finanzierung des Bauvorhabens erfolgte ausschließlich durch Eigenmittel der Bf., wobei das Vermögen der Bf. wirtschaftlich betrachtet aufgrund der Eigenkapitalsituation per 31.12.2011 zu 99,99 % dem Komplementär *1* zuzurechnen ist.

1.5. Vermietung Dachgeschoßwohnung an ***Geser 4*** (*4*)

Nach Abschluss der Planungsphase und Einreichung der Pläne bei der Baubehörde hat die Liegenschaftseigentümerin *4* zur Anmietung des in Errichtung befindlichen Top 2 am 02.02.2012 einen **Mietvertrag** mit der Bf. (= Schwiegervater und Ehemann von *4*) abgeschlossen.

Angemietet wird die Wohnung im 1. Obergeschoß mit einer Wohnnutzfläche von 181,39m² und Terrassenflächen von rund 80m² ausschließlich zu Wohnzwecken. Die Terrasse mit ca. 30m² ist direkt von den Schlafräumlichkeiten der Wohnung begehbar, während die Dachterrasse im Ausmaß von ca. 50m² nur aus dem 2. Obergeschoß zugänglich ist.

Der vereinbarte monatliche Gesamtmietzins beträgt 3.000,00 € plus anteilige Betriebskosten (damals pauschal 200,- €) und öffentliche Abgaben zzgl. Umsatzsteuer. Der Hauptmietzins ist wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex.

Das Mietverhältnis begann am 01.03.2012 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die Zahlungspflicht für den Gesamtmietzins begann nach Fertigstellungsanzeige und Schlüsselübergabe und wurde mit 01.04.2013 prognostiziert. Für verspätete Zahlungen wurden Verzugszinsen iHv zumindest 12% p.a. vereinbart. Bei Vertragsunterfertigung wurde die Zahlung einer Kautions iHv 10.600,00 € vereinbart.

Für beide Vertragsparteien besteht die Möglichkeit, das Mietverhältnis unter Einhaltung einer dreimonatigen Frist jeweils zum Quartalsende eines jeden Jahres schriftlich aufzukündigen. Eine

entgeltliche oder unentgeltliche Weitergabe der Mietrechte zur Gänze oder auch nur teilweise wurde vertraglich ausgeschlossen. Die Instandhaltung obliegt der Mieterin, bauliche Änderungen dürfen nur nach schriftlicher Genehmigung durch den Vermieter (= Bf.) durchgeführt werden.

Mit 01.10.2013 erfolgte ein **Nachtrag zum Mietvertrag**, mit dem der monatliche Mietzins ab der Fälligkeit 01.09.2013 von 3.000,00 € auf 3.500,00 € plus Betriebskosten zzgl. Umsatzsteuer angehoben wurde. Begründet wurde dies mit unerwartet aufgetretener Mehrkosten bei der Errichtung des Mietobjekts.

Die Kautions wurde vertragsgemäß entrichtet. Die **Mieteingänge** aus dem Objekt ***Adresse 1*** wurden bei der Bf. auf dem Konto Mieterlöse 10% erfasst. Die Mietzahlungen für die ersten sechs Monate iHv je 3.000,00 € und die folgenden zwei Monate iHv je 3.500,00 € wurden erstmals am 17.10.2013 eingebucht. Für November 2013 wurde ein Mieterlös iHv 3.500,00 € und für Dezember 2013 iHv 3.000,00 € erfasst. Ab dem Jänner 2014 wurde die Miete indexangepasst monatlich überwiesen. Ab dem Jahr 2022 scheinen keine Mieterlöse von *4* mehr auf dem Konto auf.

Die **Betriebskosten** wurden von *4* für das **gesamte Gebäude direkt** getragen und nicht von der Bf. vorgeschrieben. Es erfolgte daher auch keine Erfassung der Betriebskostenerlöse in der Buchhaltung. Die Betriebskosten sowie Strom und Heizung werden über ein Familien-Haushaltskonto der Familie ***R*** bezahlt. Betriebskosten-Jahresabrechnungen gibt es nach Aussage der Bf. nicht.

Eine Weiterverrechnung der Betriebs-, Strom- und Heizkosten sowie Wassergebühren von *4* an die Bf. hinsichtlich der Büroräumlichkeiten im 2. Obergeschoß wird nicht vorgenommen.

1.6. Nutzung des Gebäudes in ***Adresse 1***

Sowohl das **Erdgeschoß** als auch das **Obergeschoß** wird von der Familie ***R*** *4* und *2* samt ihren Kindern für **private Wohnzwecke** genutzt. Gemessen an der Nutzfläche der Wohneinheiten zur Gesamtwohnnutzfläche sind daher 91,15% dem privaten Wohnbedürfnis des Kommanditisten *2* und seiner Familie zuzurechnen. Auch der **Keller** wird von der Familie ***R*** privat genutzt.

Im Erdgeschoß Top 1 befinden sich vorwiegend der Familienwohnbereich (große Küche, Esszimmer, Wohnzimmer, Familienzimmer, drei weitere Zimmer, kleines Badezimmer) und im 1. Obergeschoß Top 2 sind die Schlafräumlichkeiten (fünf Zimmer), Schrankraum und drei große Badezimmer angeordnet.

Die Räumlichkeit (39,31m²) im **zweiten Dachgeschoß** wird seitens der Bf. als Top 3 bezeichnet und wird von der Bf. in Person des Kommanditisten *2* als **Büro** genutzt. An diesem Standort werden vor allem Projekte bearbeitet, die ein hohes Maß an Diskretion (zB Beteiligungen,

Entwicklung im ***Beförderungsbereich) erfordern und vertrauenswürdige Unterlagen aufbewahrt. Arbeiten werden auch nachts und am Wochenende durchgeführt.

Die Familienmitglieder (*4* und vier Kinder) waren bis zum Beginn der Umbauarbeiten im Jänner 2012 an der Adresse ***Adresse 1*** hauptwohnsitzgemeldet. *2* als Ehemann hatte seinen Nebenwohnsitz seit dem Jahr 1993 an selbiger Adresse gemeldet. Während der Bauarbeiten zog die Familie gesammelt an die Adresse ***Adresse 2***. Seit 30.08.2013 haben nunmehr nachfolgende Familienmitglieder an der Adresse ***Adresse 1*** ihren Hauptwohnsitz angemeldet:

[...]

Als Unterkunftsgeberin scheint in allen Fällen Frau ***Geser 4*** auf.

Unter Berücksichtigung des **Gesamtbilds der Verhältnisse** der Investitionsentscheidung der Bf., der Bauplanung und -ausführung durch die Bf., der Nutzung der Wohnung Top 2 für die privaten Wohnbedürfnisse des Kommanditisten und seiner Familie, der erzielten Rendite der Bf. aufgrund der Investition in diese Immobilie und nicht in eine mit höheren Ertragschancen und der Umstände, des Inhalts sowie der gelebten Praxis des Mietvertrages **ist kein fremdübliches Verhalten der Bf. festzustellen**. Im Detail wird darauf in der Beweiswürdigung eingegangen.

1.7. Wiederaufnahme

In den Umsatzsteuervoranmeldungen (UVA) 2012 und 2013 wurden Vorsteuern geltend gemacht, die im Zusammenhang mit dem Dachbodenausbau an der Liegenschaft ***Adresse 1*** stehen.

Für die UVA 07/2012 wurde seitens des Finanzamtes am 19.09.2012 ein Ergänzungsersuchen verfasst und um Vorlage von Kopien der entsprechenden Eingangsrechnungen zum Nachweis der geltend gemachten Vorsteuer ersucht. Die UVA 07/2012 wurde am 04.10.2012 antragsgemäß seitens des Finanzamtes gebucht.

Die Umsatzsteuererklärung 2012 wurde am 09.12.2013 eingereicht und am 10.12.2013 erklärungskonform veranlagt.

Für die UVA 11/2013 wurde seitens des Finanzamtes am 16.01.2014 erneut ein Vorhalt verfasst und um Vorlage der Belege zum Nachweis der Vorsteuern ersucht. Die entsprechenden Belege (Eingangsrechnungen und USt-Journal 2013) wurden seitens der steuerlichen Vertretung mit Mail vom 31.01.2014 übermittelt. Aufgrund Rückfragen seitens des Finanzamtes wurde diesem am 03.02.2014 telefonisch mitgeteilt, dass es sich um ein Bauprojekt in ***Adresse*** handle, das zu Wohn- und Büro Zwecken saniert und anschließend vermietet werde. Konkrete Baurechts- oder Mietverträge wurden an das

Finanzamt nicht übermittelt. Dieses Telefonat am 03.02.2014 wurde seitens des Finanzamtes in einem Aktenvermerk festgehalten. Diesem sind auch Überlegungen hinsichtlich einer Prüfung der Umsatzsteuererklärung 2013 in Bezug auf Vorsteuer durch eine Betriebsprüfung zu entnehmen.

Im Rahmen der Außenprüfung (November 2014 bis Jänner 2016) wurde aufgrund diverser Ermittlungsschritte (Daten der Buchhaltung, Erläuterungen, Vorhalteverfahren vom 27.11.2014 und 12.01.2015 und deren Beantwortungen, Stellungnahmen ua. vom 28.01.2016, Besprechungen, Lokalaugenschein im März 2015), der Sachverhalt betreffend das Bauprojekt in ***Adresse 1***, erhoben. Erst im Zuge der Außenprüfung wurde der Umfang des Gesamtprojektes (Sanierung des bestehenden Gebäudes und Ausbau des Dachbodens samt anschließender Vermietung) ersichtlich. Die Eigentumsverhältnisse hinsichtlich der Liegenschaft wurden ebenso erhoben wie die vertragliche Ausgestaltung des Baurechts und der Vermietung der Wohneinheit Top 2. Die tatsächliche Nutzung der vermieteten Wohneinheit Top 2 zur Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses (sohin als Privatwohnung) der Familie ***R*** konnte vom Finanzamt bei einer Besichtigung im März 2015 festgestellt werden. Auch die Nutzung des zweiten Dachgeschoßes als Büroräumlichkeit für die Bf. wurde überprüft. Erst dadurch war eine Beurteilung der Gesamtnutzung des Gebäudes möglich.

Aufgrund vorgelegter Einreichpläne und Kostenaufstellungen konnte im Zuge der Außenprüfung erstmals die Zuordnung der Baukosten der einzelnen Gewerke auf die verschiedenen Geschoße und die Berechnung eines verursachergerechten Aufteilungsschlüssels überprüft werden.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und den Unterlagen aus dem Außenprüfungsverfahren (Arbeitsbogen der Prüferin) sowie den Erhebungen des Bundesfinanzgerichts und aufgrund nachfolgend dargestellter Beweiswürdigung.

Die Eigentumsverhältnisse betreffend die Liegenschaft ***Adresse 1***, sind dem Grundbuch und seiner Urkundensammlung, die Beteiligungsverhältnisse an der Bf. sind dem Firmenbuch zu entnehmen. Unstrittig ist, dass *4* die Ehefrau von *2* ist und dieser gemeinsam mit seinem Vater Gesellschafter der Bf. ist.

2.1. Unternehmensgegenstand

Die Bf. ist im Bereich des Fremdverkehrs, in der Personalbereitstellung, in der Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern (insbesondere *****), ***Beförderung*** sowie in der Vermietung von sonstigem Vermögen (insb. Immobilien) tätig. Das Betriebsvermögen der Bf.

umfasst mehrere Mietrechte und Dachgeschoßausbauten, mehrere bebaute und unbebaute Grundstücke, einen Fuhrpark sowie Beteiligungen an anderen Gesellschaften.

Auch die Vermietung von Wohnungen erfolgt im Rahmen ihres Unternehmensgegenstandes. Aus dem Anlageverzeichnis zum 31.12.2012 ist ersichtlich, dass die Bf. seit Jahren (ab 1994) über zwei Mietrechte und damit zusammenhängende durch sie oder andere Konzerngesellschaften errichtete Dachgeschoßausbauten an den Adressen ***Adresse 3*** und ***Adresse 4*** verfügt. Hier wurden Wohnungen bzw. Büroräumlichkeiten errichtet, die in weiterer Folge an fremde Dritte vermietet sind. Die entsprechenden Unterlagen wurden vorgelegt und somit nachgewiesen, dass die Gesellschaft bereits mehrere Objekte errichtet hat bzw. besitzt und diese auch vermietet.

2.2. Investitionsentscheidung

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 26.05.2023 wurde die Bf. zur chronologische Darstellung des Projekts bzw. zur Vorlage der den zu erwartenden Mietenmarkt betreffenden Unterlagen (Investitionsentscheidung), die einen wirtschaftlich agierenden, (nur) am Mietertrag interessierten Abgabepflichtigen letztlich zur Errichtung eines Mietobjektes bewegen, aufgefordert, da dies jedenfalls zumutbar und im Hinblick auf die im Abgabeverfahren bestehende Offenlegungspflicht auch geboten ist (VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047).

Diesbezüglich gab die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 14.07.2023 an, dass die Schaffung der Büroräumlichkeiten im 2. Obergeschoß Ausgangspunkt für die Überlegungen des Umbaus gewesen seien. Im Zuge dessen, habe die Bf. die Entscheidung getroffen, dem Eigentümer die Sanierung und die Übernahme des gesamten Dachbodenausbaus vorzuschlagen. So sei eine Nutzung entweder als Erweiterung der Büroräumlichkeiten oder auch eine Vermietung als eigenständige Wohneinheit möglich gewesen. Dahingehend hätten auch die Planungsarbeiten hinsichtlich der Trennbarkeit der Wohneinheiten abgezielt. Die Bf. führte weiter aus, dass sie aufgrund der Kalkulation stets einen Gesamtgewinn und angesichts des rückgehenden Renditenmarkts eine entsprechende Anlage im Sinne gehabt habe. Entscheidend sei die gewinnbringende Investition in getrennt vermietbare Wohneinheiten gewesen.

Die Baurechtseinräumung ist nach Angaben der Bf. auf ihre Initiative hin erfolgt, die Planung habe Architekt ***H*** in Abstimmung mit der Bf., vertreten durch *2*, übernommen. Die Investitionsentscheidungen für den Gesamtausbau des Dachbodens (sohin 1. und 2. Obergeschoß) habe die Bf. getroffen, der Gesamtauftrag sei an den Architekten ***H*** erteilt worden. Die Projektrealisierung habe zwischen Q4 2011 und Q1 2013 stattgefunden. Im Februar 2012 sei der Mietvertrag mit *4* zur Anmietung der Wohnung im 1. Obergeschoß abgeschlossen worden. Die Kostenkontrolle erfolgte durch den Architekten.

Der Stellungnahme wurde eine Kalkulation betreffend Marktmiete und Renditemiete sowie eine Aufstellung der Sekundärmarktrendite für die Jahre 1980 – 2014 beigelegt. Übermittelt wurde seitens der Bf. auch eine Berechnung des jährlichen Gewinns aus der Vermietung Top 2 sowie eine Gegenüberstellung der gesamten Steuerlast (Umsatzsteuer, versagte Vorsteuer und Einkommensteuer aus Vermietung).

Eine seitens des Gerichts am 28.07.2023 abverlangte schriftliche Dokumentation der Investitionsentscheidung wurde nicht vorgelegt und dahingehend in der Stellungnahme vom 28.09.2023 ausgeführt, dass die Berechnung über die Wirtschaftlichkeit sehr rudimentär erfolgt sei. Man habe die geschätzten Kosten einem zu erzielenden Mietertrag gegenübergestellt und eine Rendite errechnet, die auch erzielbar gewesen sei. Die Miethöhe sei einerseits durch Ermittlung einer Renditemiete als auch durch damalige Nachfrage in der Umgebung festgesetzt worden. Vergleichswerte könnten aufgrund der zurückliegenden Zeitspanne nicht mehr vorgelegt werden.

Nach Durchsicht der vorgelegten Kalkulation ist seitens des Gerichts festzuhalten, dass die Berechnung der Renditemiete auf den exakten, seitens der Bf. aktivierten Baukosten beruht. Auch die Berechnung hinsichtlich des jährlichen Gewinns bzw. zur gesamten Steuerlast berücksichtigt Feststellungen, die seitens der Betriebsprüfung getroffen wurden. **Es handelt sich somit NICHT um eine Kalkulation, die vor dem Dachbodenausbau erstellt wurde und auf die sich eine Investitionsentscheidung hätte gründen/stützen können.** Unterlagen aus denen die Grundlagen der Investitionsentscheidung, insbesondere eine Erhebung der Marktsituation mit entsprechenden Kalkulationen, hervorgehen, wurden nicht vorgelegt. Dies erscheint vor allem hinsichtlich der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit dieser Immobilieninvestition im Hinblick auf den persönlichen Zuschnitt betreffend Architektur und Ausstattung (verlorener Bauaufwand) und der damit verbundenen erschwerten Verwertbarkeit (sei es als Kauf- oder Mietobjekt) als nicht marktkonform.

Ein marktüblicher Investor in Immobilien hätte Marktzahlen (insbesondere Ertrags- und Renditechancen) erhoben und zudem Kalkulationen angestellt, inwiefern eine solches Investment in eine Wohnung in einer Altvilla im Gegensatz zu einem in Wohn- oder Bürogebäude anderer Art und Lage hinsichtlich der Rentabilität vergleichbar ist. Dies wurde im Streitgegenständlichen Fall nicht durchgeführt. Weder wurden Unterlagen zu vergleichbaren Mietobjekten im Jahr 2011 vorgelegt, noch Nachweise über Vergleiche mit Investments in andere Immobilien erbracht. Mit dem Verweis auf die zurückliegende Zeitspanne ist für die Bf. nichts zu gewinnen, da es sich hierbei um eine Gesellschaftsentscheidung handelt, die – wie in jedem Unternehmen – entsprechend zu dokumentieren ist, um transparent und nachvollziehbar zu sein.

Das Verhalten der Bf. kann nur durch die Identität in der Person des Kommanditisten (*2*) bzw. der Nahebeziehung von *4* (Ehefrau) zu diesem begründet werden. Als Vertreter der Bf. hatte *2* die Abstimmung mit dem Architekten übernommen und damit Einfluss auf die

Planung und Ausführung des Projekts. Der Fokus lag in der Erweiterung der Familienwohnung auf das 1. Obergeschoß und der Nutzung der Büroräumlichkeit im Wohnungsverband durch den Kommanditisten der Bf. und nicht auf einer wirtschaftlich nachvollziehbaren Entscheidung der Bf..

Eine schriftliche Beauftragung des Architekten konnte ebenso nicht vorgelegt werden. Sie sei nach Aussage der steuerlichen Vertretung mündlich im Zuge von Planbesprechungen bzw. Präsentationen des Konzepts erfolgt. Leistungsinhalte der durchgeführten Werke seien in den Zeitplänen definiert und aus den jeweiligen Abrechnungen (begrenzt durch Baukostenschätzungen) erkennbar gewesen. Unterlagen und auch Mail-Verkehr seien aufgrund des 12-jährig rückliegenden Zeitpunktes nicht mehr auffindbar.

Angesichts eines Investitionsvolumens von rund 1,3 Mio € netto für einen Dachbodenausbau erscheint es ungewöhnlich, dass die Beauftragung des Architekten nur mündlich erfolgte. Ein ordentlicher Kaufmann hätte zumindest die wesentlichen Parameter betreffend das Gesamtbauprojekt schriftlich festgelegt (vgl. BFG 29.01.2013, RV/0822 -L/07). Der Leistungsumfang des Architekten kann sich auf Planung, Ausschreibung der Gewerke, Bauaufsicht, Kostenkontrolle, Abrechnungskontrolle ua. beziehen und wird entsprechend vergütet. Dass es keine schriftlichen Aufzeichnungen hinsichtlich des tatsächlichen Leistungsumfangs, der Höhe des Architektenhonorars und dessen Abrechnungsmodalitäten gibt, ist auch von Seiten des Architekten grundsätzlich kritisch zu hinterfragen. Vertragliche Bestimmungen auch über den zeitlichen Horizont des Projekts samt Regelungen über Gewährleistung, Garantien oder Pönalezahlungen sind im Wirtschaftsverkehr zwischen Fremden für gewöhnlich üblich, da diese den Parteien eine rechtlich abgesicherte Position verschaffen, um im Fall der Fälle daraus Ansprüche (bis zu 30 Jahren aus versteckten Mängeln) geltend machen zu können. Der vorgelegte Gesamtprojektterminplan spiegelt zwar den zeitlichen Ablauf von der Planungs- über die Ausführungsphase wider, stellt aber keine rechtliche Grundlage für die tatsächlich vereinbarte Leistung des Architekten dar. Da Einreichpläne, Ausführungspläne für Haustechnik und Elektroinstallationen und auch der Gesamtprojektterminplan vorgelegt wurden, kann davon ausgegangen werden, dass Unterlagen zu diesem Projekt – entgegen der Aussage der Bf. – trotz der lang zurückliegenden Zeitspanne grundsätzlich vorhanden sind. Eine mündliche Beauftragung des Architekten erscheint daher – rein aus wirtschaftlichen Gründen - nicht fremdüblich.

2.3. Baurecht

Die Ausführungen zum Baurecht fußen auf dem vorliegenden Baurechtsvertrag vom 23.12.2011, der zwischen der Liegenschaftseigentümerin *4* und der Bf. abgeschlossen wurde.

Festzuhalten ist, dass die Planungsphase zum Dachbodenausbau laut vorliegendem Gesamtprojektterminplan bereits Mitte Oktober 2011 begann und die Erstellung der

Einreichunterlagen bereits zu einem Zeitpunkt erfolgte, als die Bf. noch über keinen rechtlichen Titel als Bauberechtigte verfügte.

Nach Vorbringen der Bf. vom 14.07.2023 sei der Vertrag zu fremdüblichen Konditionen aufgesetzt, notariell beglaubigt und das Baurecht im Grundbuch eingetragen. Er beinhalte ua. Details zur Baurechtsdauer, Nutzungsbefugnis, Kündigungsmöglichkeiten samt Vereinbarung über Entschädigungszahlungen im Falle vorzeitiger Auflösung des Baurechts, Höhe und Wertsicherung des Baurechtszinses, Kostentragung der iZm der Nutzung und dem Besitz der Baurechtsfläche stehenden Aufwendungen.

Baurechtszins

Der Baurechtszins iHv 300,- € pro Monat sei – nach Aussage der Bf. - mit 1,- € pro erzielbarer Fläche angesetzt worden und branchenüblich. Als Nachweis wurde ein Artikel in der Zeitung „DerStandard“ vom ***Datum 2017*** vorgelegt, in dem auf ein Vergleichsobjekt mit einem monatlichen Baurechtszins iHv 1,- € pro Quadratmeter Nutzfläche verwiesen wird.

Abgesehen von der Tatsache, dass es sich hier um ein Projekt im Jahr 2017 und nicht im Jahr 2011 handelt, sind auch die wesentlichen Parameter nach Ansicht des Gerichts nicht vergleichbar. Im streitgegenständlichen Fall wurde ein Baurecht auf einem bebauten Grundstück für 50 Jahre eingeräumt und mit diesem die Nutzung und Berechtigung für einen Dachbodenausbau in einem bestehenden Gebäude gewährt. Die Möglichkeit einer jährlichen vorzeitigen Auflösung des Baurechtsvertrages wurde gegen Zahlung einer kalkulierten Entschädigungssumme vereinbart. Eine Verlängerungsoption wurde im Baurechtsvertrag nicht angemerkt, sodass davon auszugehen ist, dass das Baurecht nach 50 Jahren erlischt.

Im vorgelegten Vergleichsfall hat der Grundstückseigentümer ***S.K.*** einem Bauträger ein 100-jähriges Baurecht mit Verlängerungsoption an seinem unbebauten Grundstück eingeräumt, um dem Bauberechtigten den Bau von 192 freifinanzierten Anleger- und Eigentumswohnungen (Vorsorgewohnungsprojekt) zu ermöglichen. Ganz im Sinne und Zweck des Baurechts werden dem Eigentümer seine Rechte an der Liegenschaft erhalten und künftigen Verwendungen nicht endgültig vorgegriffen. Zusätzlich wird vermieden, dass dringend benötigte Bauflächen ungenutzt bleiben.

Es mag zwar die Höhe des monatlichen Baurechtszinses iHv 1,- € pro m² ident sein, doch sind die Grundvoraussetzungen hinsichtlich Baurechtsdauer, Beschaffenheit der Liegenschaft und Nutzung dermaßen unterschiedlich, dass dieses Vergleichsobjekt zum Nachweis der Fremdüblichkeit des Baurechtszinses nicht tauglich ist. Weitere Nachweise wurden seitens der Bf. nicht erbracht.

Kündigung des Baurechtsvertrages

Die im Baurechtsvertrag vereinbarten beiderseitigen Kündigungsrechte (dreimonatige Frist jeweils zum 15.11. eines jeden Jahres) sind ebenfalls kritisch zu hinterfragen.

Das in § 4 Abs. 1 Baurechtsgesetz (BauRG) normierte Verbot einer auflösenden Bedingung des Baurechts bewirkt eine ausdrückliche Bestärkung der Bestandsgarantie des auf bestimmte Zeit abgeschlossenen Baurechtsverhältnisses. Das dient einerseits dem Schutz der Gläubiger, andererseits aber auch dem Bauberechtigten, der in die Lage versetzt werden soll, das Bauwerk unabhängig von der Willkür und der wirtschaftlichen Lage des Grundeigentümers so lange zu behalten, dass er es ausnützen und sein Anlagekapital amortisieren kann. Diesem Gesetzeszweck entsprechend darf die Dauer des Baurechts auch nicht durch den Vorbehalt von Kündigungs- oder Auflösungsvereinbarungen im Ungewissen bleiben (*Nidetzky/Resch in Stingl/Nidetzky*, Handbuch Immobilien & Steuern Kap.9.1.7). **Die Vereinbarung freier Kündigungsrechte bei Baurechtsverträgen beurteilt die herrschende Lehre und Judikatur daher grundsätzlich als unzulässig** (*Oberhammer in Kletečka/Rechberger/Zitta*, Bauten auf fremden Grund (2004) 78ff). Wie bei Dauerschuldverhältnissen im Allgemeinen gilt aber auch hier, dass das Vertragsverhältnis bei Unzumutbarkeit der Fortsetzung für den Rechtsgeber lösbar ist, wobei für die Auflösung eines dinglichen Rechts in Betracht kommende Gründe ein höheres Gewicht haben müssen (*Kothbauer*, *immolex* 2022/55). Ein erheblich nachteiliger Gebrauch im Sinne der Bestimmung des § 1118 ABGB reicht dafür nicht aus. Die Auflösung eines Baurechtsvertrages ist nur dann als „äußerstes Notventil“ zulässig, wenn der Liegenschaftseigentümer einen Missstand durch andere gerichtliche Schritte, wie etwa eine Unterlassungsklage, nicht ausreichend bekämpfen kann (*Kohlmaier in Artner/Kohlmaier*, Praxishandbuch Immobilienrecht⁴, 5.3. Das Baurecht, mit Verweis auf OGH 17.12.2012, 5 Ob 122/12w).

Daraus ergibt sich aber, dass aufgrund der den beiden Vertragsparteien eingeräumten jährlichen Kündigungsrechte nicht von einem fremdüblichen Baurechtsvertrag gesprochen werden kann. Die Bf. sichert sich zwar gegen eine vorzeitige Auflösung durch Zahlung einer Entschädigungssumme ab, dennoch würde kein Investor in der Ungewissheit einer jährlichen Kündigungsmöglichkeit durch den Baurechtsbesteller einen Dachbodenausbau finanzieren. Dies lässt sich nur aufgrund der familiären Verflechtungen der Bf. mit der Baurechtsbestellerin erklären.

Baurecht am bebauten Grundstück – Beschränkung auf ein Stockwerk (Dachboden)

Das Baurecht wurde hinsichtlich eines Grundstückes eingeräumt, auf dem sich bereits ein Gebäude befindet. Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich somit um ein Baurecht an einem bebauten Grundstück und das Grundstück sei somit gemäß § 6 BauRG als Zugehör zum Baurecht anzusehen.

Dagegen wandte der Bf. ein, dass vertraglich dezidiert nur das Recht auf die konkrete Nutzungsbefugnis und Berechtigung zum Dachbodenausbau vereinbart worden sei (Pkt. 3 des

BaurechtsV). Eine Verwendung eines hierfür nicht notwendigen Zugehört wie z.B. Keller oder Garten, Parkplatz sei hier ausgeschlossen bzw. sei aus der Definition „Ausbau des Rohdachbodens“ - nach Aussage der steuerlichen Vertretung vom 23.11.2023 - herleitbar. Der Zugang zum Objekt (Lift) sei eingeräumt. Das ursprüngliche Gebäude sei nicht als Zugehör des Baurechts anzusehen, da § 6 BauRG lediglich regle, dass das errichtete Gebäude (hier: 1. und 2. Obergeschoß) als Zugehör des Baurechts gelte. Auf bestehende Gebäudeteile oder andere Flächen habe dies keine Auswirkung. Es habe daher auch keiner Regelung betreffend Keller, EG etc. bedurft. Das ursprüngliche Gebäude sollte daher rechtlich und wirtschaftlich in seiner Nutzung weiterhin der Liegenschaftseigentümerin und Baurechtsbestellerin *4* zugerechnet werden.

Dem ist entgegenzuhalten, dass das Baurecht gemäß § 1 Abs. 1 BauRG das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht darstellt, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben. Das Baurecht selbst stellt keine Sache, sondern ein dingliches Recht sui generis dar. Von seinem Inhalt her ist es eine dingliche Belastung eines Grundstückes, mit dessen Inhalt Gebrauchs- und Nutzungsrechte verbunden sind (*Spruzina* in *GeKo Wohnrecht II* § 1 BauRG, Rz 4). So ist auch die Zustimmung des durch Veräußerungs- und Belastungsverbot geschützten Ehemann *2* Voraussetzung für die rechtsgültige Einverleibung des Baurechts im Grundbuch (*Urbanek* in *Urbanek/Rudolph*, BauRG², § 1 Rz 11). Nach § 6 Abs. 1 BauRG gilt das Baurecht jedoch als unbewegliche Sache und wird danach wie eine Liegenschaft behandelt. Primärer Gegenstand des Baurechtsgesetzes ist damit nicht das Bauwerk, sondern das an einer Liegenschaft bestehende Recht, das Baurecht. **Das Bauwerk selbst, das aufgrund des Baurechts erworben oder hergestellt wurde, gilt daher gemäß § 6 Abs. 1 BauRG nur als Zugehör des Baurechts.** Das Eigentum am Bauwerk steht während der Dauer des Baurechts ausschließlich dem Bauberechtigten zu (§ 6 Abs. 2 BauRG). Dies gilt nach herrschender Lehre unabhängig davon, ob das Bauwerk zum Zeitpunkt der Baurechtsbestellung bereits bestanden hat oder vom Bauberechtigten erst selbst errichtet wurde (*Dobler/Prader*, BauRG, § 1 Tz 15).

Entgegen der Ansicht der steuerlichen Vertretung ergibt sich daher schon aus dem Gesetz, dass ein bestehendes Gebäude – sofern es nicht explizit vom Baurecht ausgenommen wurde – als Zugehör des Baurechts gilt (§ 6 BauRG).

Das Baurecht selbst muss sich nicht auf den gesamten Grundbuchskörper beziehen, sondern nur auf dem gesamten Grundbuchskörper einverleibt werden; eine zwischen den Parteien vereinbarte Nutzungsbefugnis des Bauberechtigten kann sich auch auf räumlich begrenzte Teile des Baurechtsgrundstückes beziehen (*Dobler/Prader*, BauRG, § 1 Tz 16). Es ist daher prinzipiell möglich, dass sich auf einem Baurechtsgrundstück Gebäude befinden, die im Eigentum des Liegenschaftseigentümers verbleiben.

Hauptzweck der Baurechtsbestellung ist die Errichtung und/oder das Halten eines Bauwerks (§ 1 Abs. 1 BauRG), wobei der Begriff des Bauwerks gesetzlich nicht näher definiert ist. Ausgehend von der Rechtsprechung zu Superädifikaten erfasst daher der Begriff des Bauwerks

nach dem BauRG jene baulichen Anlagen, die unter Einsatz von Arbeit und bodenfremdem Material auf Grund gebaut, mit dem Boden des betroffenen Grundstücks fest verbunden und nach ihrer typischen Zweckbestimmung unbeweglich sind, also nicht an einen anderen Ort bewegt werden sollen (*Kletečka* in *Kletečka /Rechberger/Zitta*, Bauten auf fremden Grund², Rz 33; *Spruzina* in GekO Wohnrecht II § 1 BauRG, Rz 45; *Urbanek* in *Urbanek/Rudolph*, BauRG², § 1 Rz 41). Bei Bauwerken muss es sich um selbständige Bauten, nicht bloß durch die Verbindung mit einem bestehenden Gebäude entstandene Gebäudeteile handeln (OGH 17.12.1991, 5 Ob 116/91). Ein „Gebäude“ ist jedoch bereits aufgrund des Verweises in § 1 Abs. 3 BauRG jedenfalls davon umfasst.

Nach § 1 Abs. 3 BauRG ist die Beschränkung des Baurechts auf einen Teil eines Gebäudes, insbesondere ein Stockwerk, unzulässig. Es muss sich beim Gegenstand des Baurechts also um selbständige Gebäude handeln, nicht bloß durch die Verbindung mit einem bestehenden Gebäude entstandene Gebäudeteile (*Dobler/Prader*, BauRG, § 1 Tz 41). Dies gilt in vertikaler und auch horizontaler Hinsicht, also ebenso für die Bestellung eines Baurechts an einem horizontalen Teil des Gebäudes (was bereits durch die explizite Anführung des Stockwerks klargestellt ist) wie auch an einem vertikal geteilten Gebäudeabschnitt. **Die Vereinbarung eines Baurechts an einem horizontal abgegrenzten Gebäudeteil ist nach § 878 ABGB nichtig, selbst wenn das Baurecht im Grundbuch eingetragen wurde** (OGH 13.11.2023, 3 Ob 137/23b; *Spruzina* in GeKo Wohnrecht II § 1 BauRG mit Verweis auf OGH 5 Ob 138/94 JBl 1995, 788).

Im vorliegenden Fall war die Zielsetzung des Baurechtsvertrages, den Rohdachboden des auf der Liegenschaft befindlichen Gebäudes auszubauen. Das eingeräumte Recht zielt ausschließlich darauf ab, der Bf. als Bauberechtigte die Durchführung der entsprechenden Ausbaumaßnahmen rechtlich zu ermöglichen. Die Altgebäudesubstanz hat für die Vertragsparteien keine Relevanz und wurde bei der Bemessung des Baurechtszinses nicht berücksichtigt.

Zivilrechtlich kann ein Baurecht aber immer nur am Gebäude insgesamt begründet werden, weshalb der erkennende Senat die Beschränkung auf den Ausbau des Dachbodens (Stockwerk eines Gebäudes) als unzulässig und somit nichtig ansieht.

Parteienwille

Bereits aus der auch für das Steuerrecht relevanten Bestimmung des § 914 ABGB ergibt sich aber, dass bei der Auslegung von Verträgen die Absicht der Parteien zu erforschen ist. Die Erforschung des wahren Vertragswillens selbst zwingt nicht nur zur Feststellung, was die Parteien wollten, sondern ebenfalls dazu, wie sich dieses Wollen unter einen bestimmten Tatbestand subsumieren lässt. Aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ergibt sich, dass ein Sachverhalt nach seinem wahren wirtschaftlichen Gehalt, aber nicht bzw. nicht ausschließlich nach seinem zivilrechtlichen Erscheinungsbild zu beurteilen ist.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass der Wille der Vertragsparteien darin bestand, den Dachboden auf Kosten der Bf. auszubauen. Dies kann auch unter den Tatbestand einer Einräumung von Mietrechten am Dachboden subsummiert werden. Auch die beiderseitigen vorzeitigen Kündigungsmöglichkeiten zeugen eher von einer Mietvereinbarung als von einem gewollten Baurechtsvertrag.

2.4. Dachbodenausbau – Herstellungskosten

Die Investitionskosten für den Dachbodenausbau (1. und 2. Obergeschoß samt Aufzug) hat die Bf. im Jahr 2013 mit einem Betrag iHv 1.337.768,00 € im Betriebsvermögen aktiviert und abgeschrieben. Da im Zuge des Um- und Ausbaus auch die Sanierung des restlichen Gebäudes und der Außenanlagen durchgeführt wurde, war eine verursachergerechte Aufteilung der Sanierungskosten auf jeweils die bauberechtigte Bf. und die Liegenschaftseigentümerin *4* vorzunehmen.

Die Betriebsprüfung hat festgestellt, dass die Kosten einerseits direkt, andererseits aufgrund eines errechneten Aufteilungsschlüssels zugeordnet wurden. Der Aufteilungsschlüssel für Baumeisterarbeiten iHv 39,4% wurde überprüft und seitens der Betriebsprüfung keine Änderungen vorgenommen. Die Höhe des Aufteilungsschlüssels ist daher unstrittig und wird auch seitens des Gerichts anerkannt.

Strittig hingegen ist die Zuordnung von Architektenhonoraren sowie Kosten iZm der Errichtung der Liftanlage. Diese wurden bisher zur Gänze dem Dachbodenausbau zugeordnet. Folgt man den Ausführungen der Bf. sei der Aufzug extra für den Dachbodenausbau errichtet worden und werde von diesem genutzt.

Nach Ansicht des Finanzamtes sind jedoch auch diese Kosten anteilig auf die Bf. und die Liegenschaftseigentümerin aufzuteilen, da es sich um ein umfangreiches Gesamtprojekt mit Um-, Zu- und Aufbauten handle. Der seitens der Bf. errechnete Aufteilungsschlüssel iHv 39,4% sei daher auch auf diese Kosten anzuwenden und folglich ein Betrag iHv 95.523,84 € für den privaten Umbau aus den Herstellungskosten auszuscheiden:

	Nettokosten in €	Vorsteuer in €
Kosten Architekt	214.202,97	42.840,60
Kosten Aufzugsanlage	28.243,32	5.648,66
Summe	242.446,29	48.489,26
davon 39,4 %	95.523,84	19.104,77

Nach Einsicht in die Pläne und den Gesamtprojektterminplan ist für das Gericht eine 100%ige Zuteilung der oben genannten Leistungen zu den Kosten der Bf. nicht nachvollziehbar. Da das gesamte Gebäude samt Außenanlagen um- und ausgebaut wurde, müssen sich die Architektenleistungen zwingend auch auf die bisher privat genutzten Teile des Gebäudes (EG, Keller und Außenanlagen) beziehen. Die Leistungen des Architekten, wie Planerstellung, Ausschreibung der Gewerke (zB Heizung und Sanitär, Elektroinstallationen, Trockenbau, Bodenleger, Maler, Baumeister) sowie die Bauaufsicht, betreffen ebenso den Umbau im EG wie den Dachbodenausbau. Die Errichtung der Aufzugsanlage mag zwar für den barrierefreien Zugang zum 1. Obergeschoß erfolgt sein, jedoch sind sämtliche Geschoße (Keller, EG, Zwischengeschoß und 1. Obergeschoß) an den Lift angebunden. Die Benützung des Aufzugs ist allen Bewohnern des Gebäudes zugänglich und nicht auf das 1. Obergeschoß (zB mittels Schlüssel) beschränkt. Da die Möglichkeit einer privaten Nutzung durch die Liegenschaftseigentümerin (für Keller, EG und Zwischengeschoß) gegeben und erfahrungsgemäß auch von einer solchen Nutzung auszugehen ist, sind auch die oben genannten Kosten anteilig der Liegenschaftseigentümerin zuzurechnen. Unter Anwendung des Aufteilungsschlüssels iHv 39,4% sind daher Kosten iHv 95.523,84 € aus den seitens der Bf. aktivierten Herstellungskosten iHv 1.337.768,00 € auszuscheiden.

Die **Herstellungskosten** für den Dachbodenausbau (1. und 2. Obergeschoß) betragen daher **1.242.244,16 € zzgl. USt.**

2.5. Art des Mietgegenstandes

Die Liegenschaft ***Adresse 1***, ist im „erhaltungswürdigen Altortgebiet“ angesiedelt. Sowohl der Bahnhof ***Adresse*** als auch die Innenstadt/Zentrum sind fußläufig erreichbar. Auf einer Grundstücksfläche von 2.303 m² befinden sich eine Villa aus der Jahrhundertwende (Baufläche von 408m²) und 5 PKW-Stellplätzen, die von einer Gartenanlage mit Altbaumbestand umgeben sind.

Die Beschreibung des gesamten Bauprojektes (Um- und Ausbau des Zweifamilienhauses) ist dem bei der Stadtgemeinde ***Adresse*** aufliegenden Bauakt entnommen. Anhand der vorgelegten Einreich- und Ausführungspläne kann der Umbau des Erd- und Kellergeschoßes und der Dachbodenausbau überprüft sowie die m²-Angabe zu den Wohnnutzflächen glaubwürdig nachgewiesen werden. Der Umfang der angemieteten Wohneinheit Top 2 ist auch dem Mietvertrag zu entnehmen. Die Elektroinstallationspläne zeigen zudem die Vollaussstattung in aktueller BUS-Technik auf.

Wesentlich ist dabei festzustellen, dass es sich beim Mietgegenstand um eine Wohnung im 1. Obergeschoß des neu ausgebauten Dachbodens der Villa mit einer Wohnnutzfläche von 181,39m² zzgl. ~ 80m² Terrassenflächen handelt. Diese Wohnung ist aus nachfolgend angeführten Gründen als besonders repräsentativ/exklusiv einzustufen und als auf die

persönlichen Bedürfnisse des Ehepaares ***R*** zugeschnitten. Eine solche Wohnung findet üblicherweise für private Wohnzwecke und nicht für wirtschaftliche Zwecke Verwendung.

Die Repräsentativität einer Wohnung kann einerseits aus einem **Größenvergleich** abgeleitet werden. Die tatsächliche Nutzfläche wird dabei in Relation zur in Niederösterreich üblichen Nutzfläche einer Mietwohnung gesetzt. Da die Bf. selbst kein Eigentum an der Wohnung Top 2, sondern nur ein Nutzungsrecht (Baurecht) auf 50 Jahre hat, wird als Vergleichsbasis die Nutzfläche einer Mietwohnung in Hauptmiete herangezogen. Das Kriterium der Nutzfläche wurde deshalb gewählt, da es diesbezüglich vergleichbare statistische Daten gibt.

Die Nutzfläche der vermieteten Wohneinheit im ersten Obergeschoß iHv 181,39m² wurde anhand der vorgelegten Einreichpläne überprüft und ist zwischen den Parteien unstrittig.

Die durchschnittliche Wohnnutzfläche einer Wohnung in Hauptmiete betrug in Niederösterreich im Jahr 2014 rund 77,2m² laut Statistik Austria Mikrozensus (siehe Tabelle unten).

Tabelle 5: Durchschnittliche Wohnfläche pro Wohnung nach Bundesland, Rechtsverhältnis, Gemeindegrößenklasse, Bauperiode, Ausstattungskategorie, Haushaltsgröße, Haushalts- und Familientyp, Mietvertragsdauer und Befristung des Mietvertrags

Merkmale	Österreich	Burgen- land	Kärnten	Nieder- österreich	Ober- österreich	Salzburg	Steier- mark	Tirol	Vorarl- berg	Wien
	Durchschnittliche Wohnfläche pro Wohnung in m ²									
Insgesamt	99,7	122,5	107,3	113,5	108,3	95,1	105,7	99,2	101,0	75,2
Rechtsverhältnis										
Hauseigentum	138,8	137,9	136,4	139,7	144,5	134,7	141,1	130,4	128,6	138,9
Wohnungseigentum	84,7	84,8	86,1	81,6	82,7	77,2	82,5	87,7	86,8	88,3
Gemeindewohnung	61,3	(69,5)	65,4	62,3	(65,3)	63,5	62,5	69,5	76,7	60,0
Genossenschaftswohnung	70,6	83,5	70,7	72,0	66,8	65,2	66,4	72,0	68,8	74,4
andere Hauptmiete	70,7	79,6	69,6	77,2	75,2	65,2	66,5	68,2	74,2	70,6
sonstige	90,2	95,5	88,4	95,9	95,7	85,6	92,4	87,2	91,6	68,6

Q: STATISTIK AUSTRIA, Mikrozensus 2014. Neues Hochrechnungsverfahren ab 2014. - 1) Hauptmietwohnungen, ohne Wohnungen mit unbekannter Mietvertragsdauer. - 2) Hauptmietwohnungen.

Die **Wohnnutzfläche** des streitgegenständlichen Objekts **beträgt mehr als das Doppelte** einer durchschnittlichen Mietwohnung in Niederösterreich.

Selbst wenn man als Vergleichsbasis die Nutzfläche eines Wohnungseigentums heranzieht (rund 81,6m²), ändert sich am Ergebnis nichts. Die Wohnnutzfläche des streitgegenständlichen Objekts beträgt ebenfalls mehr als das Doppelte einer durchschnittlichen Eigentumswohnung in Niederösterreich.

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

Die Herstellungskosten des Dachbodenausbaus (1. und 2. Obergeschoß) betragen 1.242.244,16 € netto bzw. 1.490.692,99 € brutto (siehe dazu auch Pkt. 2.4.). Die Nutzfläche des gesamten Dachbodens setzt sich aus dem 1. Obergeschoß mit 181,39m² und dem 2.

Obergeschoß mit 39,31m² zusammen, somit in Summe 220,70m². Treppen, Terrassen oder offene Balkone sind bei der Berechnung der Nutzfläche nicht zu berücksichtigen (§ 17 Abs. 2 MRG).

Somit ergibt sich folgendes Bild:

Wohnnutzfläche	m ²	%	HK netto	HK brutto
1. OG	181,39	82,19	1.021.000,48 €	1.225.200,58 €
2. OG	39,31	17,81	221.243,68 €	265.492,41 €
Summe	220,70	100,00	1.242.244,16 €	1.490.692,99 €

Setzt man die Brutto-Herstellungskosten des 1. Obergeschoßes ins Verhältnis zur Wohnnutzfläche von 181,39m², so errechnen sich daraus **Herstellkosten** der privat genutzten Wohneinheit Top 2 **je m² Wohnnutzfläche von 6.754,51 €**.

Popp weist in der Zeitschrift „Sachverständige“ (2/2020, 89 ff) regionalspezifische Normalherstellungskosten je m² für mehrgeschossige Wohngebäude mit „hochwertiger“ Ausstattung in Niederösterreich (Kosten für bauliche Aufschließung, Planungs- und Projektnebenleistungen **und Umsatzsteuer von 20%**) einen Richtwert für 2020 von 3.100,00 € aus (siehe Tabelle unten). Hochwertige Ausstattungsqualität wird in Fachkreisen mit Architektendesign, energiesparender solider Bauweise, zusätzlichen Energiequellen, umfangreichen Installationen, bester Ausstattung und Luxuskomponenten assoziiert (Pröll/Baumgartner, SWK 26/2021, 1210).

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

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

Durch Umrechnung mit dem Baupreisindex (www.statistik.at; Baupreisindex 2020 mit Basis 2010 = 129,8) ergibt sich ein Wert für 2010 von 2.388,29 €, für 01/2012 (BPI 01/2012 mit Basis 2010 = 104,4) daher ein Wert von 2.493,37 € (in Anlehnung an *Pröll/Baumgartner, SWK* 26/2021, 1210). Kleinere, individuell gestaltete Bauwerke (zB Ein-/Zweifamilienhäuser) können nach *Popp* einen Aufschlag von max. 30% erfordern. Herstellungskosten für Dachgeschoße betragen nach *Popp* je nach Ausbaugrad und Ausstattungsstandard 70% bis 100% vom Richtwert für Hauptgeschoße (*Popp, Sachverständige* 2020, 89 (95); *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷, 307).

Da es sich bei der Wohneinheit Top 2 um einen Vollausbau des Geschoßes handelt, ist für dieses jedenfalls der Richtwert für Hauptgeschoße anzusetzen. Folgt man den Ausführungen der Bf., dass Dachgeschoßausbauten generell kostspieliger sind als der Neubau von Standard-Einfamilienhäusern, scheint ein Aufschlag von 30% auf den 100%igen Richtwert für Hauptgeschoße gerechtfertigt. Daraus ergibt sich ein **Vergleichswert von 3.241,38 €**.

Die so berechneten Brutto-Herstellungskosten der Wohneinheit Top 2 im 1. Obergeschoß je m² Wohnnutzfläche betragen knapp **210 % der Normalherstellungskosten** für – hochwertig – gebaute mehrgeschoßige Wohngebäude in Niederösterreich.

Darüber hinaus kann exemplarisch auf Ausstattungsmerkmale hingewiesen werden, die den persönlichen Zuschnitt (isoliert auf Top 2 bezogen) und die hochwertige Bauausführung unzweifelhaft darstellen: Architektendesign, Aufzugsanlage, energiesparende solide Bauweise, Fußbodenheizung, Wasser-Wasser-Wärmepumpenanlage zur Beheizung, Warmwasserbereitung und Kühlung, kontrollierte Wohnraumlüftung, Alarmanlage, drei Bäder (dafür keine Küche), hochwertige Parkettböden, Terrassen mit Teakholzböden und Glasgeländer.

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

2.6. Mietvertrag

Die Bf. verwies in allen Stellungnahmen darauf, dass die Wohnung Top 2 zwar an die Ehefrau des Kommanditisten und zugleich Liegenschaftseigentümerin vermietet werde, diese aber weder Gesellschafterin der Bf. noch eines anderen der Gesellschaft nahestehenden Unternehmens (***Bf-Gruppe***) sei. Der Mietvertrag sei durch einen Rechtsanwalt verfasst und fremdüblich abgeschlossen worden. Es handle sich um eine eigenständige Wohneinheit, die aufgrund der Größe, Ausstattung und Lage ein nachgefragtes und begehrtes Objekt am Markt und daher auch jederzeit anderweitig vermietbar sei.

Das Finanzamt brachte mit Schreiben vom 19.07.2023 dagegen vor, dass die Beteiligung von *4* an verbundenen Unternehmen der Bf. im Zusammenhang mit diesem Sachverhalt irrelevant sei, da sich sämtliche Anteile der Bf. entweder im Besitz ihres Schwiegervaters oder ihres Ehemannes befänden und letzterer auch mit ihr im selben Haushalt wohne. Ein Sachverhalt, bei dem einer Gesellschaft aber vorgeworfen werde, der Ehefrau ihres Gesellschafters einen ungerechtfertigten Vorteil verschafft zu haben, sei jedenfalls anhand der Maßstäbe der Angehörigenjudikatur zu überprüfen.

Unstrittig ist, dass *4* die Ehefrau von *2* (= Kommanditist im streitgegenständlichen Zeitraum) und zugleich Liegenschaftseigentümerin sowie Baurechtsbestellerin der Liegenschaft ***Adresse 1***, ist.

Der vorgelegte Mietvertrag zwischen ihr und der Bf. betreffend die Wohneinheit Top 2 im 1. Obergeschoß des Gebäudes wurde am 02.02.2012 nach Einreichung der Pläne bei der Baubehörde abgeschlossen. Am 12.11.2012 erfolgte eine 1. Auswechslung der Einreichpläne.

Mietgegenstand

Angemietet wird die Wohnung Top 2 im 1. Obergeschoß mit einer Wohnnutzfläche von 181,39m² und Terrassenflächen von rund 80m² ausschließlich zu Wohnzwecken. Die Terrasse mit ca. 30m² ist direkt von den Schlafräumlichkeiten der Wohnung begehbar, während die Dachterrasse im Ausmaß von ca. 50m² nur aus dem 2. Obergeschoß zugänglich ist. Dass auch die Dachterrasse mitvermietet sein muss, ergibt sich aus den Flächenangaben im Mietvertrag.

Der Grundriss und die Raumaufteilung der Wohnung bzw. des weiteren Gebäudes wurden seitens des Gerichts anhand der Einreichpläne und Ausführungspläne für Haustechnik (Gas-Wasser-Heizung) und Elektroinstallationen überprüft. Es fällt auf, dass auf den Ausführungsplänen als Projektbezeichnung „Wohnhaus ***R*** ***Adresse***“

(Haustechnik) und „Umbau und Ausbau Wohnhaus ***R***“ (Elektroinstallationen) aufscheint. Als Bauherr wird die „Familie ***R***“ (Elektroinstallationen) angeführt.

Die Wohnung wurde laut Aussage der steuerlichen Vertretung vom 23.11.2023 unmöbliert und ohne Küche vermietet. Dies ist glaubwürdig, da aus den vorgelegten Elektroinstallationsplänen keine Elektroanschlüsse für Küchengeräte ersichtlich sind. Auch wird der Raum, der laut Einreichplänen als „Küche“ titulierte war, nunmehr als „Zimmer“ bezeichnet. Die steuerliche Vertretung hat in der mündlichen Verhandlung am 14.02.2024 nochmals glaubhaft bestätigt, dass die Wohnung Top 2 über keine Küche verfügt.

Der Zugang zum 1. Obergeschoß ist separat mittels Aufzug und somit barrierefrei möglich. Der Aufzug mündet direkt im Vorraum der Wohnung, von dem alle Räumlichkeiten in weiterer Folge zugänglich sind. Die Wohnung ist ebenfalls über eine gewundene Stiege aus dem Vorraum der Erdgeschoßwohnung Top 1 erreichbar, die auch noch ins 2. Obergeschoß weiterführt. Dieses 2. Obergeschoß, das für Büroräumlichkeiten der Bf. genutzt wird, ist nur über diese Treppe zugänglich. Mittels Lift kann das 2. Obergeschoß nicht erreicht werden. Die Stiegenaufgänge befinden sich innerhalb des Wohnungsverbandes (vergleichbar einer Maisonettewohnung). Ein allgemeines Stiegenhaus im Sinne eines Mehrparteienhauses ist aus sämtlichen vorgelegten Plänen nicht ersichtlich und gibt es daher nicht.

Bringt die Bf. nun vor, dass es sich bei dem Mietobjekt um eine separat zugängliche und somit jederzeit an einen fremden Dritten vermietbare Wohnung handle, ist dem zu entgegnen, dass zwar ein separater Zugang mittels Lift eingerichtet wurde, die sonstige Ausstattung jedoch in Hinblick auf die Erweiterung der Familienwohnung gewählt wurde. **Eine Wohnung ohne Küche, dafür aber mit drei Bädern ist nicht jederzeit an einen fremden Dritten vermietbar.** Zu berücksichtigen ist auch, dass der Stiegenaufgang direkt vom Vorraum des Top 1 im EG ins 1. Obergeschoß führt. Es erscheint ungewöhnlich und nicht nachvollziehbar, dass ein fremder Mieter einen direkten Zugang in die darunterliegende Wohnung erhält bzw. vice versa einer direkten Zugangsmöglichkeit für Fremde (aus der darunterliegenden Wohnung Top 1) in seine Mietwohnung zustimmt. Kann daher die Mietwohnung mittels Stiege nur durch Überschreiten einer im Eigentum der Liegenschaftseigentümerin und dem privaten Wohnbedürfnis des Kommanditisten der Bf. dienenden Wohnung (Top 1) erreicht werden, erscheint dies ungewöhnlich und nicht fremdüblich (vgl. auch UFS 13.09.2012, RV/2519-W/10).

Kritisch betrachtet werden muss auch der Zugang vom 1. Obergeschoß in das 2. Obergeschoß. Die Räumlichkeit im 2. Obergeschoß wird als Büro der Bf. durch die Person des Kommanditisten *2* genutzt. Das 2. Obergeschoß ist NICHT mit dem Lift erreichbar, sondern nur über eine Treppe vom Vorraum des 1. Obergeschoßes zugänglich. Das Büro liegt somit im Wohnungsverband der Wohneinheit Top 2. Es erscheint jedenfalls unglaublich, dass ein fremder Mieter (von Top 2) einen Bürozugang durch seine Wohnung erlauben würde. Dies speziell im Hinblick darauf, dass das Büro auch nachts und am Wochenende genutzt wird und über keine Sanitärräumlichkeiten verfügt.

Eine eigenständige, von einem allgemeinen Stiegenhaus abgegrenzte Wohneinheit kann daher seitens des Senats nicht erkannt werden. **Eine Vermietung an fremde Dritte erscheint auf dieser Grundlage (keine Küche, drei Bäder, Stiegenaufgänge innerhalb der Wohnung) unglaublich und nicht nachvollziehbar.** Vielmehr wurde die tatsächliche Ausgestaltung der Wohnung nach Ansicht des Gerichts nach den Vorgaben der Mieterin und ihres Ehemannes umgesetzt. Die Planung des Dachbodenausbaus wurde seitens der Bf. von *2* mit dem Architekten abgesprochen. Aufgrund des Mietvertrages mit *4* und der vorgenommenen tatsächlichen Ausführung des Ausbaus ist davon auszugehen, dass Wünsche der Mieterin und ihres Ehemannes in die Planung und Errichtung des Dachbodenausbaus Eingang gefunden haben. Indizwirkung haben dafür auch die vorgelegten Ausführungspläne der Haustechnik und Elektroinstallationen. Aufgrund der privaten Nutzung durch die Familie des Kommanditisten geht der erkennende Senat davon aus, dass von vornherein eine Erweiterung der Familienwohnung um eine zweite Etage angestrebt war.

Mietdauer, Kündigungsmöglichkeiten

Das Mietverhältnis wurde mit Wirkung vom 01.03.2012 und auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Für beide Vertragsparteien besteht die Möglichkeit, das Mietverhältnis unter Einhaltung einer dreimonatigen Frist jeweils zum Quartalsende eines jeden Jahres schriftlich aufzukündigen.

Der dem Dachbodenausbau zugrundeliegende Baurechtsvertrag sieht ein Baurecht im Ausmaß von 50 Jahren vor. Ein Kündigungsverzicht findet sich im Mietvertrag nicht.

Dies erscheint ungewöhnlich, da der Dachboden nach den Wünschen des Ehepaares ***R*** ausgebaut wurde und sich ein wirtschaftlich denkender Investor im Hinblick auf die besondere Exklusivität, eines drohenden verlorenen Bauaufwands und einer dadurch erwartbaren erschwerten wirtschaftlichen Einsetzbarkeit des Mietobjekts längerfristig einen Kündigungsverzicht ausbedungen hätte.

Nachträgliche Erhöhung des Mietzinses

Laut Mietvertrag vom 02.02.2012 beträgt der vereinbarte monatliche Gesamtmietzins 3.000,00 € plus anteilige Betriebskosten (damals pauschal 200,- €) und öffentliche Abgaben zzgl. Umsatzsteuer. Als Beginn der Zahlungspflicht für den Gesamtzins war die Fertigstellungsanzeige und Schlüsselübergabe (voraussichtlich mit 01.04.2013) vereinbart. Mit Nachtrag vom 01.10.2013 wurde der monatliche Mietzins ab der Fälligkeit 01.09.2013 von 3.000,00 € auf 3.500,00 € plus Betriebskosten zzgl. Umsatzsteuer angehoben. Der Hauptmietzins ist wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex.

Begründet wurde die Erhöhung der Miete mit unerwartet aufgetretener Mehrkosten bei der Errichtung des Mietobjekts. Dies mag aus Sicht der Bf. verständlich sein, da der Mietvertrag zu einem Zeitpunkt abgeschlossen wurde als erst die Planungsphase im Gang war und die Höhe

der tatsächlichen Baukosten noch nicht feststand. Im Mietvertrag vom 02.02.2012 findet sich jedoch weder eine Anpassungsklausel als Absicherung des Mietentgelts aufgrund von Baukostenüberschreitungen noch Aussagen, welche Kriterien für die Erhöhung des Mietentgelts ausschlaggebend sein sollen (UFS 29.01.2013, RV/0822 -L/07). Ein fremder Dritter als Mieter hätte einer solchen **einseitigen nachträglichen** monatlichen **Mietzinserhöhung von ~17%, noch dazu für einen Monat rückwirkend**, wohl nicht zugestimmt.

Auch ist der Zeitpunkt der Mieterhöhung nicht nachvollziehbar. Laut vorgelegtem Gesamtprojektterminplan erfolgte die förmliche Übergabe am 16.05.2013. Der Gesamtkostenaufstellung ist zu entnehmen, dass die letzte Schlussrechnung der einzelnen Gewerke mit Rechnungsdatum vom 31.07.2013 gelegt wurde. Die endgültige Höhe der Baukosten war daher spätestens zu diesem Zeitpunkt bekannt.

Nach Ansicht des Gerichts ist eine einseitige nachträgliche Mieterhöhung im Ausmaß von ~17% durch den Vermieter **nicht fremdüblich**. Die Akzeptanz einer solchen Erhöhung ist nur mit den personellen Verbindungen zwischen Bf. und Mieterin bzw. der Erweiterung der Familienwohnung zum privaten Wohnbedürfnis des Kommanditisten *2* zu erklären.

Verrechnung des Mietentgelts - Betriebskosten

Laut Mietvertrag vom 02.02.2012 besteht der Gesamtmietzins aus dem Hauptmietzins zzgl. anteiliger monatlicher Betriebskosten (damals pauschal 200,- €) zzgl. 10% Umsatzsteuer. Ein Zahlungsplan, der die Bruttomiete inkl. 10% USt vorschreibt, wurde vorgelegt. Aufgrund der vorgelegten Kontenausdrucke/Kontoblätter wurde der Eingang der Mietzahlungen aus dem Objekt ***Adresse 1***, bei der Bf. auf dem Konto Mieterlöse 10% nachgewiesen. Daraus ist ersichtlich, dass die Mietzahlungen für die ersten sechs Monate iHv je 3.000,00 € und die folgenden zwei Monate iHv je 3.500,00 € erstmals am 17.10.2013 eingebucht wurden. Für November 2013 wurde ein Mieterlös iHv 3.500,00 € und für Dezember 2013 ein Mieterlös iHv 3.000,00 € erfasst. Die effektive Bezahlung der Miete wurde stichprobenartig anhand der jeweiligen Banküberweisungen überprüft. Eine Vorschreibung von Verzugszinsen seitens der Bf. aufgrund der erstmaligen Zahlung im Oktober 2013 für sechs vorangegangene Monate kann nicht erkannt werden und erscheint im Lichte eines redlichen Geschäftsverkehrs ungewöhnlich.

Nach Aussage der steuerlichen Vertretung vom 23.11.2023 werden die Betriebskosten sowie Strom und Heizung von *4* für das gesamte Gebäude direkt getragen, nicht von der Bf. vorgeschrieben und vom Familien-Haushaltskonto bezahlt. Es erfolgt daher auch keine Erfassung der Betriebskostenerlöse in der Buchhaltung. Das Gericht geht davon aus, dass die Bf. über die Höhe der tatsächlichen Betriebskosten nicht informiert ist, da auch keine Betriebskosten-Jahresabrechnungen vorliegen.

Weder entspricht diese Vorgangsweise den Vereinbarungen im Mietvertrages noch ist davon auszugehen, dass die Bf. einer geänderten Bezahlung des Gesamtzinses gegenüber einem fremden Mieter zugestimmt hätte (vgl. wieder UFS 29.01.2013, RV/0822 -L/07). Die „gelebte Praxis“ der Vermietung unterscheidet sich daher klar vom tatsächlichen Inhalt des Mietvertrages und ist ein weiteres Indiz dafür, dass von vornherein die Erweiterung der Familienwohnung mit Nutzung der Dachräumlichkeit als Büro geplant war.

Eine Weiterverrechnung der Betriebs-, Strom- und Heizkosten sowie Wassergebühren von *4* an die Bf. hinsichtlich der Büroräumlichkeiten im 2. Obergeschoß wird – nach Aussage der steuerlichen Vertretung - aus Vereinfachungsgründen nicht vorgenommen. Auch dies erscheint nicht fremdüblich und ist nur durch die Nahebeziehung zwischen Mieterin und Bf. (im Speziellen dem Kommanditisten *2*) zu erklären.

2.7. Höhe des Mietentgelts - Fremdüblichkeit

Das Bundesfinanzgericht erachtet es aus Gründen der Beurteilung des Vorliegens eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors als wesentlich, die tatsächlich erzielte Rendite der Bf. mit jenen Renditeerwartungen für ein Mietobjekt der gegebenen Bauart und Ausstattung zu vergleichen. Dies ist ein zusätzlicher Aspekt, der im Gesamtbild der Vermietungsverhältnisse zu berücksichtigen ist, um prüfen zu können, ob das Immobilieninvestment der Bf. primär dem privaten Wohnbedürfnis des Kommanditisten und seiner Ehefrau dienen soll oder auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Erzielung von Mieteinnahmen ausgerichtet ist.

(Nicht)Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes

Die Bf. wurde mit Beschluss vom 26.05.2023 aufgefordert, die Existenz eines funktionierenden Mietenmarktes für Mietobjekte dieser Größe und Ausstattung sowie die Fremdüblichkeit des Mietentgelts nachzuweisen. Mit Mail vom 22.06.2023 verwies der steuerliche Vertreter auf die lange zeitliche Dauer des Verfahrens (11 Jahre bzw. 7 Jahre seit Beschwerde) und führte aus, dass Vergleiche zur Fremdüblichkeit bzw. funktionierenden Mietenmarktes 11 Jahre im Nachhinein schwer möglich seien. Die Bf. verfüge nicht über Daten, wie der Mietenmarkt bzw. Announcen 2012/2013 gewesen sei und könne allenfalls auf pauschale Ermittlungen laut Wirtschaftskammer Immobilienpreisspiegel verweisen. In der Stellungnahme vom 14.07.2023 brachte der steuerliche Vertreter vor, dass eine Vermietung von Wohnungen und auch Einfamilienhäusern in ***Adresse*** üblich und ein m²-Preis von ~ 12,50 € (*****) durchaus erzielbar sei.

Die Miethöhe sei einerseits durch Ermittlung mittels Renditemiete als auch durch damalige Nachfrage in der Umgebung festgesetzt worden. Zwar könnten keine Vergleichswerte aufgrund der rückliegenden Zeitspanne mehr vorgelegt werden, für ein Objekt in ***Adresse***

Bahnhofsnähe, Ruhelage und dennoch fußläufig zum Zentrum sei ein Mietzins iHv 3.500,- € monatlich jedoch üblich. Die damalige Miet-/Renditeberechnung wurde dem Gericht vorgelegt und darauf hingewiesen, dass letztlich die Renditemiete aufgrund der Gewinnorientierung der Bf. ausschlaggebend gewesen sei.

Das Finanzamt verwies seinerseits auf den Immobilienpreisspiegel der WKO 2011 und eine erzielbare Miete in ***Adresse*** für Mietwohnungen mit frei vereinbartem Mietzins, sehr gutem Wohnwert und einer Fläche von mehr als 60m² iHv monatlich 7,80 €/m². In Anbetracht der Preisdifferenz könne die gezahlte Miete maximal im Luxussegment marktkonform sein.

In einer weiteren Stellungnahme vom 28.07.2023 bzw. 28.09.2023 brachte die steuerliche Vertretung vor, dass Rechercheergebnisse mittels Immobilienpreisspiegel keine zielführende und marktwiderspiegelnde Recherche seien. Der Immobilienpreisspiegel zeige weder Preisober- noch -untergrenzen, noch einen Preis für Dachbodenausbauten, sondern lediglich einen Durchschnittspreis von Standardimmobilien ohne genaue Lage und Ausstattung. Als Nachweis eines Mietenmarktes in ***Adresse*** auch im Luxussegment wurde dem Gericht ein aktuelles (Jahr 2023) Internet-Immobilieninserat der Firma „***I*** Immobilien“ vorgelegt. Bei dem Mietobjekt handelt es sich um ein Dachgeschoß-Penthouse mit einer Wohnfläche von 170,18m² und einer großen Terrasse mit privatem Pool und Weitblick (ca. 226,73m²) in einem Top-Neubauprojekt in ***Adresse***. Die monatliche Gesamtmiete inkl. Betriebskosten und 10% Umsatzsteuer wird auf 5-Jahre befristet mit 5.946,83 € angegeben. Die Fertigstellung wird für das 1. Quartal 2024 in Aussicht gestellt.

Damit kann der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes jedoch nicht gelingen. Der VwGH gibt vor, dass der Nachweis des Mietenmarktes sich auf das Jahr des Mietbeginnes beziehen müsse und spätere Marktentwicklungen auszublenden seien. Ebenso müssen Vergleichsinvestoren genannt werden, die wirtschaftlich agiert hätten und nur am Mietertrag interessiert seien. Bei den Vergleichsinvestments müsse es sich nach Bauart und Ausstattung um Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität mit vergleichbaren Kosten handeln, wobei die Vergleichbarkeit dieser Parameter nachzuweisen sei. Die Vermietung der Vergleichsobjekte am Markt müsse zudem gewinnbringend sein, was nachzuweisen sei. Es ist daher nicht nur der Nachweis zu führen, dass solche Objekte am Markt angeboten werden, sondern es inkludiert auch den Nachweis, dass solche Objekte zu einem gewinnbringenden Preis nachgefragt werden (BFG 04.05.2017, RV/6100603/2016).

Laut VwGH-Judikatur hat der Steuerpflichtige den Nachweis für das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes (einschließlich der Beweisvorsorge) zu erbringen (VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256; VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047; VwGH 07.12.2020, Ra 2020/15/0004; VwGH 07.12.2020, Ra 2020/15/0067).

Obwohl die Bf. angibt, dass damals hinsichtlich der Miethöhe eine Nachfrage in der Umgebung stattgefunden habe, erbringt sie keinen Nachweis, dass im Jahr 2012 im geographischen

Umfeld der streitgegenständlichen Liegenschaft (etwa im Hinblick auf Gediegenheit und Kosten) tatsächlich vergleichbare Immobilien errichtet/ gekauft/ saniert/ ausgebaut wurden, die auch tatsächlich an fremde Dritte vermietet wurden.

Die Vorlage des Internet-Immobilieninserats aus dem Jahr 2023 geht nicht auf die Verhältnisse bei Errichtung bzw. Bezug des Mietobjekts Top 2 ein, enthält keine Angaben zu Anschaffungs-/Herstellungskosten und liefert diesbezüglich keinen tauglichen Nachweis für einen funktionierenden Mietenmarkt im Jahr 2012 (vgl. dazu auch *Pröll*, BFG-Journal 10/2017, 259).

Vergleich Renditemiete – tatsächliche Miete

Bringt die Bf. nun vor, dass das Mietverhältnis zwischen *4* und der Bf. hinsichtlich Schriftlichkeit, Publizität und Fremdüblichkeit den Anforderungen der Angehörigenjudikatur entspreche, so ist diese Aussage zu überprüfen.

Der VwGH 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“.

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 Gesellschaft primär den ihr nahestehenden Personen zu Wohnzwecken dienen soll oder auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Erzielung von (steuerpflichtigen) Mieteinnahmen ausgerichtet ist (VwGH 08.09.2022, Ra 2020/15/0026).

Tatsächliche Miete

Die Bf. hat die Berechnung der für sie ausschlaggebenden Renditemiete vorgelegt. Da diese Berechnung die tatsächlichen Baukosten iHv 1.337.768,- € netto beinhaltet, geht das Gericht - wie schon unter Pkt. 2.2. ausgeführt - davon aus, dass es sich nicht um die ursprüngliche vor Beginn des Investments erstellte Berechnung handelt. Vielmehr scheint es sich dabei um die Berechnung der im Nachtrag vom 01.10.2013 angepassten Miete zu handeln, um eine fremdübliche, der Renditemiete entsprechende Miete nachweisen zu können:

Renditemiete				
Mietherleitung nach WVGH 10.7.1996, 94/15/0039				
Gebäudeanteil:				
Errichtungskosten	1.337.768,00 RND	31,42		42.572,07
Baurechtszins	3.600,00			3.600,00
	Jahresreinertrag	95,50%		46.172,07
	Mietausfallwagnis	3,00%		1.450,43
	Instandhaltung	0,50%		241,74
	Verwaltung	1,00%		483,48
	Jahresnettokaltmiete			48.347,72
	Monatskaltmiete Gesamt DG1 u DG2			4.028,98
	85,8% vermietet			3.456,86
Rendite	1,69158803			
	0,05383176			
Vervielfacher	31,4236059			
Nutzungsdauer (in Jahren)	50			
Sekundärmarktrendie	2,00%			

Verweist der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung auf die vorgelegte Berechnung zum Nachweis einer angemessenen, nach dem von der Judikatur und Literatur anerkannten Ertragswertverfahren ermittelten Rendite, so ist folgendes auszuführen:

Die **Bruttorendite** ist auf Basis eines **Jahresrohertrags** zu ermitteln, der die gesamte „Kaltmiete“ ohne Abschläge für Mietausfallwagnis, bestandsbedingte Steuern, nicht weiterverrechnete Betriebs- und Verwaltungskosten sowie Instandhaltung (Bewirtschaftungskosten) umfasst (*Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷, S 90).

Bei der vorgelegten Berechnung fällt auf, dass für die jährlichen Bewirtschaftungskosten die in der bewertungsrechtlichen Literatur regelmäßig anzutreffenden Mindestansätze herangezogen wurden (vgl. *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷, 90; *Bienert in Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich* (Juli 2007), 350 etc.). Während sich die Verwaltungskosten und das Mietausfallwagnis jeweils in einem Prozentsatz des Jahresrohertrags ausdrücken, sind die jährlich zu berücksichtigenden **Instandhaltungskosten jedoch in einem %-Satz der Herstellungskosten** zu berechnen. So setzt auch *Kranewitter* für „Wohnhäuser neu“ einen Instandhaltungssatz von 0,5% der Herstellungskosten an (*Liegenschaftsbewertung*⁷, 93).

Dies hat die Bf. in ihrer Berechnung allerdings verkannt. So wurde seitens der Bf. ein Instandhaltungssatz von 0,5% des Jahresrohertrags und nicht der Herstellungskosten angesetzt. Verändert man nur diesen einen Parameter, ergibt sich eine Jahresnettokaltmiete (=Jahresrohertrag) bzw. eine Monatskaltmiete für Top 2 aufgrund der vorliegenden Berechnung in nachfolgender Höhe:

Gebäudeanteil:				
Errichtungskosten	1.337.768,00 RND	31,42		42.572,07
Baurechtszins	3.600,00			3.600,00
	Jahresreinertrag	95,50%		46.172,07
	Mietausfallwagnis	3,00%		1.450,43
	Instandhaltung	0,50%		6.688,84
	Verwaltung	1,00%		483,48
	Jahresnettokaltmiete			54.794,82
	Monatskaltmiete Gesamt DG1 u DG2			4.566,24
	85,8% vermietet			3.917,83
Rendite	1,69158803			
	0,05383176			
Verfielfacher	31,4236059			
Nutzungsdauer (in Jahren)	50			
Sekundärmarktrendie	2,00%			

Aufgrund der von der Bf. angestellten Berechnung (mit richtigen Parameter) hätte die Bf. eine Miete iHv ~ 4.000,- € für die Wohnung Top 2 im 1. Obergeschoß als angemessenes Mietentgelt ansetzen müssen. Vergleicht man dies mit der ursprünglich im Mietvertrag vom 02.02.2012 vereinbarten Miete iHv 3.000,- €, so liegt diese weit darunter. Auch durch die Anhebung der monatlichen Miete auf 3.500,- € ist für die Bf. nichts gewonnen.

Abstrakte Renditemiete

Das Höchstgericht versteht unter der Bruttorendite (= „**abstrakten Renditemiete**“) einen **Vergleich des Jahresrohertrags und der Gesamtkosten** (BFG 04.05.2017, RV/6100603/2016).

Da die Vergleichsrendite (ausschließlich) von den Marktverhältnissen beim Beginn der Vermietung abhängig und in den Folgejahren auch nicht mehr anzupassen ist, stellt der maßgebliche Zeitpunkt für den Renditevergleich, der Beginn der Vermietung dar. Es ist somit die **Anfangsrendite entscheidend**. Etwaige Erhöhungen der Miete durch Indexierung haben als reine Wertsicherung des Mietertrags keine Auswirkungen auf die Vergleichsrechnung (VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256; Zorn, Wohnhausvermietung an Gesellschafter, ÖStZ 2021, 69 (71). Eine Marktanpassungsmöglichkeit der Miete und vor allem Mieterhöhung sind auszublenden (wieder BFG 04.05.2017, RV/6100603/2016). Etwaige zukünftige Verkaufserlöse sind nicht in die Renditemiete einzuberechnen (VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047).

Geht man nun vom Beginn der Vermietung mit Abschluss des Mietvertrages am 02.02.2012 aus, so war damals eine monatliche Netto-Miete iHv 3.000,- € vereinbart und wurde auch bezahlt. Die Jahres-Nettoerlöse belaufen sich daher auf 36.000,00 €. Die Gesamtkosten für die Wohneinheit Top 2 setzen sich aus den tatsächlichen Herstellungskosten iHv 1.021.000,48 € und den anteiligen Baurechtszinszahlungen iHv 147.942,00 € (3.600,00 €*50 Jahre*82,19%) zusammen. Es handelt sich daher um Netto-Gesamtkosten iHv 1.168.942,48 €. Setzt man nun

die Jahres-Nettoerlöse in Verhältnis zu den Netto-Gesamtkosten für die vermietete Wohneinheit Top 2, so ergibt sich demnach eine **Bruttorendite von 3,08 %**.

Wenn man alternativ den Nachtrag zum Mietvertrag vom 01.10.2013 und daher eine monatliche Miete iHv 3.500,- € berücksichtigt, ergibt sich aus dem Verhältnis Jahres-Nettoerlöse iHv 42.000,- € zu Netto-Gesamtkosten iHv 1.168.942,48 € eine **Bruttorendite von 3,59 %**.

Mit Renditemiete ist jedoch nicht die Marktmiete gemeint, sondern jene, die ein Investor in Immobilien erzielen kann, wenn er in gut rentierliche Objekte investiert. Solche gut rentierlichen Investitionen sind im Allgemeinen keine großen Dachgeschoßwohnungen oder Einfamilienhäuser, sondern **kleinere Wohnungen in guter bis mäßiger Lage** (VwGH 07.12.2020, Ra 2020/15/0004, Rz 37). Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes müsste im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3% bis 5% (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein (VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256; 21.06.2023, Ro 2023/15/0008-6; 10.02.2016, 2013/15/0284).

Lachmayer erwähnt in SWK 3/2021, 119ff, dass der VwGH die Berechnungsmethode der Renditemiete bisher nicht vorgegeben hat und verweist diesbezüglich auf Tabellen (Quelle: Zeitschrift „Sachverständige“) von Liegenschaftszinssätzen von Wohnliegenschaften in guter bis mäßiger Lage (VwGH 07.12.2020, 2020/15/0004).

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

Der maßgebliche Zeitpunkt für den Renditevergleich, ist – wie bereits ausgeführt – der Beginn der Vermietung. Es ist die Anfangsrendite entscheidend. Da der Mietvertrag im Februar 2012 abgeschlossen wurde, ist somit die Marktrendite für das Jahr 2012 relevant.

Die Zeitschrift „**Sachverständige**“ weist in Heft 2013/3, 138 folgende Liegenschaftszinssätze aus, die auf der Empfehlung des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs beruhen. Hinsichtlich der Liegenschaftsart „Wohnliegenschaft“, Lage „gut“ und „mäßig“ ergeben sich keine Änderungen zu den in „Sachverständige 2012/3, 137 veröffentlichten Empfehlungen, sodass diese Werte herangezogen werden können:

Zusammenfassende EMPFEHLUNG:				
LIEGENSCHAFTSART	LAGE			
	hochwertig	sehr gut	gut	mäßig
Wohnliegenschaft	1,5 – 3,5 %	2,0 – 4,0 %	3,0 – 5,0 %	3,5 – 5,5 %
Büroliegenschaft	3,0 – 5,5 %	4,0 – 6,0 %	4,5 – 6,5 %	5,0 – 7,0 %
Geschäftsliegenschaft	4,0 – 6,0 %	4,5 – 6,5 %	5,0 – 7,0 %	5,5 – 7,5 %
Einkaufszentrum, Supermarkt	4,5 – 7,5 %	5,0 – 8,0 %	5,5 – 8,5 %	6,0 – 9,0 %
Gewerblich genutzte Liegenschaft	5,5 – 8,5 %	6,0 – 9,0 %	6,5 – 9,5 %	7,0 – 10,0 %
Industrielliegenschaft	5,5 – 9,5 %	6,0 – 10,0 %	6,5 – 10,5 %	7,0 – 11,0 %
Land- und forstwirtschaftliche Liegenschaften		2,0 % bis 4,0 %		

Quelle: 138 SACHVERSTÄNDIGE

HEFT 3/2013

Die Bandbreite für Wohnliegenschaften in guter bis mäßiger Lage liegt demnach bei 3,0% bis 5,5%, bei Büroliegenschaften noch höher.

Der VwGH gibt vor, dass die Renditemiete Ergebnis einer optimalen Veranlagung ist, sodass sie sich wohl an der Obergrenze der ermittelten Bandbreite orientieren wird. Von der Ableitung des Liegenschaftszinssatzes vom Kapitalmarktzinssatz wird abgesehen (vgl. *Pröll*, SWK 30/2019, S 1322 ff; BFG 23.12.2022, RV/7103706/2010).

Liegenschaftszinssätze berechnen sich aus dem Jahresreinertrag nach Abzug der Bewirtschaftungskosten (nicht umlagefähige Verwaltungskosten, Instandhaltungskosten und Mietausfallswagnis) und beinhalten auch eine Wertanpassungsmöglichkeit (BFG 04.05.2017, RV/6100603/2016). **Die Bruttorendite wird daher stets höher sein als der Liegenschaftszinssatz.** Will man also die Bruttorendite aus dem Liegenschaftszinssatz ableiten, sind die Bewirtschaftungskosten und die mangelnde Inflationsanpassungsmöglichkeit erhöhend zu berücksichtigen. Dies erfolgt durch einen jeweiligen Zuschlag von mindestens 0,5% (hinsichtlich der Begründung wird auf BFG 04.05.2017, RV/6100603/2016 verwiesen), sodass sich eine Renditemiete für Wohnliegenschaften in einem Bereich von 4,0% bis 6,5% ergibt.

Die tatsächliche Bruttorendite von 3,08% bzw. 3,59% weicht daher nicht nur geringfügig von der optimalen Vergleichsrendite, die an der Obergrenze einer Bandbreite von 4,0% bis 6,5% liegt, ab.

2.8. Nutzung des Gebäudes in ***Adresse 1***

Die Nutzung des Gebäudes ist zwischen den Parteien unstrittig. Keller, Erd-, Zwischengeschoß und 1. Obergeschoß werden von der Familie ***R*** als Familienwohnung zur Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses genutzt.

Die Meldedaten sind dem Zentralen Melderegister entnommen. Bereits vor dem Dachbodenausbau war die Ehefrau samt Kindern an der Adresse ***Adresse 1*** hauptwohnsitzgemeldet. Ihr Ehemann *2* hatte seinen Nebenwohnsitz seit 1993 dort gemeldet.

Während der Generalsanierung bzw. des Dachbodenausbaus zog die gesamte Familie an die Adresse ***Adresse 2***. Seit 30.08.2013 wurde der Familiensitz wieder mit Hauptwohnsitz an die Adresse ***Adresse 1*** verlegt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I

3.1.1. Wiederaufnahme

§ 303 Abs. 1 BAO:

„Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 1 lit b BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente – gleichgültig, ob diese späteren rechtlichen Erkenntnisse (neue Beurteilungskriterien) durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden – sind keine Tatsachen.

Maßgebend ist in diesem Zusammenhang, ob dem Finanzamt in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass es schon in diesem

Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Hierbei kommt es auf den Wissensstand der Behörde (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an (VwGH 26. 2.2015, 2012/15/0164 mwN).

Ob das Finanzamt ein Verschulden daran trifft, dass es von den Tatsachen keine Kenntnis hatte, oder nicht, steht der Bewilligung der Wiederaufnahme grundsätzlich nicht entgegen und ist allenfalls im Rahmen der Ermessensübung zu berücksichtigen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 303 Rz 33).

Die Wiederaufnahme des Verfahrens wurde im Beschwerdefall deshalb verfügt, weil nach Ansicht des Finanzamtes Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Entgegen der Aussage der Bf., dass der streitgegenständliche Sachverhalt (Sanierung, Um- und Ausbau eines bestehenden Gebäudes zum Zwecke der Vermietung bzw. Nutzung als Büroräumlichkeit) dem Finanzamt aufgrund Vorlage von Eingangsrechnungen iZm Ergänzungsersuchen vom 19.09.2012 sowie 16.01.2014 und insbesondere durch das am 03.02.2014 geführte Telefonat vollständig offengelegt wurde und somit kein neuer Sachverhalt vorliege, der eine Wiederaufnahme rechtfertige, führte das Finanzamt an, dass erst im Zuge der Außenprüfung der detaillierte Sachverhalt und die vertragliche Ausgestaltung des Miet- und Baurechts erhoben wurden. So wurde erst im Rahmen der Außenprüfung aufgrund diverser Ermittlungen der Umfang des Gesamtprojektes ersichtlich und die tatsächliche Nutzung der Wohneinheiten und somit des Gebäudes erhoben. Durch die Besichtigung des Gebäudes konnte auch die qualitative Ausführung der Sanierung und des Ausbaus beurteilt werden. Ebenso war die Überprüfung der verursachergerechten Baukostenzuordnung dem Finanzamt erstmals aufgrund der im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Einreichpläne, Kostenaufstellungen und der Berechnung des Aufteilungsschlüssels möglich.

Das Gericht hat festgestellt, dass im Zuge des Ergänzungsersuchens des Finanzamtes vom 19.09.2012 zu UVA 07/2012 Eingangsrechnungen vorgelegt wurden. Welcher Sachverhalt diesen zugrunde lag und ob die Aufteilung der Baukosten korrekt vorgenommen worden war, konnte aus diesen jedoch vom Finanzamt nicht erkannt werden.

Der Verweis der steuerlichen Vertretung der Bf. auf das am 03.02.2014 mit dem Finanzamt geführte Telefonat, in dem der Sachverhalt offengelegt worden sei, geht schon dahingehend ins Leere, als der Umsatzsteuerbescheid 2012 und der Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2012 jeweils am 10.12.2013 erlassen wurden. Zu diesem Zeitpunkt hatte das angeführte Telefonat noch nicht stattgefunden, sodass das Finanzamt keinesfalls in Kenntnis eines „offengelegten Sachverhaltes“ war.

Das Finanzamt ist erst im Zuge der Außenprüfung zur Feststellung gelangt, dass die im Betriebsvermögen der Bf. aktivierten Kosten für den Dachbodenausbau Privatvermögen darstellen und nur die Kosten hinsichtlich des als Büro genutzten zweiten Obergeschoßes als Nutzungseinlage zu qualifizieren sind. Hinsichtlich der Aufteilung der Baukosten betreffend Liftanlage, Architekten-, Statiker- und Bauphysikerleistungen wurden ebenfalls Änderung vorgenommen. Diese Sachverhaltselemente, die für die Beurteilung der Frage, ob Betriebs- oder Privatvermögen der Bf. vorliegt bzw. ob die Kostenaufteilung ordnungsgemäß erfolgt ist, konnten jedoch aus der bloßen Aktenkenntnis nicht gewonnen werden (vgl. VwGH 23.02.2010, 2006/15/0314).

Damit lagen aber neue Tatsachen vor, die erst nach Veranlagung des Jahres 2012 im Zuge der Außenprüfung hervorkamen und zur Herbeiführung von im Spruch anderslautenden Bescheiden geeignet waren.

Zur behördlichen Ermessensbegründung ist ergänzend festzuhalten:

Die Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Dabei kommt dem Gleichheitssatz, dem Normzweck und den im § 20 BAO genannten Kriterien Bedeutung (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, Rz 63).

Zweck der Wiederaufnahme ist die Wahrung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unabhängig davon, ob sie sich zu Gunsten des Abgabengläubigers oder zu Gunsten des Abgabenschuldners auswirkt. Sie darf somit aus Ermessenserwägungen nur ausnahmsweise, insbesondere bei absoluter oder relativer Geringfügigkeit der Auswirkungen unterbleiben (vgl. die Regierungsvorlage 2007 BlgNR 24, GP, 22). Aus diesem Grund ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor jenem der Rechtbeständigkeit einzuräumen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 303 Rz 67).

Gemäß § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Unter Billigkeit wird die Angemessenheit in Bezug auf die berechtigten Interessen der Partei, unter Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse verstanden (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 20 Rz 7).

Bei der Ermessensentscheidung ist auch der verfassungsrechtliche Grundsatz der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Verwaltung zu beachten. In Beachtung dieses Gebotes ist es im Rahmen des Ermessens z.B. unzulässig, bei Geringfügigkeit der Auswirkungen eine Wiederaufnahme zu verfügen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 20 Rz 9).

Wie unter Pkt. 3.1.2 näher ausgeführt wird, war die steuerliche Beurteilung der aktivierten Ausbaukosten als Betriebsvermögen der Bf. und somit Geltendmachung von Vorsteuern unter den während der Außenprüfung hervorgekommenen Umständen unzulässig. Es war daher geradezu geboten, das entsprechende Veranlagungsjahr wiederaufzunehmen und mit neuen Sachbescheiden den rechtsrichtigen Zustand herzustellen. Damit wurde auch dem Grundsatz

der Gleichmäßigkeit der Besteuerung Rechnung getragen. Berücksichtigungswürdige Interessen der Bf., die einer Wiederaufnahme entgegenstünden, sind nicht zu erkennen. Auch waren die Auswirkungen der Wiederaufnahme nicht bloß geringfügig. Die Wiederaufnahme erfolgte daher im Rahmen des Ermessens.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.1.2. Dachbodenausbau – Vermietung

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

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 schließt somit Aufwendungen für die *private Lebensführung* des Steuerpflichtigen vom Vorsteuerabzug aus. Unter den Begriff der Lebensführung fallen im Wesentlichen Aufwendungen für die Nahrung, bürgerliche Kleidung und die eigene Wohnung des Steuerpflichtigen (VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157; 24.6.2010, 2006/15/0170, mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH können Aufwendungen für eine **gemeinsame eheliche Wohnung** als Kosten der Lebensführung weder bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigt noch im Wege abgezogener Vorsteuern umsatzsteuerlich geltend gemacht werden (VwGH 22.2.2000, 94/14/0129; 13.10.1993, 93/13/0129, mwN).

Aufwendungen für die Wohnung des Steuerpflichtigen sind typische Haushaltsaufwendungen, die unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 fallen; ihr Abzug bei der Ermittlung des Einkommens kommt grundsätzlich nicht in Betracht (VwGH 17.6.1992, 90/13/0158; VwGH 17.6.1992, 91/13/0146). Aufwendungen für das von einem Steuerpflichtigen und seiner Ehegattin als Ehewohnung genutzte Haus verlieren den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung auch nicht deshalb, weil der privaten Nutzung des Hauses zivilrechtlich ein Bestandrechtstitel zugrunde gelegt wird (VwGH 23.9.2005, 2002/15/0001; 28.10.2004, 2001/15/0028; 27.7.1994, 92/13/0175; 13.10.1993, 93/13/0129, mwN).

Ein Gebäude, das der Befriedigung eines privaten Lebensbedürfnisses, nämlich des Wohnbedürfnisses dient, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes notwendiges Privatvermögen (VwGH 13.05.1992, 90/13/0057). Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 greift nach der Rechtsprechung auch dann, wenn der Steuerpflichtige seinem Ehegatten die gemeinsam genutzte Wohnung – wenn auch fremdüblich – vermietet

(UFS 23.11.2010, RV/2905-W/07; *Doralt*, Einkommensteuergesetz Kommentar, Band II, Tz 163 zu § 20, S 199; VwGH 23.11.1992, 91/15/0066 mwN).

Mit der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hat der Gesetzgeber - nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von "Einkünften" zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen. Dies gilt auch dann, wenn die Vereinbarungen einem *Fremdvergleich* standhalten. Entscheidend ist lediglich, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht (VwGH 23.05.2007, 2003/13/0120, mwN).

So hat es der VwGH im Erkenntnis vom **16.12.1998, 93/13/0299**, als mit der Rechtslage im Einklang stehend angesehen, wenn die auf die (an die Ehefrau) vermietete Wohnung entfallenden Mieteinnahmen als auch die entsprechenden Aufwendungen aus der Einkommen- und Umsatzsteuerbemessungsgrundlage ausgeschieden werden und den damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern die Abzugsfähigkeit versagt wird. Entscheidend sei, so führte der Gerichtshof aus, ob der Steuerpflichtige einen Aufwand als Abzugspost geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht. Darauf, ob dieser Aufwand im Rahmen der gewählten rechtlichen Konstruktion (ganz oder teilweise) von dritter Seite ersetzt wird, komme es nicht an (VwGH 16.12.1998, 93/13/0299, mwN; 22.11.2001, 98/15/0057).

Auch in Fällen, in denen die Wohnung nicht einem Einzelunternehmer, sondern einem Mitunternehmer iSd § 23 Z 2 EStG 1988 zur Haushaltsführung dient, stellen die Wohnung bzw. die Rechte an der Wohnung notwendiges Privatvermögen dar. Eine gleichmäßige Behandlung von Einzelunternehmern und Mitunternehmern bei der Gewinnermittlung entspricht einem insbesondere aus § 23 Z 2 EStG 1988 (bzw. § 23 Z 2 EStG 1972) hervorleuchtenden Grundgedanken des Einkommensteuerrechts (VwGH 13.5.1992, 90/13/0057, mwN). Die von einer KG geltend gemachten Aufwendungen für die von der Gesellschafterin und ihrem Ehegatten zur gemeinsamen Haushaltsführung genutzte Wohnung unterliegen damit dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988. Aufwendungen einer Personengesellschaft, die die Lebensführung eines Gesellschafters betreffen, werden auch dann nicht zu steuerlich abzugsfähigen Ausgaben, wenn sie an einen Dritten gezahlt werden, jedenfalls dann nicht, wenn zwischen dem Gesellschafter und dem Dritten keine Leistungsbeziehungen bestehen (VwGH 17.6.1992, 90/13/0158; 13.5.1992, 90/13/0057, ua). Entsprechende Vorsteuerbeträge sind nicht abzugsfähig (VwGH 17.11.2022, Ra 2022/15/0023; 19.9.2013, 2011/15/0157; 23.05.2007, 2003/13/0120).

Unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284), ergibt sich folgendes **Gesamtbild**:

Die Ehefrau des Kommanditisten der Bf. hat der KG (= Bf.), bestehend aus ihrem Ehemann und dem Schwiegervater, mittels Baurechtsvertrag die Möglichkeit eingeräumt, den Rohdachboden ihrer im Eigentum befindlichen Altvilla auszubauen. Der grundbücherlich durch Veräußerungs- und Belastungsverbot geschützte Ehemann gab dazu sein Einverständnis. Die Wohnung wurde sodann von der Ehefrau angemietet und nach den Vorgaben der Eheleute errichtet und ausgestaltet. Die Wohnung im 1. Obergeschoß umfasst 181,39m² samt 80m² (Dach) Terrassen und wurde als Erweiterung der bisherigen Familienwohnung im Erdgeschoß des Gebäudes konzipiert (Zimmeraufteilung, drei Bäder, keine Küche). Die Stiegenaufgänge befinden sich innerhalb des Wohnungsverbandes. Das Büro im 2. Obergeschoß wird durch den Kommanditisten auch nachts und während des Wochenendes benutzt, verfügt über keine Sanitäräumlichkeiten und ist nur durch eine Stiege innerhalb des Wohnungsverbandes zu betreten. Die Betriebskosten werden direkt von der Familie ***R*** getragen, sodass keine Vorschreibung durch die Bf. erfolgt. Eine anteilige Weiterverrechnung von Strom-, Wasser- oder sonstigen Gebühren an die Bf. für die Nutzung des 2. Obergeschoßes als Büro findet nicht statt.

Sowohl der tatsächliche Ablauf der Geschehnisse beginnend von der Investitionsentscheidung, den Umständen in der Errichtungsphase bis zur Vertragsabwicklung, somit auch die tatsächliche Gestaltung des Baurechts- und Mietvertrages und die „gelebte Praxis“ des Mietverhältnisses halten einem Fremdvergleich – wie in der Beweiswürdigung dargelegt – nicht stand. **Eine jederzeitige Vermietung der Wohneinheit Top 2 am freien Markt ist aufgrund der tatsächlichen Ausgestaltung der Wohnung (keine Küche, drei Bäder, viele kleine Zimmer, aber kein Wohnraum, Stiegenaufgänge innerhalb des Wohnungsverbandes) nicht möglich.** Unter diesen Umständen sind Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich nicht anzuerkennen.

Berücksichtigt man nun auch noch die Tatsache, dass die Ehefrau ab November 2020 selbst Gesellschafterin (Kommanditistin) der Bf. ist und daher einerseits das Baurecht an sich selbst (als Bf.) begibt und andererseits die Wohnung von ihr selbst (als Bf.) mietet, um sie privat mit ihrer Familie zu bewohnen, so ergibt sich kein anderes Bild.

Im vorliegenden Fall hat der erkennende Senat unter Berücksichtigung des Gesamtbilds der Umstände festgestellt, dass es sich bei den mit der Anschaffung (Baurecht), Errichtung bzw. mit der Vermietung der Wohnung Top 2 in Zusammenhang stehenden Ausgaben und Einnahmen sowie Vorsteuerbeträgen um solche handelt, die unmittelbar die private Lebensführung des Gesellschafters der KG, der Ehegattin des Kommanditisten sowie ihrer Kinder betreffen. Sie sind für die Befriedigung der privaten Wohnbedürfnisse dieser Personen bestimmt und daher bei der Ermittlung des steuerlich relevanten Ergebnisses der Bf. auszuschneiden. Die anteiligen Baurechtszinsen betreffend das 2. Obergeschoß sind jedoch aufgrund der betrieblichen Nutzung als Aufwandsposten zu berücksichtigen.

Die **umsatzsteuerliche Betrachtung** folgt der einkommensteuerlichen: Da es sich im gegenständlichen Fall um Leistungen handelt, die auf familienhafter Grundlage erbracht wurden, sind diese nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG anzusehen. Ihnen liegt nicht das Motiv der Einnahmenerzielung zu Grunde, sondern das eines Zusammenwirkens auf familienhafter Basis. Leistungsentgelte unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug. Dies bedeutet, dass der Mietzins keinen Umsatz darstellt und die die Ausbauarbeiten des 1. Obergeschoßes betreffende Vorsteuer nicht abgezogen werden kann.

Aus dem Verwaltungsakt ist ersichtlich, dass das Finanzamt die Vorsteuerkürzung betreffend die Architektenhonorare und Liftkosten (iHv 39,4% als privat veranlasst) gesamt im Jahr 2013 durchgeführt hat (siehe Tz 5 im BP-Bericht, Betrag in Summe 19.104,77 €). Das Gericht nimmt dagegen die Vorsteuerkürzung entsprechend der eingebuchten Vorsteuerbeträge laut Eingangsrechnungen (ER) jeweils in den Jahren 2012 und 2013 vor, weshalb es zu einer Aufteilung der gekürzten Vorsteuerbeträge kommt (2012: 14.239,66 €; 2013: 4.865,11 €). Details sind dem Berechnungsblatt 1 zu entnehmen.

Der jährliche Baurechtsaufwand iHv 3.600,00 € zzgl. USt wird für die Nutzung des gesamten Dachbodens (1. und 2. Obergeschoß) geleistet. Die Vorsteuern aus dem Baurechtsaufwand sind daher nur anteilig für die Wohnung Top 2 iHv 82,19% und nicht zur Gänze zu kürzen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Zur Frage, wann eine Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig ist, besteht eine umfangreiche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Von dieser Judikatur ist das Bundesfinanzgericht in diesem Erkenntnis nicht abgewichen ist. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist mit dieser Frage somit nicht angesprochen.

Auch zur Frage, ob Betriebseinnahmen aus der Vermietung an die Ehefrau des Kommanditisten und Betriebsaufwendungen bzw. ein Vorsteuerabzug iZm der Nutzungsberechtigung und der Errichtung einer Wohnung, die dem Gesellschafter einer Personengesellschaft und seiner Familie zur Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses dient, steuerlich anzuerkennen ist, besteht eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, auf die sich das Bundesfinanzgericht in diesem Erkenntnis gestützt hat. Es wurde daher keine Rechtsfrage

entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG zukommt.
Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 28. Februar 2024