

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. ***Ri1***, LL.M., den Richter ***Ri2***, LL.M. sowie die fachkundigen Laienrichter ***Ri3*** und DI ***Ri4**** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***3***, ***Adr 1***, über die Beschwerde vom 25. April 2017 gegen den Bescheid über die Nichtveranlagung der Umsatzsteuer 2015 vom 25. Jänner 2015 und gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 7. März 2019 (ursprünglich Beschwerde gegen den Bescheid über die Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer 01-11/2016 vom 25. Jänner 2017) des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg und die Beschwerde vom 17. Oktober 2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 11. Oktober 2017 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Bescheid über die Nichtveranlagung der Umsatzsteuer 2015 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der Bescheid wird aufgehoben.

II. Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2016 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der Umsatzsteuerbescheid 2016 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Prüfungsauftrag vom 22.3.2016 begann eine Umsatzsteuersonderprüfung bei der Beschwerdeführerin. Gegenstand dieser Prüfung war im Wesentlichen die geltend gemachte Vorsteuer für die Errichtung einer Immobilie. Die Prüfung wurde vom FA Judenburg-Liezen angeordnet und durchgeführt.

Während der Durchführung der Prüfung erfolgte ein Wohnsitzwechsel der Beschwerdeführerin. Für das Finanzamt Judenburg-Liezen lag damit die Zuständigkeit nicht mehr vor, der Steuerakt wurde an das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg abgetreten. Die Prüfung durch das FA Judenburg-Liezen wurde mangels Zuständigkeit eingestellt.

Mittels eines neuen Prüfungsauftrags des zuständigen Finanzamts Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 25.7.2016 wurde abermals eine Außenprüfung angeordnet. Aus verfahrensökonomischen Gründen wurden Organe des Finanzamtes Judenburg-Liezen mit dieser Prüfung beauftragt.

Die Prüfung wurde mittels Schlussbesprechung am 17.11.2016 beendet, die Unterfertigung der Schlussbesprechungsniederschrift erfolgte ebenfalls am 17.11.2016.

Mit Schriftsatz vom 29.11.2016 brachte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin, Herr ***3***, eine Stellungnahme zum Ergebnis der Schlussbesprechung ein.

Zum 25.1.2017 wurde ein Bescheid erlassen, mit dem ausgesprochen wurde, dass die Umsatzsteuer 2015 nicht veranlagt werde. Außerdem wurde am gleichen Tag ein weiterer Bescheid erlassen, mit dem ausgesprochen wurde, dass die Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-11/2016 nicht festgesetzt werde. Für beide Jahre ging das Finanzamt davon aus, dass es sich bei der streitgegenständlichen Vermietung um keine unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs 1 UStG handle. Die Begründung der beiden Bescheide verwies jeweils auf den Außenprüfungsbericht vom 9.1.2017.

Die Einbringung der Bescheidbeschwerde betreffend Umsatzsteuer 2015 und 01-11/2016 erfolgte nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist fristgerecht am 25.4.2017.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10.10.2017 wurde die Beschwerde vom Finanzamt Wien 9/18/19/Klosterneuburg als unbegründet abgewiesen.

Mit Vorlageantrag vom 17.10.2017 beantragte der steuerliche Vertreter im Namen und Auftrag der Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde betreffend die Umsatzsteuer 2015 und 01-11/2016.

Am 11.10.2017 erließ das Finanzamt darüber hinaus den Einkommensteuerbescheid 2015, in dem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit EUR 0,00 festgesetzt wurden. In Anknüpfung an die Feststellungen im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung ging das Finanzamt davon aus, dass die streitgegenständliche Vermietung auch keine einkommensteuerlich relevante Einkunftsquelle darstellt.

Mit Schreiben vom 17.10.2017 wurde gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 fristgerecht Beschwerde erhoben. Diese wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.12.2017 als unbegründet abgewiesen. Am 28.12.2017 stellte die Beschwerdeführerin fristgerecht den Antrag auf Vorlage der Beschwerde.

In der Zwischenzeit wurde am 7.3.2019 der Umsatzsteuerbescheid 2016 als Null-Bescheid erlassen.

Am 4.10.2023 fand ein Erörterungstermin und Lokalaugenschein in der streitgegenständlichen Immobilie statt. Bei diesem Termin fand eine Begehung der Immobilie durch den berichterstattenden Richter und den beiden Parteien statt. Im Anschluss an die Begehung wurde der Sachverhalt im Detail mit den Parteien besprochen und deren Anmerkungen zum vorläufig festgestellten Sachverhalt eingearbeitet. Anschließend wurde auch die Rechtslage im Lichte der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes erläutert.

Am 12.3.2024 fand vor dem Bundesfinanzgericht die beantragte mündliche Verhandlung statt, in der die beiden Parteien nochmals zum bis dahin festgestellten Sachverhalt Stellung nehmen konnten und die Rechtslage nochmals detailliert erläutert wurde. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung stellte die belangte Behörde den Antrag zu prüfen, ob die Vermietung des Obergeschosses Liebhaberei darstellt. Aus diesem Grund wurde die mündliche Verhandlung auf den 13.5.2024 vertagt.

Mit Schreiben vom 26.3.2024 zog die belangte Behörde den Antrag wieder zurück. Daher wurde die mündliche Verhandlung, die für 13.5.2024 anberaumt wurde, abberaumt.

Mit Schreiben vom 6.5.2024 nahm die Beschwerdeführerin nochmals zu den in der mündlichen Verhandlung besprochenen Sachverhalt und der Rechtslage Stellung. In diesem Schreiben bekräftigte die Beschwerdeführerin nochmals ihre Standpunkte zum Sachverhalt und zur rechtlichen Würdigung des Sachverhalts und untermauerte diese mit ergänzenden Unterlagen.

Am 13.5.2024 hat der zuständige Senat des Bundesfinanzgerichts über die Rechtssache entschieden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Familiäre Vorgeschichte

Der Vater der Beschwerdeführerin Herr ***3*** hat neben der Beschwerdeführerin noch zwei weitere Kinder (***1*** und ***2***) aus seiner ersten Ehe mit Frau ***5***. Die Beschwerdeführerin entstammt der zweiten Ehe von Herrn ***3*** mit Frau ***4***.

Im Jahr 2009 erbt die Halbschwester der Beschwerdeführerin (***1***) von ihrer verstorbenen Mutter ***5*** das streitgegenständliche Haus an der Adresse ***Adr 1***.

2012 verstirbt auch die Großmutter (Mutter von ***5***) der Geschwister ***1*** und ***2***. Eine Woche vor ihrem Tod ändert die Großmutter entgegen der vorherigen familieninternen Vereinbarungen ihr Testament und setzt ***2*** zum Alleinerben ein.

Die Beschwerdeführerin war hinsichtlich der Mutter und der Großmutter ihrer Halbgeschwister nicht erbberechtigt, nach dem Testament von der Mutter ***5*** wurden die beiden Häuser der Verstorbenen auf ihre Kinder ***2*** (Haus ***Ort 1*** in Deutschland) und ***1*** (Haus ***Ort 4*** in Österreich) vererbt. Da später ***2*** aufgrund der Testamentsänderung seiner Großmutter auch das zweite, wesentlich wertvollere Haus in ***Ort 2*** (Deutschland) erben sollte, haben sich die Geschwister ***2*** und ***1*** zur Vermeidung eines Erbstreites und einer Testamentsanfechtung darauf geeinigt, dass ***1*** das Haus in ***Ort 2*** erhält und ihrem Bruder ***2*** die Nutzung an der streitgegenständlichen Liegenschaft in ***Ort 2*** überlässt.

Das streitgegenständliche Haus in ***Ort 3*** war zu diesem Zeitpunkt renovierungsbedürftig und vermietet. Die monatlichen Mieteinnahmen betrugen EUR 600,00. Da sich die erforderlichen Sanierungsarbeiten (Dach, Heizung und thermische Sanierung) selbst aus den erhöhten Mieteinnahmen nicht finanzieren ließen, waren weder ***1*** als Eigentümerin noch ihr Bruder ***2*** als Fruchtgenussberechtigter bereit, die anstehenden Sanierungen durchzuführen.

1.2. Geplante Entwicklung der Immobilie und schlussendlicher Erwerb durch die Beschwerdeführerin

Anfang 2014 beschließt die Mutter der Beschwerdeführerin, Frau ***4***, ihre bisherigen Umbaupläne für ihr Haus in ***6*** zu verwerfen (bis dato gemeinsamer Wohnsitz gemeinsam mit dem Ehegatten Herrn ***3***) und eine altersgerechte Wohnung zu mieten.

Daraufhin entsteht bei Gesprächen innerhalb der Familie die Idee, dass die Beschwerdeführerin die Immobilie an der Adresse ***Adr 1*** von ihrer Halbschwester

1 gegen Leistung einer Versorgungsrente an ihren Halbbruder ***2*** erwerben könnte.

Des Weiteren wird geplant, dass die Beschwerdeführerin das Haus renoviert und derart vergrößert, dass je eine Wohnung im Erdgeschoss und im Obergeschoss entsteht.
(Schlussendliche Nutzung siehe Pkt. 1.8.)

Das Erdgeschoss soll dabei langfristig an die Eltern der Beschwerdeführerin ***3*** und ***4*** vermietet werden. Das Obergeschoss soll entweder als Dauerwohnung vermietet oder touristisch genutzt werden. Es stand auch die Überlegung im Raum, dass die Beschwerdeführerin in unbestimmter Zukunft das Obergeschoss unter Umständen selber nutzt.

Am 30.12.2014 wurde ein notariell beglaubigter Übergabevertrag zwischen ***1*** und der Beschwerdeführerin abgeschlossen, mit dem ***1*** die streitgegenständliche Liegenschaft an die Beschwerdeführerin übergibt. ***2*** nahm diese Übergabe zustimmend zur Kenntnis und erhält eine monatliche, indexierte Versorgungsrente von EUR 600,00.

1.3. Baurecht des Vaters und Steuerberater *3*** an der Liegenschaft**

Neben der Entwicklung des Grundstücks durch die Beschwerdeführerin, wird auch dem Vater und Steuerberater ***3*** ein Baurecht zur Errichtung eines Garagen- und Bürozubaus an der Nordseite des bestehenden Gebäudes eingeräumt. Der Baurechtsvertrag wird auf Basis des Anbot von Herrn ***3*** vom 7.1.2015 durch Annahme von durch ***3*** am 21.12.2014 geschlägerten Bauholz konkludent angenommen (siehe auch unten Punkt 1.6.).

Die Wirkung des Baurechts begann mit 1.7.2015. Das Baurecht wurde auf die Dauer von dreißig Jahren bis einschließlich 31.6.2044 eingeräumt. Als Baurechtszins wurden EUR 1.800,00 zzgl Umsatzsteuer pro Jahr vereinbart. Der Baurechtszins wurde auf Basis des Verbraucherpreisindex wertgesichert.

Im Baurechtsvertrag wurde vereinbart, dass die Baurechtsbestellerin (Beschwerdeführerin) das Recht hat, das Baurecht durch einseitige Erklärung aufzulösen, wenn der Bauberechtigte mit der Bezahlung des vereinbarten Bauzinses für zwei aufeinanderfolgende Jahre säumig ist.

Außerdem war vereinbart, dass bei Beendigung des Baurechtes durch Zeitablauf einschließlich einer allfälligen Rücklage zur Erhaltung und Verbesserung entschädigungslos an die Beschwerdeführerin zu leisten. Herr ***3*** verzichtete unwiderruflich auf die Geltendmachung von Ansprüchen jeder Art aus dem entschädigungslosen Eigentumsübergang.

Auch im Fall der Insolvenz des Bauberechtigten ist vereinbart, dass das Baurecht beendet ist und die Objekte lastenfrei und entschädigungslos in das Eigentum der Beschwerdeführerin übergehen.

Aufgrund dieses Baurechtsvertrags investierte die Steuerberatungskanzlei von Herrn ***3*** auf eigene Rechnung auf diesem Grundstück. Dabei wurde ein Büro samt Sanitäreinheit sowie sämtliche Garagen am Objekt errichtet. Die Vermietungsobjekte der Beschwerdeführerin selbst haben keine dazugehörigen Garagen.

1.4. Finanzierung des Projekts

Den für die Sanierung und Erweiterung erforderlichen Eigenmittelanteil von rund EUR 525.000 hat die Beschwerdeführerin von ihrer Mutter aus dem Verkaufserlös ihres Hauses in ***6*** erhalten. Dabei wurde der Beschwerdeführerin ein Betrag von EUR 375.769,95 geschenkt und EUR 150.000 als unbefristetes, unverzinsliches Darlehen gewährt. Zu diesem Privatarlehen gab es keinen schriftlichen Vertrag. Der Rest wurde mit einem Bankkredit fremdfinanziert.

Da der Verkauf des Hauses in ***6*** und damit auch die Schenkung erst nach der Fertigstellung des Hauses in ***Ort 3*** erfolgte, war es zusätzlich notwendig, den geplanten Eigenmittelanteil zwischen zu finanzieren. Die Beschwerdeführerin selbst verfügte als Studentin nicht über die notwendigen, liquiden Mittel, um die entsprechenden Mittel für die Finanzierung des Gebäudes bereitzustellen. Daher war sie bei der Realisierung des Projekts auf die finanzielle Unterstützung ihrer Eltern, die auch die Mieter des Erdgeschosses sind, angewiesen.

Schlussendlich wurde am 1.6.2015 ein Kreditvertrag mit der ***Bank*** auf Basis eines Angebots vom 27.4.2015 abgeschlossen. Dabei wurde ein auf die Beschwerdeführerin und ihre Eltern ***3*** und ***4*** lautendes Wohnbaukonto von EUR 850.000,00 eröffnet, das bis spätestens 1.7.2017 zurückzuzahlen war. Die Eltern und Mieter waren also unmittelbare Vertragsparteien der Zwischenfinanzierung. Als Besicherung für den Kredit dienten dabei hauptsächlich sowohl die streitgegenständliche Liegenschaft als auch der bisherige Wohnsitz der Familie, der im Eigentum von Frau ***4*** stand. Es war eine Vorgabe der ***Bank***, dass die Zwischenfinanzierung gemeinsam von der Beschwerdeführerin und ihren Eltern/Mietern aufgenommen wird.

Die finale Bankfinanzierung erfolgte schlussendliche durch die ***Bank*** AG mit einem Verbraucher-Kreditvertrag über EUR 500.000, der am 12.6.2018 ausbezahlt wurde. Der Kredit ist variabel verzinst. Die Beschwerdeführerin war alleinige Kreditnehmerin. Als Sicherheiten wurden bestellt:

- Lohn-/Gehaltsverpfändung durch die Beschwerdeführerin
- Bürgschaft der Eltern
- Höchstbetragshypothek über EUR 625.000,00 auf das streitgegenständliche Grundstück

1.5. Rechtliche Vereinbarungen

Am 7.1.2015 wird vom Vater ***3***

- ein schriftliches Anbot für den Abschluss eines Baurechtsvertrages hinsichtlich des geplanten Zubaus (siehe auch oben Punkt 1.3.),
- ein schriftliches Anbot auf Abschluss eines Mietvertrages zur Nutzung des Obergeschosses für das Gesundheitshotel ***Hotel***, das von der Familie betrieben wird und an dem auch die Beschwerdeführerin den streitgegenständlichen Jahren als stille Gesellschafterin beteiligt war,
- und von den Ehegatten ***3*** und ***4*** ein schriftliches Angebot auf Abschluss eines Mietvertrages für das Erdgeschoss gestellt.

Den Anboten auf Abschluss der Mietverträge sind je eine Planskizze für den Umfang des Mietobjektes sowie je eine Beschreibung der Bauausführung angefügt.

Kurz darauf nimmt die Beschwerdeführerin durch konkludente Handlung, nämlich Übernahme des von ***3*** am 21.12.2014 geschlägerten Bauholzes, die drei schriftlichen Vertragsangebote an. Dieses vom Vater erworbene Bauholz wurde zur Errichtung des Hauses verwendet. Es wurden keine schriftlichen Verträge erstellt, die von sämtlichen Vertragsparteien unterzeichnet hätten werden können.

Das Anbot auf Abschluss eines Mietvertrages zwischen der Beschwerdeführerin und Herrn ***3*** für sein Gesundheitshotel ***Hotel*** umfasst die geplante Wohnung im Dachgeschoss mit einer Nutzfläche von ca. 200m², davon ca 50 m² Balkon und Terrasse. Das Anbot enthält dabei auszugsweise die folgenden wesentlichen Vereinbarungen:

- Die Vertragsdauer wird mit 10 Jahren festgelegt.
- Nach Ablauf der Befristung kann das Mietverhältnis von jeder Vertragspartei zu jedem Monatsletzten unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist aufgelöst werden. Als Mietzins wurde ein Entgelt von EUR 670,00 zzgl EUR 134,00 Umsatzsteuer vereinbart. Der Mietzins wird auf Basis des Verbraucherpreisindex wertgesichert. Als Kautions wurden EUR 2.500 vereinbart.
- Zusätzlich wurde vereinbart, dass der Mieter die anteiligen Heizkosten sowie Müll-, Wasser- und Kanalgebühren sowie Feuer- und Haftpflichtversicherung des Gebäudes trägt. Der Mieter trägt ebenso die Stromgebühren des Bestandobjekts sowie die Prämien der Haftpflichtversicherung und Feuerversicherung des Inventars.
- Der Mieter hat sämtlich Mietgegenstände zu warten und Instand zu halten. Mieterinvestitionen gehen lt Vertrag nach Beendigung des Mietverhältnisses

grundsätzlich entschädigungslos auf die Vermieterin über, wobei betreffend allfälliger Ablöseansprüche bei Beendigung des Mietverhältnisses das Einvernehmen schriftlich herzustellen ist.

Am 20.12.2015 wurde eine Zusatzvereinbarung zwischen ***3*** (Gesundheitshotel ***Hotel***) und der Beschwerdeführerin geschlossen, dass sich die jährliche Miete um 2% (netto) erhöht, wenn die Baukosten EUR 255.000,00 (netto) übersteigen. Die Feststellung der Baukosten erfolge nach Vorliegen aller Baurechnungen.

Das Anbot über den Abschluss eines Mietvertrags zwischen der Beschwerdeführerin und den Ehegatten ***3*** und ***4*** umfasst die geplante Wohnung im Erdgeschoss mit einer Nutzfläche von ca. 280m², ca. 81 m² Kellergeschoss sowie 125m² Terrassenfläche und einem Schwimmbiotop.

Das Mietverhältnis wurde auf die Dauer von 20 Jahren abgeschlossen. Das Mietentgelt wurde mit EUR 1.960,00 zzgl EUR 196,00 festgesetzt. Die Miete wurde auf Basis des Verbraucherpreisindex wertgesichert. Es wurde ein Kautions iHv EUR 6.500,00 vereinbart. Ansonsten sind die Bedingungen ident mit dem oben beschriebenen Anbot.

Am 20.12.2015 wurde eine Zusatzvereinbarung zwischen den Eltern und der Beschwerdeführerin geschlossen, dass sich die jährliche Miete um 2% (netto) erhöht, wenn die Baukosten EUR 760.000,00 (netto) übersteigen. Die Feststellung der Baukosten erfolge nach Vorliegen aller Baurechnungen.

Schlussendlich wurde zu Beginn der Vermietung für das Obergeschoss (Seminarraum Hotel) EUR 600,00 anstatt der vereinbarten EUR 670,00 vom Gesundheitshotel ***Hotel*** bezahlt. Die Mietzahlungen wurden indexiert.

Bei Beginn der Vermietung wurde von den Eltern EUR 1.960,00 als Miete bezahlt. Die Mietzahlungen wurden in den Folgejahren indexiert. Trotz Baukostenüberschreitung wurde die mit der Zusatzvereinbarung vom 20.12.2015 vereinbarte, erhöhte Miete nicht bezahlt. Es kam vielmehr zu einer einmaligen Pauschalabgeltung von EUR 29.500,00. Zu dieser Pauschalabgeltung gibt es keine gesonderte, schriftliche Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Eltern.

Bis 2020 wurden die vertraglichen Indexierungen abgerechnet und bezahlt.

Ab 2021 kam es sodann zu keiner Wertanpassung der Mieten. In Anbetracht des Vorteils der Beschwerdeführerin aus der Zinsersparnis der von den Mietern in der Zwischenzeit unverzinslich zur Verfügung gestellten Gelder, nämlich ***3*** ca. EUR 100.000,00, ***4*** EUR 150.000,00 und Gesundheitshotel ***Hotel*** EUR 66.500,00 wurde als Vorteilsausgleich vereinbart, dass Wertsicherungsverrechnungen ab 2021 erst nach Tilgung der Verbindlichkeiten an die Mieter erfolgen.

1.6. Planungs- und Bauphase

Am 9.5.2014 wurde die Firma ***7*** mit der Erstellung von Planungsentwürfen beauftragt. Entsprechende Vorschläge wurden am 7.7.2014 samt einer Kostenschätzung unterbreitet.

Am 10.12.2014 stellte die Beschwerdeführerin an die Gemeinde ***Ort 3*** das Ansuchen um Baugenehmigung, danach fand die Bauverhandlung statt und anschließend erging ein Baubescheid.

Nach den ursprünglichen Plänen war das Objekt als 2-Familienwohnhaus ausgelegt. Die ersten Vorgaben an den Architekten wiesen im Dachgeschoß noch eine „Wohneinheit ****“ aus (mit 2 Varianten, nämlich großer und kleinerer Wohnungsvariante). Bei der kleineren Wohnungsvariante war eine Ferienwohnung für den Halbbruder ***2*** mit 70 m² vorgesehen. Schlussendlich wurde das Obergeschoss allerdings durch den Vater ***3*** zur betrieblichen Nutzung für sein Hotel ***Hotel*** gemietet (siehe auch Punkt 1.8.).

Der Baubeginn für die Um- und Ausbaumaßnahmen erfolgt am 26.5.2015. Zunächst wurde das bestehende Haus vollständig geschliffen. Lediglich der Keller des alten Gebäudes blieb als Fundament erhalten. Anschließend wurde mit der Errichtung des geplanten Gebäudes fortgefahren.

Die Eltern und zukünftigen Mieter unterstützen die Beschwerdeführerin bei der Planung und Durchführung des Projekts. Herr ***3*** kümmerte sich als erfahrener Steuerberater vor allem um die rechtliche und steuerliche Konzeption des Vorhabens. Die Mutter, Frau ***4***, koordinierte die Bauarbeiten. Für die Unterstützung anlässlich der Errichtung der Immobilie war kein Entgelt zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Eltern vereinbart.

Die Immobilie und dabei insbesondere das Erdgeschoss und die angrenzenden Außenanlagen wurden auf die persönlichen Bedürfnisse der Eltern abgestimmt. Die Eltern machten der Vermieterin sehr präzise Angabe betreffend die Innenausstattung der zu mietenden Wohnung (Kachelofen, Kamin, Bad von Devon & Devon etc). Auch die Außenanlagen wurden nach dem Wunsch der Eltern gestaltet und so wurde bspw ein Schwimmteich/Naturpool angelegt.

Die Bauausführung wurde dabei federführend von den Eltern (insbesondere Frau ***4***) überwacht, die auch die hauptsächliche Ansprechpartnerin für die beauftragten Professionisten war. Die Eltern bestimmten im Bauprozess daher auch maßgeblich die konkrete Ausstattung und Baudurchführung, wobei schlussendlich die Entscheidungen immer mit der Beschwerdeführerin final abgesprochen wurden. Die Rechnungen der Baufirmen und Handwerker wurden auf die Beschwerdeführerin ausgestellt, wenn auch in einigen Fällen die Angebote zunächst auf die Eltern gelautet haben.

1.7. Beschaffenheit des Gebäudes und Aufteilung der Vorsteuern im Jahr 2016

Während das Erdgeschoss voll ausgebaut (inkl Boden, Sanitäreinrichtungen etc) an die Mieter übergeben wurde, wurde das Obergeschoss als sogenannter „Edelrohbau“ (ohne Boden, Sanitäreinrichtungen, Wandbemalung etc) an das Hotel ***Hotel*** übergeben.

Im Jahr 2016 sind dem Obergeschoss Vorsteuern iHv EUR 9.344,26 zuzurechnen.

1.8. Feststellungen zum funktionierenden Mietmarkt und Renditemiete von gut rentierlichen Wohnungen im streitgegenständlichen Zeitraum

Es existiert kein funktionierender Mietmarkt für Objekte, die mit der streitgegenständlichen Liegenschaft und insbesondere dem privat genutzten Erdgeschoss vergleichbar sind.

Die Mietrendite für gut rentierliche Wohnungen im urbanen Raum lag im Jahr 2016 in der Bandbreite von 3,5% - 4,5%. Bei der Vermietung des Erdgeschosses wird die Renditemiete nicht erreicht.

1.9. Schlussendliche Nutzung des Erdgeschosses durch die Eltern

Mitte Mai 2016 beginnt die Nutzung des Erdgeschosses durch die Mieter ***3*** und ***4*** und die monatlichen Mietzahlungen. Die Wohnung wurde auch von der Beschwerdeführerin während ihrer Aufenthalte in ***Ort 3*** mitbenutzt. Es bestand keine separate Vereinbarung hinsichtlich der Mitnutzung der gemieteten Immobilie durch die Vermieterin selbst. Die Beschwerdeführerin nutzte als Tochter die von den Eltern gemietete Wohnung mit.

1.10. Gesellschaftsrechtliche Stellung der Beschwerdeführerin in Bezug auf das Hotel *Hotel*****

Mit Gesellschafts- und Zusammenschlussvertrag vom 14.9.2015 beteiligte sich die Beschwerdeführerin als atypisch stille Gesellschafterin am Betrieb des Hotels ***Hotel***, das Herr ***3*** als Geschäftsherr in der Rechtsform des Einzelunternehmers betreibt.

1.11. Nutzung des Obergeschosses durch das Hotel *Hotel*****

Beim Hotel ***Hotel*** handelte es sich um ein Gesundheitshotel im Zentrum von ***Ort 3***. Ursprünglich war geplant, dass das Hotel zusätzlich zum innerörtlichen Betrieb in der streitgegenständlichen Immobilie einen Seminarraum entwickelt und den von der Beschwerdeführerin vermieteten Edelrohbau im Obergeschoss sukzessive zu vollwertigen, touristisch nutzbaren Betriebsräumlichkeiten ausbaut.

Beim Obergeschoss handelt es sich um einen separaten Teil des Gebäudes, der zwar durch die selbe Haupteingangstür wie das Erdgeschoss betreten wird, allerdings schlussendlich vollständig durch einen eigenen Aufgang und eine Tür vom Erdgeschoss getrennt ist.

Im April 2016 beginnt die Vermietung des Obergeschosses an das Hotel ***Hotel*** und die monatlichen Mietzahlungen. Gleich zu Beginn des Mietverhältnisses fand auch von 3.4-15.4.2016 ein Seminar im Rahmen der Ausbildung zum F.X.-Mayr-Arzt statt.

Anschließend wurde bis 2017 versucht, das Obergeschoss als Yoga- und Meditationsraum zu vermarkten. Allerdings gelang es dem Hotel ***Hotel*** nicht, die Räumlichkeiten im Obergeschoss weiter zu vermarkten.

Ab 2021 wird durch die nunmehrige Gesundheitshotel ***Hotel*** KG mit dem Umbau zu einer Ferienwohnung begonnen. So wurden laut Buchhaltung der Gesundheitshotel ***Hotel*** KG bis Ende 2023 rund TEUR 111 durch das Hotel ***Hotel*** in das Obergeschoss investiert.

Zum Zeitpunkt des Erörterungstermins (4.10.2023) ist die Ferienwohnung noch nicht in Betrieb. Es ist noch die Fertigstellung des Balkons und die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen notwendig. In der mündlichen Verhandlung gab der Vertreter der Beschwerdeführerin an, dass geplant sei, die Ferienwohnung wahrscheinlich im Herbst 2024 in Betrieb zu nehmen.

1.12. Steuerliche Behandlung im streitgegenständlichen Zeitraum

Die Beschwerdeführerin geht davon aus, dass die Vermietung des Erdgeschosses an die Eltern und die Vermietung des Obergeschosses an das Hotel ***Hotel*** sowohl eine unternehmerische Tätigkeit gem § 2 Abs 1 UStG als auch eine ertragsteuerlich anzuerkennende Vermietungstätigkeit sind.

2. Beweiswürdigung

Allgemeine Anmerkungen

Der oben festgestellte Sachverhalt wurde auf Basis der unten im Detail beschriebenen Beweismittel festgestellt.

Im Erörterungstermin vom 4.10.2023 wurde der Sachverhalt detailliert mit den beiden Parteien besprochen und ihre Anmerkungen diskutiert und eingearbeitet.

Anschließend wurde der Sachverhalt lediglich um einige Informationen ergänzt (insbesondere Aufteilung der Anschaffungskosten, Renditemiete etc) und die mitunternehmerschaftliche Beteiligung der Beschwerdeführerin am Betrieb des Hotel ***Hotel*** eingearbeitet.

In der mündlichen Verhandlung wurde der Sachverhalt inkl der schlussendlichen Ergänzungen vom berichterstattenden Richter vorgetragen. Beide Parteien äußerten in der mündlichen Verhandlung keine Einwendungen gegen den festgestellten Sachverhalt. Das Thema

Renditemiete und der Vorsteuerbetrag für das Jahr 2016 wurde in der mündlichen Verhandlung separat im Detail anhand der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Unterlagen besprochen.

Zu Punkt 1.1. Familiäre Vorgeschichte

Die Sachverhaltsfeststellungen zur familiären Vorgeschichte zur streitgegenständlichen Immobilienentwicklungen beruhen im Wesentlichen auf den glaubhaften Darstellungen in der Beschwerde betreffend die Umsatzsteuerbescheide vom 25.4.2017 (insbesondere Seite 3 Punkt 1-4 und Ausführungen auf Seite 10), die in den entscheidungswesentlichen Punkten mit den Feststellungen der Finanzbehörde, die im Außenprüfungsbericht vom 9.1.2017 dargestellt sind, deckungsgleich sind.

Die Darstellungen decken sich auch mit den Ausführungen in der Präambel zur Vereinbarung betreffend die Übertragung des streitgegenständlichen Hauses vom 30.12.2014 von ***1*** an ***8*** (Beilage 1 zum Außenprüfungsbericht vom 9.1.2017).

Zu Punkt 1.2. Geplante Entwicklung der Immobilie und schlussendlicher Erwerb durch die Beschwerdeführerin

Die Sachverhaltsfeststellungen zur geplanten Entwicklung der Immobilie stützen sich auf den glaubhaften Ausführungen in der Beschwerde betreffend die Umsatzsteuerbescheide vom 25.4.2017 (insbesondere Punkt 5 und 6), die in den entscheidungswesentlichen Punkten mit den Feststellungen der Finanzbehörde, die im Außenprüfungsbericht vom 9.1.2017 dargestellt sind, deckungsgleich sind.

Die Feststellungen betreffend den Erwerb des Grundstücks ergeben sich unzweifelhaft aus dem vorliegenden Übergabevertrag vom 30.12.2014 zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Halbgeschwistern (Beilage 1 zum Außenprüfungsbericht vom 9.1.2017).

Zu Punkt 1.3. Baurecht des Vaters und Steuerberater *3*** an der Liegenschaft**

Die Ausführungen zum Baurecht fußen auf dem glaubhaften Vorbringen in der Beschwerde vom 25.4.2017 (Punkt 6, Teilstrich 3). Die Ausgestaltung des Baurechts ergibt sich eindeutig aus dem Anbot auf Abschluss eines Baurechtvertrages vom 7.1.2015, das glaubhaft durch konkludente Annahme von Bauholz angenommen wurde (Beilage 8 zum Außenprüfungsbericht vom 9.1.2017).

Die Beschreibung der vom Baurecht umfassten Gebäudeteile beruht auf den Feststellungen des berichterstattenden Richters im Zuge des Lokalaugenscheins vom 4.10.2023 und den in Anlage A zum Schreiben vom 25.9.2023 übermittelten Planskizzen in den Projektbeschreibungsunterlagen.

Zu Punkt 1.4. Finanzierung des Projekts

Die Feststellungen hinsichtlich der Schenkung des Geldes aus der Verwertung des bisherigen Wohnsitzes der Familie, das als Eigenkapital für die Errichtung des neuen Gebäudes dienen soll beruht auf den übereinstimmenden Ausführungen im Außenprüfungsbericht vom 9.1.2017 (Seite 8) und in der Beschwerde vom 25.4.2017 (Punkt 6 Teilstrich 3).

Die gemeinsame Aufnahme der Zwischenfinanzierung bei der ***Bank*** ergibt sich unstrittig aus den der Beschwerde vom 25.4.2017 vorgelegten Kreditunterlagen (Beilage 8 zum Außenprüfungsbericht vom 9.1.2017). Die Kreditbedingungen und hier insbesondere die Besicherung durch die beiden Grundstücke ergibt sich ebenfalls unstrittig aus den Kreditdokumenten.

Dass die ***Bank*** die gemeinsame Kreditaufnahme der Beschwerdeführerin mit Ihren Eltern forderte, ergibt sich aus den übereinstimmenden niederschriftlichen Aussagen vom 22.9.2016 von der Beschwerdeführerin (Seite 15), Frau ***4*** (Seite 17) und Herrn ***3*** (Seite 22).

Die Ausführungen zu den seinerzeitigen Vermögensverhältnissen der Beschwerdeführerin in den streitgegenständlichen Zeiträumen beruhen auf den glaubhaften Feststellungen im Außenprüfungsbericht vom 9.1.2017 (Seite 19), die auch von der Beschwerdeführerin im Wesentlichen nicht bestritten wurde. Diese Feststellungen werden insbesondere durch die Aussage der Beschwerdeführerin in Ihrer niederschriftlichen Einvernahme vom 22.9.2016 (Seiten 3, 8, 9) bestätigt.

Die schlussendliche Finanzierungsstruktur (Schenkungen: EUR 375.769,95, Privatdarlehen: EUR 150.000; Hypothekarkredit der ***Bank***) beruht auf den glaubhaften Ausführungen im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 25.9.2023 (vgl. Pkt 1 und Pkt 2). Die Eigenmittelfinanzierung wurde auch im Rahmen des Erörterungstermins nochmals mit beiden Parteien besprochen. Im Zuge dieser Besprechung bestätigte der steuerliche Vertreter auch, dass es für das unverzinsliche Privatdarlehen keinen schriftlichen Vertrag gab.

Zu Punkt 1.5. Rechtliche Vereinbarungen

Der Inhalt der Mietverträge ergibt sich unstrittig aus den Anboten auf Abschluss eines Mietvertrages vom 7.1.2015, die glaubhaft konkludent durch die Übernahme von Bauholz abgeschlossen wurden.

Das Bundesfinanzgericht stützt sich dabei auf die Versionen, die mit der Beschwerde vom 25.4.2017 übermittelt wurden. Die Ausführungen der Beschwerdeführerin sind glaubhaft, dass es bei der ursprünglichen Übermittlung der Verträge zu einem Kopierfehler kam und versehentlich zweimal ein Anbot, das die Überlassung des Obergeschosses betroffen hat,

übermittelt wurde. Daher spiegeln die übermittelten Angebote für das Gericht unzweifelhaft die Bedingungen des schlussendlich konkludent abgeschlossenen Mietvertrages wider.

Die Vereinbarungen über die 2%ige Erhöhung ergeben sich aus den vorgelegten Zusatzvereinbarungen vom 20.12.2015 (Beilage 3 und 6 zum Außenprüfungsbericht vom 9.1.2017).

Dass schlussendlich die vertraglich vereinbarte Erhöhung von 2% der Miete nicht durchgeführt wurde und stattdessen eine Pauschalabgeltung iHv EUR 29.500,00 geleistet wurde, ergibt sich für das Bundesfinanzgericht unzweifelhaft aus den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Erlöskonten (Kto-Nr. 4010, 4020).

Die Information, dass die Mieten ab dem Jahr 2021 nicht mehr indexiert wurden, da die Beschwerdeführerin im Gegenzug dafür unverzinsliche Darlehen von ihren Eltern und vom Gesundheitshotel ***Hotel*** erhalten hat, wurde den Ausführungen in Punkt 7 des Schreibens des Vertreters der Beschwerdeführerin vom 25.9.2023 entnommen. Die dort angeführten Informationen sind auch mit den Buchhaltungsunterlagen (Erlöskonten, Verrechnungskonten) zweifelsfrei abstimmbare.

Zu Punkt 1.6. Planungs- und Bauphase

Die Feststellungen zur Rolle der Mutter der Beschwerdeführerin, die die Planungs- und Bauarbeiten unentgeltlich organisierte ergeben sich unstrittig aus den übereinstimmenden, niederschriftlichen Aussagen der Beschwerdeführerin und ihrer Eltern vom 22.9.2016 (Beilagen 15, 16 und 17 zum Außenprüfungsbericht vom 9.1.2017). Diese Aussagen werden auch durch den vom Finanzamt vorgelegten Schriftverkehr zwischen Frau ***4*** und den involvierten Professionisten bestätigt (vgl. Beilagen zum Außenprüfungsbericht vom 9.1.2017, Beilagen 50-68).

Dass die Liegenschaft (insbesondere das Erdgeschoss) nach den Anforderungen der Eltern errichtet wurde, ergibt sich unter anderem unstrittig aus der niederschriftlichen Einvernahme vom 22.9.2016 von Frau ***4*** (Seite 8f) und Herrn ***3*** (Seite 8).

Zu Punkt 1.7. Beschaffenheit des Gebäudes und Aufteilung der Vorsteuern im Jahr 2016

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 12.3.2024 wurde die Aufteilung der Vorsteuern mit den Parteien im Detail besprochen (siehe Anlage 4 zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 12.3.2024).

In Summe wurden in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin am Konto 2500 Vorsteuern iHv EUR 71.454,00 verbucht. Von diesem Betrag entfallen EUR 9.249,92 auf die Einrichtung des Erdgeschosses. Die verbleibenden EUR 62.295,08 sind auf das Obergeschoss und das Erdgeschoss aufzuteilen. Das Bundesfinanzgericht hat dabei schätzungsweise einen

Aufteilungsschlüssel von 15% (Obergeschoss) und 85% Erdgeschoss für die Aufteilung herangezogen. Diese Schätzung ist dadurch begründet, dass das Obergeschoss als sogenannter „Edelrohbau“ an das Hotel ***Hotel*** vermietet wurde, während das Erdgeschoss voll ausgebaut überlassen wird. Außerdem gehören zum Erdgeschoss auch noch weite Teile der Gartengestaltung (insbesondere Naturpool).

In der mündlichen Verhandlung stimmten beide Parteien zu, dass diese Aufteilung sachgerecht ist und dem Obergeschoss EUR 9.344,26 an Vorsteuern zuzurechnen sind (vgl Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 12.3.2024, Seite 5).

Zu Punkt 1.8. Feststellungen zu funktionierenden Mietmarkt und Renditemiete von gut rentierlichen Wohnungen im streitgegenständlichen Zeitraum

Ein funktionierender Mietenmarkt ist nach der Rsp des VwGH (vgl VwGH 15.11.2016, 2013/15/0256) nur dann als gegeben anzunehmen, wenn ein wirtschaftlich agierender und nur am Mietertrag interessierte Investor Objekte vergleichbarer Gедiegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde. Das ein funktionierender Mietenmarkt in Bezug auf die zu beurteilende Immobilie vorliegt ist nach der Rechtsprechung des VwGH vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (vgl etwa VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0047).

Im vorliegenden Fall konnte die Beschwerdeführerin nicht nachweisen, dass für Immobilien jener Art und Ausstattung ein funktionierender Mietenmarkt zum Zeitpunkt des Beginns der Vermietung vorgelegen hat. Im Gegenteil gibt der Steuerberater und Vater der Beschwerdeführerin in der niederschriftlichen Einvernahme vom 22.9.2016 sogar an, dass es wenig vergleichbare Objekte gibt. Auch in der mündlichen Verhandlung räumte der Vertreter der Beschwerdeführerin ein, dass es in Bezug auf langfristige Vermietungen keinen funktionierenden Mietenmarkt hinsichtlich des streitgegenständlichen Objekts gibt (Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 12.3.2024, Seite 2).

Ergänzend wird in diesem Zusammenhang angemerkt, dass der Lokalausweis des streitgegenständlichen Objekts ergeben hat, dass es sich bei dem Gebäude um eine Immobilie der gehobenen Kategorie handelt. Insbesondere der Wohnbereich ist auf die Bedürfnisse der nunmehrigen Mieter angepasst. Daher kann – abgesehen vom nicht erbrachten Nachweis durch die Beschwerdeführerin – bereits aufgrund des Erscheinungsbildes des Gebäudes mit höchster Wahrscheinlichkeit angenommen werden, dass es in Bezug auf dieses Gebäude keinen funktionierenden Mietenmarkt gibt.

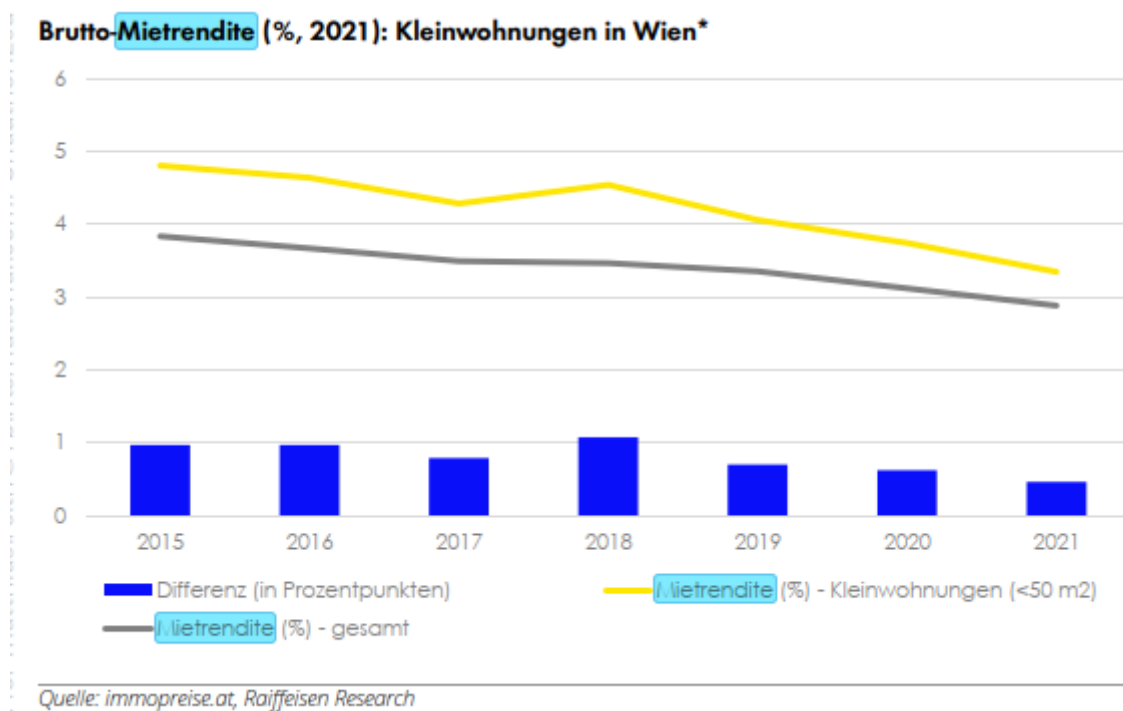
Die Feststellung der Renditemiete für gut rentierliche Wohnungen im urbanen Raum für das Jahr 2016 beruht auf folgenden Daten:

In der Entscheidung des VwGH vom 7.12.2020, Ra 2020/15/0004 ist eine Renditetabelle für das Jahr 2016 abgebildet, die laut Angaben aus der Fachzeitschrift „Der Sachverständige“ entnommen wurde, die die erzielbaren Immobilienrenditen wie folgt abbildet:

Liegenschaftsart	Lage			
	hochwertig	sehr gut	gut	mäßig
Wohnliegenschaft	1,0-3,0%	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 forstw. Liegenschaften	1,5 bis 4,0%			
Quelle: Der Sachverständige Heft 2/2016				

In dieser Tabelle wird die Rendite für Wohnliegenschaften in guter bis mäßiger Lage mit 3-5,5% angegeben.

Diese Renditeerwartungen werden auch durch eine weitere Quelle bestätigt. In einer Publikation der Raiffeisen Research (Fokus Immobilien: Österreich – 9 Länder, 9 Märkte Wien vom 14.3.2022, Seite 16f) in einer Zeitreihe die Bruttomietrendite für Kleinwohnungen in Wien und auch die Mietrendite für den Gesamtmarkt dargestellt:



Die Grafik zeigt deutlich, dass die Bruttomietrendite für Kleinwohnungen in Wien (VwGH-Judikatur: „kleinere Wohnungen im urbanen Bereich“) deutlich über 4% und selbst auch die auf dem Gesamtmarkt erzielten Immobilienrenditen im Zeitpunkt 2016 über 3,5% lag.

Auf Basis der Daten geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass im Zeitraum April/Mai 2014 die maßgebliche erzielbare Rendite für Kleinwohnungen im urbane Raum in der Bandbreite von 3,5%-4,5% lag.

Im Vorhalt der gemeinsam mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung verschickt wurde, informierte das Bundesfinanzgericht beide Parteien, dass der Entscheidung eine relevante Renditemiete im streitgegenständlichen Zeitraum vom 3,5%-4,5% zugrunde liegt. Dabei wurden beiden Parteien die zitierten statistischen Auswertungen offengelegt und um eine Stellungnahme ersucht. Die Datengrundlagen und die Feststellung wurden von keiner der Parteien im Laufe des Verfahrens und in der mündlichen Verhandlung beanstandet.

Die Feststellung, dass die Renditemiete bei der Vermietung des Erdgeschosses nicht erreicht wird, ergibt sich auf Basis der durch das Bundesfinanzgericht angestellten Berechnungen, die in der mündlichen Verhandlung im Detail mit den beiden Parteien durchbesprochen wurden (Beilage 1a-3b zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 12.3.2024). Bei dieser Berechnung wurden gemäß der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die vereinbarten Mieten mit den Anschaffungskosten gegenübergestellt. In einer Alternativberechnung wurden auch die tatsächlichen Zahlungen (zB inkl Einmalzahlung iHv EUR 29.500) berücksichtigt

Selbst bei einer reinen Aufteilung nach Flächenverhältnissen ohne Berücksichtigung der unterschiedlichen Bauzustände des Obergeschosses und des Erdgeschosses, bei der dem Erdgeschoss weniger Anschaffungskosten zugerechnet würden, konnte die Beschwerdeführerin die geforderte Mindestrendite nicht erreichen.

Bei einer sachgerechteren Aufteilung der Anschaffungskosten von 85% (Erdgeschoss) zu 15% (Obergeschoss), bei der zum einen schätzungsweise berücksichtigt wurde, dass das Obergeschoss als sogenannter „Edelrohbau“ an das Hotel ***Hotel*** übergeben wurde und auch der Großteil der Kosten für die Gartengestaltung (zB Naturpool) dem Erdgeschoss zurechenbar sind, zeigten die Berechnungen, dass eine Mietrendite für das Erdgeschoss in allen Berechnungsvarianten von deutlich unter 3% erzielt wurden. Aus diesem Grund war die Feststellung im Sachverhaltsteil entsprechend zu treffen.

Hinsichtlich der Berechnung macht der Vertreter der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung am 12.3.2024 geltend, dass seiner Ansicht nach die Baurechtserlöse, die die Beschwerdeführerin in Bezug auf das Grundstück bezieht, in die Renditeberechnung einzubeziehen seien. Dieser Ansicht folgt das Bundesfinanzgericht nicht, da die Baurechtserlöse in keinem Zusammenhang mit der Vermietung des Erdgeschosses stehen.

Außerdem machte der Vertreter der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung geltend, dass seiner Ansicht nach – wie von ihm in der Stellungnahme vom 6.3.2024 rechnerisch dargestellt – auch etwaige ersparte Instandhaltungsaufwendungen bei der Berechnung der Renditemiete einzubeziehen wären, da die Instandhaltungskosten für das

Mietobjekt vertraglich auf die Mieter überbunden seien. Dieser Ansicht folgt das Bundesfinanzgericht ebenfalls nicht, da laut ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei der Berechnung der Renditemiete lediglich die vereinbarte Jahresmiete den Anschaffungskosten des Gebäudes gegenüberzustellen sind, was in den in der mündlichen Verhandlung besprochenen Berechnungen zweifelslos erfolgte. Etwaige in der Zukunft liegende Ersparnisse sind in eine solche Berechnung nicht einzubeziehen.

Schlussendlich räumte der Vertreter der Beschwerdeführerin im Rahmen der mündlichen Verhandlung ein, dass die vom Berichtersteller vorgetragenen Berechnungsvarianten der Renditemiete im Lichte der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes korrekt seien (vgl Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 12.3.2024, Seite 5). Die Beschwerdeführerin vertrete allerdings wie dargestellt eine andere Rechtsansicht, nach der neben der Miete auch andere Vorteile aus dem Mietverhältnis (zB zukünftig ersparte Instandhaltungsaufwendungen) bei der Berechnung der Renditemiete zu berücksichtigen seien.

Zu Punkt 1.9. Schlussendliche Nutzung der Immobilie durch die Eltern

Die Feststellungen zur schlussendlichen Nutzung der Immobilie durch die Eltern ergeben sich unstrittig aus den Ausführungen in der Beschwerde vom 25.4.2017 (Punkt 24 und 25), die sich auch mit den Feststellungen der Finanzbehörde im Außenprüfungsbericht vom 9.1.2017 decken.

Die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin bei ihren Aufenthalten in der Steiermark in der von ihr vermieteten Wohnung gewohnt hat, ergibt sich unter anderem aus der niederschriftlichen Einvernahme von Frau ***4*** (Seite 10).

Zu Punkt 1.10. Gesellschaftsrechtliche Stellung der Beschwerdeführerin in Bezug auf das Hotel *Hotel*****

Die Gesellschafterstellung der Beschwerdeführerin am Betrieb des Hotels ***Hotel*** als atypisch stille Beteiligte ergibt sich unzweifelhaft aus dem übermittelten Gesellschaftsvertrag vom 14.9.2015. Gem Punkt XI. „Gewinn- und Verlustverteilung, Beteiligung am Vermögen“ ist die Beschwerdeführerin am Vermögen (einschließlich stiller Reserven) und am Firmenwert/Good-Will beteiligt. Aus den Regelungen des Gesellschaftsvertrages ergibt sich daher klar, dass es sich aus einkommensteuerlicher Sicht um eine Beteiligung in Form einer Mitunternehmerschaft handelt.

Auch das Finanzamt Judenburg Liezen geht von einer mitunternehmerschaftlichen Beteiligung der Beschwerdeführerin aus. So wurde mit Bescheid vom 5.5.2017 der Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2015 erlassen, mit dem für die Beschwerdeführerin eine Verlusttangente von EUR -7.381,50 festgestellt wurde.

Zu Punkt 1.11. Nutzung des Obergeschosses durch das Hotel *Hotel*****

Die Feststellung der Nutzung des Seminarraums für ein Seminar zur Ausbildung von F.X.-Mayr-Ärzten beruht auf den glaubhaften Ausführungen im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 23.9.2023, samt der übermittelten Teilnehmerliste.

Das im Jahr 2017 versucht wurde das Obergeschoss als Yoga- und Meditationsraum zu vermarkten beruht auf den glaubhaften Aussagen der Beschwerdeführerin und ihres steuerlichen Vertreters beim Erörterungstermin.

Die Investitionen des Hotel ***Hotel*** (nunmehr: Gesundheitshotel ***Hotel*** KG) ergeben sich aus dem Konto 0160 („Invest. In Mietobjekte“), dass dem Bundesfinanzgericht im Rahmen des Schreibens vom 25.9.2023 in der Anlage F übermittelt wurde. Die vom Hotel ***Hotel*** übermittelten Anschaffungskosten für Investitionen in das Obergeschoss sind für das Bundesfinanzgericht glaubhaft. Im Rahmen des Erörterungstermins vor Ort, konnte der berichtstattende Richter das Obergeschoss besichtigen. Dabei war klar ersichtlich, dass der ursprüngliche Edelrohbau weiterentwickelt wurde. So wurden bspw Sanitäranlage, eine Galerie und andere Installationen errichtet.

Dass die Ferienwohnung zum Zeitpunkt des Erörterungstermins im Jahr 2023 noch nicht betriebsbereit ist, hat der berichtstattende Richter beim Lokalausgutschein festgestellt. Beim Erörterungstermin, war der Balkon noch nicht fertiggestellt. Außerdem war die Wohnung zum Teil mit gebrauchten Möbeln provisorisch eingerichtet.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Allgemeine Ausführungen

Beschwerdepunkt Verletzung des Parteiengehörs

In der Beschwerde bringt die Beschwerdeführerin die Verletzung ihres Parteiengehörs vor. So sei zu wesentlichen Punkten im Betriebsprüfungsbericht keine Stellungnahme der Beschwerdeführerin oder ihres steuerlichen Vertreters eingeholt worden.

Im Besonderen die Berechnung der Marktkonformität der verrechneten Mieten würde nunmehr im BP-Bericht auf den Seine 39-43 eine Ermittlung der marktkonformen Miete nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren vorgenommen. In dieser Vorgangsweise sei der Verstoß gegen das Überraschungsverbot zu sehen, der Entscheidung der Abgabenbehörde legen nämlich Sachverhaltselemente zugrunde, von denen die Partei erstmals in der Entscheidung der Behörde erfahren hat.

Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich: Das Parteiengehör (§ 115 Abs 2 BAO) gehört zu den fundamentalen Grundsätzen des Rechtsstaates (vgl VwGH 1.9.2015, 2013/15/0295, mwN). Gemäß § 183 Abs 4 BAO ist den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. Der Verfahrensmangel der unterbliebenen Gewährung von Parteiengehör während des erstinstanzlichen Verfahren ist im Rechtsmittelverfahren saniert, wenn im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht die Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wird (vgl VwGH 19.3.2008, 2008/15/0002, mwN; VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0044, Rn 46). Nach der Judikatur des VwGH kann daher die Verletzung des Parteiengehör im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht nachgeholt werden.

Im vorliegenden Fall hat das Bundesfinanzgericht ein umfangreiches Ermittlungsverfahren durchgeführt bei dem die Anhörungsrechte der beiden Parteien gewahrt wurden. So fand am 4.10.2023 ein Lokalaugenschein der Immobilie durch den berichterstattenden Richter statt. Bei diesem Lokalaugenschein wurde zum einen die Immobilie und die drei unterschiedlichen Gebäudeteile (Wohnung, Obergeschoss und Büro und Garage am Baurechtsgrund) besichtigt. Außerdem wurde in einer Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter und der Beschwerdeführerin insbesondere der vorläufig festgestellte Sachverhalt detailliert erläutert und der Beschwerdeführerin Gelegenheit gegeben, zu den einzelnen Fragen Stellung zu nehmen. Über den Lokalaugenschein und die anschließende Besprechung wurde eine Niederschrift erstellt, die vom Vertreter der Beschwerdeführerin und von der Beschwerdeführerin selbst unterfertigt wurde.

Am 12.3.2024 fand vor dem Bundesfinanzgericht die mündliche Verhandlung statt bei der der Sachverhalt und die rechtlichen Grundlagen nochmals im Detail erläutert wurden.

Es kann somit festgehalten werden, dass das Parteiengehör im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht vollumfänglich gewahrt wurde.

Beschwerdepunkt unvollständiger, aktenwidriger und teilweise falsch dargestellter Sachverhalt

Gemäß § 269 BAO hat das Bundesfinanzgericht sämtlich Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt werden. Das Bundesfinanzgericht als Rechtsmittelinstanz hat somit die volle Kognitionsbefugnis und stellt den entscheidungsrelevanten Sachverhalt selbstständig fest.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts decken sich der in der Beschwerde vorgebrachte Sachverhalt und der durch das Finanzamt im Außenprüfungsbericht dargestellte Sachverhalt in den entscheidungswesentlichen Punkten.

Bei der Ermittlung des Sachverhalts ist das Bundesfinanzgericht allerdings explizit auf die Beanstandungen des Beschwerdeführers auf den Seiten 10-20 in der Beschwerde vom 25.4.2017 eingegangen und hat die dort präsentierten, glaubhaften Sachverhaltselemente und Präzisierungen in seine Feststellungen aufgenommen.

Beschwerdepunkt fehlerhafte Beweiswürdigung und mangelhafte Begründung der Bescheide

Das Bundesfinanzgericht hat sämtliche Beweise selbständig gewürdigt und bewertet. Etwaige Mängel im erstinstanzlichen Verfahren sind somit saniert. Generell kann ohnehin festgestellt werden, dass der festgestellte Sachverhalt nunmehr den in der Beschwerde vom 25.4.2017 präsentierten Sachverhalt entspricht, womit das Bundesfinanzgericht die Ausführungen der Beschwerdeführerin grundsätzlich als glaubwürdig eingestuft hat.

3.2. Zu Spruchpunkt I. und II. (Umsatzsteuer 2015 und 2016)

Beschwerde gegen Nichtfestsetzungsbescheid Umsatzsteuer 01-11/2016 (§ 253 BAO)

Ursprünglich richtete sich die Beschwerde vom 25.4.2017 unter anderem gegen den Bescheid über die Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer 01-11/2016. Mittlerweile wurde aber am 7.3.2019 der Umsatzsteuerbescheid 2016 von der belangten Behörde erlassen.

Gem der Judikatur des VwGH scheiden Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide (§ 21 Abs 3 UStG, hier: Nichtfestsetzungsbescheid) mit der Erlassung der diese Zeiträume umfassenden Umsatzsteuerjahresbescheide (§ 21 Abs 4 UStG) aus dem Rechtsbestand aus (vgl VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035). Daher können die unterjährigen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide nicht mehr gesondert bekämpft werden.

Gem § 253 BAO gilt eine Beschwerde gegen die unterjährigen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide auch gegen spätere Umsatzsteuerjahresbescheide (vgl VwGH 27.9.2023, Ra 2020/13/0083). Aus diesem Grund hatte das Bundesfinanzgericht nicht mehr über den Bescheid über die Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer 01-11/2016, sondern über den Umsatzsteuerbescheid 2016 zu entscheiden.

Umsatzsteuerliche Beurteilung der Vermietung des Obergeschosses an das Hotel

Hotel

Wie im Sachverhaltsteil festgestellt wurde das Obergeschoss an das Gesundheitshotel ***Hotel*** vermietet, das der Vater der Beschwerdeführerin als Einzelunternehmer betreibt und an dessen Betrieb die Beschwerdeführerin seit 14.9.2015 (ertragsteuerlich rückwirkend mit 1.1.2015) als atypisch stille Gesellschafterin beteiligt ist. Wie ebenfalls festgestellt, ist das Obergeschoss vollständig vom durch die Eltern privat genutzten Erdgeschoss getrennt.

Weder im Betriebsprüfungsbericht (Bescheidbegründung) noch in der Beschwerde wird auf die umsatzsteuerliche Einstufung der Vermietung des Obergeschosses separat eingegangen, da sich der Rechtsstreit und die Argumentation der beiden Parteien primär auf das Mietverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Eltern betreffend das von den Eltern unstrittig privat genutzte Erdgeschoss fokussierte.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist allerdings die Geschäftsraumvermietung im Obergeschoss an das Hotel ***Hotel***, an dem die Beschwerdeführerin in den streitgegenständlichen Jahren als atypisch stille Beteiligte und seit 1.1.2017 als Kommanditistin beteiligt ist, umsatzsteuerlich separat von der Vermietung der Privatwohnung im Erdgeschoss zu beurteilen.

Auf Basis der obigen Feststellungen steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass sich die Räumlichkeiten zu einer touristischen Nutzung eignen und dass das Hotel ***Hotel*** grundsätzlich versucht, die Räumlichkeiten auch touristisch zu verwerten und auch bereits entsprechende Investitionen in das Obergeschoss getätigt hat.

In einem vergleichbaren Fall zu einer GesbR hat der VwGH entschieden, dass Gesellschafter einer Personenvereinigung aus Leistungen an die Gesellschaft die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft erlangen, wenn sie im Rahmen eines Leistungsaustausches Leistungen an die Gesellschaft gegen Entgelt erbringen (vgl VwGH 29.6.2016, 2013/15/0308). Diese Rechtsprechung ist auch auf den hier vorliegenden Sachverhalt übertragbar, da der einzige Unterschied ist, dass in den streitgegenständlichen Jahren 2015 und 2016 nicht die atypische Gesellschaft umsatzsteuerliche Unternehmerin ist, sondern der Geschäftsherr ***3*** die unternehmerische Tätigkeit iSd des UStG entfaltet.

Da somit das Obergeschoss in der Unternehmerkette gegen nachhaltige Einnahmen in den streitgegenständlichen Jahren an den Geschäftsherren ***3***, an dessen Betrieb die Beschwerdeführerin als atypisch stille Gesellschafterin beteiligt ist, und in den darauffolgenden Jahren an die Gesundheitshotel ***Hotel*** KG vermietet wurde, ist die Vermietung des Obergeschosses als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 UStG zu qualifizieren (vgl 29.6.2016, 2013/15/0308). Dass das Hotel ***Hotel*** die Betriebsräumlichkeiten bis auf eine Seminarveranstaltung noch nicht in Betrieb genommen hat und derzeit eine Ferienwohnung in den Räumlichkeiten errichtet, hat auf die umsatzsteuerliche Beurteilung auf Ebene der Beschwerdeführerin keine Auswirkungen.

Für das Jahr 2015 ergibt sich daher folgendes: Im vorliegenden Verfahren wurde der Nichtveranlagungsbescheid betreffend Umsatzsteuer 2015 bekämpft. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist das Bundesfinanzgericht nicht befugt eine Abgabe erstmals vorzuschreiben (vgl VwGH 13.3.1997, 96/15/0118; 16.5.2011, 2010/17/0128; 22.8.2012, 2010/17/0196). Da in Bezug auf die Vermietung des Obergeschosses eine unternehmerische

Tätigkeit iSd Umsatzsteuergesetzes stattgefunden hat, ist der Bescheid betreffend Nichtveranlagung der Umsatzsteuer 2015 vom 25.1.2017 aufzuheben.

Für das Jahr 2016 wurde vom Finanzamt eine Umsatzsteuerveranlagungsbescheid 2016 (hier: Nullbescheid) erlassen. Dieser Bescheid ist vom Bundesfinanzgericht entsprechend der dargelegten Rechtsauffassung zu ändern. Daher sind die Mietengelte, die an den Hotelbetrieb ***Hotel*** verrechnet wurden, der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Außerdem steht der Beschwerdeführerin der Vorsteuerabzug, für die auf das Obergeschoss entfallenden Aufwendungen iHv EUR 9.344,26 zu. Angemerkt wird der Vollständigkeit halber nochmals, dass die Vorsteuer, die dem Obergeschoss zurechenbar ist, mit den beiden Parteien in der mündlichen Verhandlung besprochen wurde. Beide Parteien haben der sachgerechten Aufteilung (85% EG, 15% OG) und dem daraus resultierenden Betrag explizit zugestimmt (vgl. Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 12.3.2024, Seite 5 und Anlage 4).

Die schlussendliche Höhe der Umsatzsteuer 2016 ist im betreffenden Berechnungsblatt in der Beilage dargestellt.

Umsatzsteuerliche Beurteilung der Vermietung des Erdgeschosses an die Eltern der Beschwerdeführerin als Privatwohnung

- **Rechtliche Argumente des Finanzamt**

Nach Ansicht des FA war von Anbeginn beabsichtigt, dass das neue Wohnobjekt von ***4*** und Herrn ***3*** bewohnt werden soll. Es sei überhaupt nicht daran gedacht gewesen, dieses Objekt jemand anderen als den Eltern der Beschwerdeführerin zu vermitteln.

Im vorliegenden Fall sei nicht rein auf die formellen Verträge abzustellen, sondern es wäre gesamtheitlich zu beurteilen und zu würdigen, ob die getroffenen Vereinbarungen zwischen den nahen Angehörigen in dieser Form oder überhaupt zustande gekommen wären, wenn diese Liegenschaft fremden Dritten gehört hätte und all die entstandenen Kosten den „Familienkreislauf“ verlassen und zu einem echten Vermögensabgang in den einzelnen Betrieben außerhalb des Familienbereiches geführt hätten und nicht bloß grundsätzlicher Privataufwand „häppchenweise“ in betriebliche Bereiche ausgelagert worden wäre.

Das Finanzamt geht in seiner rechtlichen Würdigung im Betriebsprüfungsbericht, die gleichzeitig auch die Begründung für die streitgegenständlichen Bescheide ist, davon aus, dass die Vermietungstätigkeit der Beschwerdeführerin nicht marktkonform bzw nicht fremdüblich ist. Begründet wird diese Ansicht wie folgt:

Rechtsgeschäfte/Finanzierung

Die Ansicht der Beschwerdeführerin, dass alleine der Mietvertrag isoliert für die Marktkonformität einer Vermietungstätigkeit ausschlaggebend sei, werde vom Finanzamt

nicht geteilt. Die Errichtung des gegenständlichen Objekts sei nur möglich gewesen, da zuerst Mieter und Vermieterin gemeinsam eine Zwischenfinanzierung aufgenommen hätten und später – nach dem Verkauf des bisherigen Wohnhauses die Mutter/Mieterin eine Schenkung von min EUR 400.000 an die Tochter/Vermieterin getätigt hätte. Besichert sei der Kredit u.a. auch durch ein Pfandrecht iHv EUR 350.000 ob der bisherigen Wohnliegenschaft der Mieter. Zur Finanzierung der laufenden Baukosten sei die Belastung am vorherigen Wohnhaus der Mieter um weitere EUR 50.000 erhöht worden. Es sei unstrittig, dass die Mieter ohne die vorliegende familiäre Nahebeziehung niemals mit einem Vermieter gemeinsam einen Kredit aufgenommen hätten, ihre eigene Liegenschaft belastet hätten, diese Belastung auch noch erhöht hätten und auch keine Schenkung zur Finanzierung des Objekts erfolgt wäre.

Aus den Darstellungen der steuerlichen Vertretung in der Betriebsprüfung (Schriftsatz vom 15.11.2016) und den niederschriftlichen Stellungnahmen der involvierten Personen gehe hervor, dass es sich um ein gemeinsam zwischen Vermieterin und Mieter erarbeitetes Gesamtkonzept handle. Ausgangspunkt sei gewesen, für die Eltern einen altersadequaten Wohnsitz zu schaffen. Sämtliche im Sachverhalt dargestellten Vereinbarungen und Vorgängen wären isoliert nicht abgeschlossen worden. Ohne Schenkungsversprechen bzw. gemeinsame Darlehensaufnahme hätte es keinen Erwerb der Liegenschaft bzw. Errichtung des neuen Wohnhauses gegeben, umgekehrt hätte es aber auch ohne dem Versprechen der Errichtung des Wohnhauses und der anschließenden Vermietung an die Eltern, kein Schenkungsversprechen und keine gemeinsame Darlehensaufnahme gegeben. Die Komplettlösung aus den Eigentumsübertragungen zwischen den Halbgeschwistern und die anschließende gemeinsame Finanzierung des Mietobjekts sei daher in seiner Gesamtheit den familiären Nahebeziehung geschuldet und dementsprechend nicht marktkonform. Nach Ansicht des Finanzamts sei es völlig wirklichkeitsfremd, jeden Vertrag als eigenes unabhängiges Rechtsgeschäft zu beurteilen.

Bauleitung bzw. Errichtung nach den Vorstellungen der Mieter

Ein weiteres Sachverhaltselement, dass gegen die Fremdüblichkeit der Vermietung spräche, sei dass die Mutter und Mieterin die Bauleitung des gegenständlichen Mietobjekts übernommen habe. Sie sei sowohl in der Planungs- auch in der Bauphase die Hauptansprechperson für die involvierten Professionisten gewesen und habe den Großteil der organisatorischen Arbeiten im Zusammenhang mit der Errichtung der Immobilie übernommen. Außerdem hätten die Mieter sehr genau vorgegeben, wie das Wohnhaus ausgestattet sein müsse. So seien bspw ein Schwimmteich, ein Kachelofen, ein offener Kamin, Bäder von Devon & Devon etc gefordert worden. Im Endeffekt sei das Eigenheim gezielt entsprechend der Bedürfnisse der Mieter geplant worden und diese hätten auch durch die Übernahme der Bauleitung die Kontrolle über das Bauvorhaben gehabt. Dadurch habe die Immobilie eine eingeschränkte Marktängigkeit.

Mitnutzung des vermieteten Objekts durch die Vermieterin

Ein weiterer Punkt, der gegen die Fremdüblichkeit im vorliegenden Fall spräche, sei, dass die Vermieterin während ihren Aufenthalten im gegenständlichen Mietobjekt bei den Mietern wohnte und auch teilweise ihre persönlichen Sachen im Mietobjekt gelagert hätte. Bei Ausblendung des Eltern-Kind-Verhältnisses, sei es absolut unüblich, dass eine Vermieterin ein vermietetes Objekt selbst nutzt. Insbesondere würde eine derartige Eigennutzung unter fremden Dritten entsprechend vertraglich ausgestaltet und konkretisiert werden (wie oft, an welchen Tagen, nur mit vorheriger Anmeldung etc).

Mietvertrag

Auch der Mietvertrag und hier insbesondere die Miethöhe halte nach Ansicht des Finanzamts nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz stand. Bei der gegenständlichen Immobilie handle es sich um eine solche für gehobene Wohnansprüche. Bzgl der Miethöhe könne daher kein Vergleich mit Richtwertmietzinsen angestellt werden. Für derartige Luxusimmobilien existiere maximal in und um größere Städte sowie in exklusiven Tourismusgebieten (zB Schladming, Kitzbühel) ein funktionierender Mietenmarkt, der zu aussagekräftigen Vergleichswerten führen könnte. Recherchen im Internet hätten ergeben, dass es im Umkreis des gegenständlichen Objektes keine angebotenen Immobilien am Mietenmarkt gibt, die von der Exklusivität auch nur annähernd mit der vorliegenden Immobilie vergleichbar wären.

Daher sei nach Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die Angemessenheit der Miete anhand einer abstrakten Renditenberechnung mit Hilfe des umgekehrten Ertragswertverfahrens zu ermitteln.

Liegenschaften, die ein besonders niedriges Risiko aufweisen, seien z.B. Immobilien in außergewöhnlich guten Innenstadtlagen in Großstädten oder Immobilien in besonders schöner Wohnlage in der näheren Umgebung von Großstädten. Die gegenständliche Liegenschaft sei knapp 150 Kilometer von den nächsten Großstädten (Graz und Linz) entfernt, weshalb es nicht zu einer Risikominderung aufgrund der Nähe zu Ballungsräumen kommen könne.

Durch die gemischte Nutzung (Wohnräumlichkeiten sowie gewerblich genutzte Gebäudeteile) und durch ein zumindest durchschnittliches Risiko, läge der Kapitalisierungszinssatz zwischen 3% und 5%. In diesem Zusammenhang verweist das Finanzamt auf Literatur, die bei gemischt genutzten Gebäuden von einem Kapitalisierungszinssatz von mindestens 4,5% ausgeht und bei Einfamilienhausgrundstücken mit einer Nutzungsdauer von 67 Jahren von einem Kapitalisierungszinssatzes von mindestens 3% und bei Wohnflächen ab 200m² von einer entsprechenden Erhöhung des Zinssatzes ausgeht, da der Zinssatz nicht nur bei langer Restnutzungsdauer, sondern auch bei größerer Wohnfläche steige. Nach der Judikatur des VwGH sei ein Kapitalisierungszinssatz in der Bandbreite von 3% bis 5% anzunehmen.

In der Folge ermittelte das Finanzamt eine Renditemiete nach der umgekehrten Ertragswertmethode:

Dabei zog das Finanzamt einen Kapitalisierungszinssatz von 3,5% heran, der sich an dem Mindestwert des VwGH orientiert und aufgrund der Mischnutzung, der Nutzungsdauer und der Wohnfläche um 0,5% angepasst wurde.

Das Mietausfallwagnis wurde mit 3%, die Instandhaltungskosten mit 1% und die Verwaltungskosten ebenfalls mit 1% angesetzt. Dabei orientiere sich das Finanzamt an der einschlägigen Literatur (siehe Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶ (2010), Seite 87ff) und wurden jeweils Werte am unteren Ende der Bandbreite herangezogen.

Bei seiner Berechnung kommt das Finanzamt schlussendlich auf eine mtl Kaltmiete von EUR 3.847,06, was deutlich über dem von den Mietern (Eltern und Hotel ***Hotel***) iHv EUR 2.630,00 läge. Berücksichtige man zusätzlich auch die von der Vermieterin getragenen Kosten für die Einrichtung iHv EUR 46.249,59 (siehe Mail vom 18.1.2017) komme man sogar auf eine marktkonforme Miete von ca EUR 4.000.

Ergänzend führt das Finanzamt an, dass selbst wenn man einen Kapitalisierungszinssatz von 2,5% annehmen würde, die tatsächliche Miete um rund EUR 400 unter einer mit diesem Zinssatz kalkulierte Renditemiete läge.

Außerdem sei dabei zu berücksichtigen, dass die Errichtung einer Immobilie ganz speziell nach den sehr detaillierten und hochpreisigen Vorstellungen der Mieter am freien Markt zusätzlich in die Miethöhe eingepreist würde, da sehr individuell gestaltete Objekte auch nicht so leicht an anderen Personen zu vermieten seien. Auch der Umstand, dass trotz dieses hohen Mietpreises nicht einmal eine Garage zur Verfügung stünde, erschwere die Fremdvermietung massiv, da die Garagen ja vom Baurecht der Steuerberatung ***3*** erfasst seien und die Garagierungsmöglichkeit den Mietern nur über diese „Baurechts- und Steuerberatungsschiene“ ermöglicht sei. Der gemeinsame Eingangsbereich einer Luxuswohnung mit zwei betrieblichen Nutzungen schränke die Vermietung am freien Markt ebenfalls massiv ein. Die derzeitige Konstellation sei nur deshalb „kein Problem“, weil alles „innerhalb der Familie“ genutzt würde, sprich private Wohnversorgung für die Familie, Büro und Garagen der Kanzlei ***3*** sowie gelegentliche Hotelnutzung, wobei das Hotel auch von den drei Beteiligten betrieben wird.

Zusätzliche erscheine es nach Ansicht des Finanzamts problematisch, dass die Mieter einen Vorschlag zur Miethöhe machen (Vertragsanbot am 7.1.2015) und dieser Vorschlag durch den Mieter selbst (in seiner Funktion als steuerlicher Vertreter der Vermieterin) überprüft würde. Frau ***8*** habe in der Niederschrift vom 22.9.2016 ausgeführt, dass die Miethöhe von ihrem Steuerberater (=Vater und Mieter) berechnet wurde, da sie selbst in diesen Dingen nicht so bewandert sei.

Ähnlich wie bei der Bauleitung, bestehe auch bei der Findung der Miethöhe ein natürlicher Interessenskonflikt zwischen Mieter und Vermieter. Der Mieter möchte naturgemäß möglichst billig wohnen, während der Vermieter eine möglichst hohe Miete erzielen wolle.

Durch die Doppelfunktion Mieter und steuerlicher Vertreter der Vermieterin, habe im Endeffekt der Mieter das Mietentgelt allein festgelegt. Das Vertragsanbot des Mieters wurde durch ihn selbst überprüft; zivilrechtlich spräche man in derartigen Fällen von einem Insichgeschäft (auch wenn der Vertreter im vorliegenden Fall nicht den Vertrag für die Vermieterin unterzeichnet habe), da Interessenskollisionen gegeben seien und zweifelhaft sei, ob die Interessen der Vertretenen optimal wahrgenommen worden seien. Ein marktkonform agierender Vermieter würde die Findung der Miethöhe niemals zur Gänze dem Mieter überlassen, sondern selbst eine Kalkulation vornehmen bzw von einem unbeteiligten Dritten überprüfen lassen.

Nach Ansicht des Finanzamts sei es das Ziel des Gesamtkonzeptes für alle Bereiche einen Vorsteuerabzug zu lukrieren oder anders formuliert der komplette private Familienwohnsitz sollte um 16,67% billiger gebaut werden. Die Vorsteuer stelle dabei ein zinsloses Darlehen dar, welches über die Mietzahlungen in Raten (teilweise) zurückbezahlt werde. Sofern eine marktkonforme bzw fremdübliche Vermietung vorliegen würde, wäre dieser Finanzierungsvorteil durch die MwStSyst-RL auch gedeckt, würde allerdings ein Mietverhältnis begründet um einem Dritten (=den Mietern) Ausgaben zu sparen, fehlt es an der Einnahmenerzielungsabsicht und es liege keine unternehmerische Tätigkeit vor.

Zusammengefasst ergebe sich die fehlende Marktkonformität aus dem deutlich zu niedrigen Mietentgelt, den fehlenden Vereinbarungen zur Eigennutzung, dem Interessenskonflikt zwischen Mieter und Vermieter bei der Erstellung des Mietvertrages bzw der Findung der Miethöhe und der Bauleitung sowie der (Mit-)Übernahme des Finanzierungsrisikos bzw die teilweise Übernahme der Errichtungskosten (durch die Schenkung) durch die Mieter. Selbst wenn man den Ausführungen der steuerlichen Vertretung folgen würde, dass die Finanzierung auszublenden wäre und nur der Mietvertrag auf Fremdüblichkeit überprüft werden müsse, würde aufgrund der deutlichen Unterschreitung (knapp ein Drittel) des vereinbarten Mietzinses zur marktkonformen Miethöhe keine marktkonforme Vermietung vorliegen.

- **Rechtliche Argumente der Beschwerdeführerin**

In der Beschwerde vom 25.4.2017 (siehe Punkt 32) verweist die Beschwerdeführerin hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Einordnung auf die Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 29.11.2016, die im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens beim Finanzamt eingereicht wurde.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin stünde die rechtliche Würdigung des Finanzamts, wonach die Finanzierung des Bauvorhabens, das Auftreten der Mutter bei den

Auftragsvergaben und der Baudurchführung sowie die Mitnutzung der Wohnung durch die Tochter/Vermieterin nicht fremdüblich sei und dadurch keine unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 UStG verwirklicht werde, im Widerspruch zur Lehre und Rechtsprechung.

Hinsichtlich des Elements der Finanzierung des Bauvorhabens verweist der Beschwerdeführer auf die Entscheidungen des BFG vom 28.6.2016, RV/2100444/2012 und BFG vom 28.9.2015, RV/3100391/2011. In diesen Zusammenhang habe das Bundesfinanzgericht zusammengefasst entschieden, dass die Fremdüblichkeit der Finanzierung des Mietobjekts keine Rolle bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit der Vermietung spiele. Vielmehr sei ausschließlich zu prüfen, ob die abgeschlossenen Mietverträge nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen sind, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe und auch zwischen familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Für den gegenständlichen Fall bedeute dies, dass lediglich die beiden Bestandverträge betreffend die Nutzungsüberlassung des Wohnhauses und der Betriebsräumlichkeiten nach den Kriterien der Angehörigenjudikatur zu prüfen seien. Ob die allfällige zeitgleiche Schenkung von Geldbeträgen einem Fremdvergleich standhalte, sei daher ohne Belang, da Gegenstand des Beschwerdeverfahrens die Einkünfte der Beschwerdeführerin aus der Vermietung der Wohn- und Betriebsräumlichkeiten an ihre Mutter bzw. an die Kommanditgesellschaft der Eltern sei.

Zum Auftreten der Mutter/Mieterin bei der Bauorganisation verweist der Schriftsatz auf die oben zitierte BFG-Judikatur, aus der abgeleitet werden könne, dass zwischen der Anschaffung bzw. Errichtung des vermieteten Objektes einerseits und der Vermietung andererseits zu unterscheiden sei. Eine allfällige Fremdunüblichkeit bei der Errichtung des vermieteten Objektes sei demnach belanglos.

Zur Mitnutzung der Wohnung durch die Vermieterin bei ihren Aufenthalten in ***Ort 3*** verweist der Schriftsatz auf das Erkenntnis des BFG vom 20.5.2016, RV/4100483/2013, wonach es als nicht fremdunüblich angesehen wurde, dass der Vermieter die Wohnung der Mieterin mitnutzte. Ohne Zweifel sei es der Wille der den Mietvertrag abschließenden Parteien gewesen, durch die Vereinbarungen ein Mietverhältnis zu begründen, also mehr als eine Gebrauchsregelung zu treffen.

Als roter Faden ziehe es sich durch die jüngere Judikatur über Mietverhältnisse zwischen nahen Angehörigen bei Nichtanerkennung der Unternehmereigenschaft die Feststellung, dass das vereinbarte Mietentgelt nicht fremdüblich sei. Im gegenständlichen Verfahren sei von der Betriebsprüfung mehrmals bestätigt worden, dass die vereinbarten Mieten angemessen und ortsüblich seien.

Zusammenfassend werde daher das von der Beschwerdeführerin errichtete Wohngebäude nahen Angehörigen unter den Umständen, unter denen eine Vermietungstätigkeit gewöhnlich

ausgeübt wird, überlassen. Die Tätigkeit sei daher als unternehmerisch iSd § 2 UStG anzusehen.

Zum Thema der Renditemiete brachte die Beschwerdeführerin sodann im Laufe des Verfahrens noch weitere Argumente vor. In diesem Zusammenhang wird auf die umfangreiche Stellungnahme vom 6.5.2024 verwiesen, in der die Beschwerdeführerin ihre Rechtsansicht zu diesem Thema nochmals ausführlich darlegte.

Rechtliche Würdigung durch das Bundesfinanzgericht

a) Maßgeblichkeit des Gesamtbilds der Verhältnisse

Die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als fortlaufende Duldungsleistung ist grundsätzlich eine unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs 1 UStG. Allerdings fehlt es nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an nahe Angehörige nicht zur Erzielung von Einnahmen erfolgt, sondern um den nahen Angehörigen einen Vorteil zuzuwenden (vgl VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083). In einem solchen Fall spricht der VwGH von einer bloßen Gebrauchsüberlassung, die keine unternehmerische Betätigung iSd UStG begründet (vgl VwGH 14.6.1999, 96/15/0098; 10.2.2016 2013/0284).

Für die erforderliche Abgrenzung zwischen einer wirtschaftlichen und einer nicht wirtschaftlichen Tätigkeit verweist der VwGH in ständiger Rechtsprechung auf die Entscheidung des EuGH vom 26. September 1996, *Enkler*, C-230/94. Demnach kommt es unter Bedachtnahme auf alle Besonderheiten des Einzelfalles entscheidend darauf an, ob die Nutzungsüberlassung unter Umständen erfolgt, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird (vgl VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255).

Für die Frage, ob eine bloße Gebrauchsüberlassung an nahe Angehörige oder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Umsatzsteuer vorliegt, muss ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen das Wohngebäude im gegenständlichen Fall den nahen Angehörigen überlassen wurde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird, vorgenommen werden (vgl VwGH 7.7.2011; 2007/15/0255).

Es fehlt an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn sich aus dem Gesamtbild der Umstände ergibt, dass die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an die nahen Angehörigen nicht deshalb erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihnen einen Vorteil zuzuwenden. Dabei hat eine Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind, zu erfolgen (vgl VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284). Dies bedeutet, dass nicht nur die vertragliche Gestaltung, sondern auch der tatsächliche Ablauf der Geschehnisse beginnend von der Investitionsentscheidung und den Umständen in der Errichtungsphase bis zur

Vertragsabwicklung, somit auch die tatsächliche Gestaltung der Vertragsverhältnisse von Relevanz sind (vgl UFS 29.1.2013, RV/0822-L/07 zu einer Vermietung einer Immobilie einer Stiftung an die Begünstigten). Nach der Judikatur des VwGH sind bei einer solchen Beurteilung bspw auch andere Vereinbarungen der involvierten Parteien in Bezug auf die streitgegenständliche Immobilie, die Finanzierung und evtl Haftung der schlussendlichen Mieter nicht zu vernachlässigen (vgl VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

Anders als von der Beschwerdeführerin vorgebracht, ist daher nach der Judikatur des VwGH nicht nur isoliert auf die abgeschlossenen Mietverträge und deren fremdübliche Ausgestaltung abzustellen, sondern es sind auch die anderen Umstände und Gegebenheiten des konkreten Einzelfalls auf ihre Fremdüblichkeit zu untersuchen. Insbesondere würde die alleinige Prüfung der Fremdüblichkeit der Miete unter Außerachtlassen der anderen für den Fall maßgeblichen Sachverhaltselemente im klaren Widerspruch zur Judikatur des VwGH stehen. So geht der VwGH in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass bei der Prüfung, ob eine bloße Gebrauchsüberlassung vorliegt, das vereinbarte und tatsächlich gezahlte Mietentgelt nur einer der Faktoren ist, die bei der Beurteilung zu berücksichtigen sind (vgl VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284).

b) Abgeschlossener Mietvertrag und Höhe einer angemessenen, fremdüblichen Miete

Allerdings ist aus der Judikatur des VwGH dennoch abzuleiten, dass trotz der Einbeziehung der anderen Umstände dem abgeschlossenen Mietvertrag und insbesondere der Höhe des vereinbarten und verrechneten Entgelts eine gewichtige Bedeutung beizumessen ist. Daher ist in einem ersten Schritt der Vertrag selbst und die Fremdüblichkeit der Miete auf Basis der einschlägigen Rechtsprechung des VwGH zu prüfen, bevor in weiterer Folge die anderen einzelfallspezifischen Umstände geprüft werden.

Der Beschwerdeführerin ist zuzugestehen, dass die abgeschlossenen Mietverträge bzw. eigentlich nur die von den Mietern übermittelten Angebote, die konkludent angenommen wurden, aus einer formalen Perspektive und von den enthaltenen Klauseln durchaus Mietverträgen zwischen fremden Dritten entsprechen. So enthalten die Verträge Klauseln über die Verrechnung von Betriebskosten, Kautionen, Wertsicherung etc.

Etwas ungewöhnlich erscheint im vorliegenden Fall allerdings der Modus der konkludenten Annahme durch Übernahme einer gewissen Menge an Bauholz durch die Tochter vom Vater, der gleichzeitig einer der zukünftigen Mieter der Immobilie ist und auf dem Grundstück darüber hinaus noch auf Basis eines Baurechts ein Bürogebäude und die zur Immobilie gehörigen Garagen errichtet. Zwar ist der Abschluss durch konkludente Annahme eine

anerkannte Methode die auf dem strengen Urkundenprinzip basierende Bestandsvertragsgebühr zu vermeiden und kommt somit auch zwischen fremden Dritten regelmäßig vor. Die Verquickung der konkludenten Annahme mit der Übernahme von Bauholz vom Mieter durch den Vermieter ist – wenn auch nicht von vornherein fremdunüblich – sicherlich als zumindest ungewöhnlich anzusehen und wird daher bei der Gesamtbetrachtung sämtlicher Umstände des vorliegenden Einzelfalles als Teilaspekt miteinzubeziehen sein.

Der entscheidende Gesichtspunkt hinsichtlich der vertraglichen Gestaltung der Nutzungsüberlassung ist im vorliegenden Fall aber ohnehin der vereinbarte Mietpreis. In diesem Zusammenhang stellt der VwGH in nunmehr mehrfach bestätigter, ständiger Rechtsprechung darauf ab, ob die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete (der sogenannten Renditemiete) abweicht. Dabei ist jener Renditesatz maßgeblich, der sich bei der Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 bis 5% (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste (vgl VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008-6; VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041). Die Renditemiete stellt entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht auf die erzielbare Rendite eines spezifischen Immobilientyps (z.B. Einfamilienhaus) ab, sondern ist jene Rendite, die die bei Vermietung von gut rentierlichen Wohnungen (also etwa kleiner Wohnungen in guter bis mäßig guter Lage) erzielbar gewesen wären (Vgl *Lachmayer*, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021 119 (124); *Zorn*, Wohnhausvermietung an Gesellschafter, ÖStZ 2021, 69 (70).)

Eine solche abstrakte Renditeberechnung wäre allerdings nach der Rechtsprechung dann nicht geboten, wenn es für das errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gäbe. Wie im Sachverhaltsteil festgestellt und in der Beweiswürdigung begründet, liegt im vorliegenden Fall kein funktionierender Mietenmarkt im maßgeblichen Zeitpunkt vor.

Daher ist die Fremdüblichkeit anhand der von der Judikatur des VwGH entwickelten Renditemiete zu prüfen. Anders als vom Finanzamt angenommen, ist dabei aber kein Vergleich zwischen einer rechnerischen Rendite für ein Vergleichsobjekt (gemischt genutzte Immobilie, die im Erdgeschoss als gehobene Wohnimmobilie und im Obergeschoss zu touristischen Zwecken genutzt wird) unter Anwendung der umgekehrten Ertragswertmethode maßgeblich. Darüber hinaus ist auch der Auffassung des Finanzamts grundsätzlich entgegenzutreten, dass die Miete schon deswegen nicht fremdüblich sein könne, weil die Miethöhe vom Steuerberater der Vermieterin und Mieter ***3*** festgelegt wurde und daher kein Interessensgegensatz zwischen der Vermieterin und den Mietern bestünde.

Es liegt im Wesen von Geschäften zwischen nahen Angehörigen, dass es an einem Interessensgegensatz zwischen den involvierten Parteien fehlt. Daher müssen mit solchen Geschäften zusammenhängende Verträge, den erhöhten Anforderungen der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs genügen. Im gegenständlichen Fall bedeutet das insbesondere, dass das vereinbarte Entgelt auf Basis einer abstrakten Renditeberechnung ermittelt werden muss.

Nach den Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofs ist die Renditemiete als Verhältnis zwischen den vereinbarten Mieterlösen und den Anschaffungs- und Herstellungskosten (Netto exkl Ust) zu ermitteln. Anschließend ist der so berechnete Wert mit den erzielbaren Immobilienmarktrenditen für gut rentierliche Wohnungen zu vergleichen. Etwaige zukünftige Verkaufserlöse sind nicht in die Renditemiete einzuberechnen, da mit der Renditemiete, jene Rendite gemeint ist, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch die Vermietung selbst erzielt wird (vgl VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008-6; VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284). Der maßgebliche Zeitpunkt für den Renditevergleich, ist der Beginn der Vermietung. Es ist daher die Anfangsrendite entscheidend. Etwaige Erhöhungen der Miete durch Indexierung haben als reine Wertsicherung des Mietertrags keine Auswirkungen auf die Vergleichsrechnung (Zorn, Wohnhausvermietung an Gesellschafter, ÖStZ 2021, 69 (71). Da die Vermietung im April/Mai 2016 begonnen hat, ist somit die Marktrendite für das Jahr 2016 relevant.

Wie im Sachverhaltsteil festgestellt und in der Beweiswürdigung begründet, beträgt die Renditemiete für gut rentierliche Wohnungen zu diesem Zeitpunkt im urbanen Raum 3,5%-4,5%.

Wie in den Berechnungen, die in der mündlichen Verhandlung (Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 12.3.2024, Beilagen 1a-3b) im Detail mit den beiden Parteien besprochen wurden, wird für die Vermietung des Untergeschosses nicht einmal die vom VwGH geforderte Mindestrendite von 3% erreicht. Daher ist die Miete als fremdunüblich im Sinne der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu qualifizieren.

Das im vorliegenden Fall die Instandhaltungsaufwendungen auf die Mieter überbunden wurden, ändert an dieser Beurteilung nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nichts. Die potentiell ersparten zukünftigen Instandhaltungsaufwendungen, sind nicht bei der Berechnung der Renditemiete zu berücksichtigen. Vielmehr erscheint die Tragung der Instandhaltungsaufwendungen durch die Mieter eher als fremdunüblich, da zwischen fremden Dritten solche Aufwendungen im Regelfall durch den Vermieter zu tragen sind.

c) Bauorganisation durch die Mutter der Beschwerdeführerin

Ein weiterer Aspekt der im vorliegenden Fall in die Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse zu berücksichtigen ist, ist die federführende Baukoordination durch die Mutter

der Beschwerdeführerin, die gleichzeitig gemeinsam mit ihrem Ehemann auch die Mieterin des Erdgeschosses der Immobilie ist.

Aus einer Fremdüblichkeitsperspektive ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, dass die Immobilie nach den speziellen Bedürfnissen der Mieter errichtet wurde. Gerade im gehobenen Immobiliensegment ist es durchaus üblich, dass Immobilien nach den Wünschen der Mieter gestaltet werden. Diesem Umstand wurde auch im Mietvertrag Rechnung getragen, in dem eine Mietdauer von 20 Jahren vereinbart wurde.

Allerdings widerspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Mieter selbst noch unentgeltlich die Baukoordination und –organisation übernehmen und gegenüber Professionisten als bestimmende Akteure auftreten und so das von ihnen zukünftig zu mietende Objekt federführend mitgestalten.

Es sind zwar Fälle denkbar, bei denen ein solche Konstellation auch unter fremden Dritten möglich wäre. Zum Beispiel, wenn ein professioneller Bauunternehmer als Generalunternehmer für eine von einem fremden Bauherrn errichtete Immobilie (z.B. Mehrfamilienhaus) auftreten würde und anschließend eine Wohnung in dem von ihm für einen Dritten errichteten Haus mieten würde. Ein wesentlicher Unterschied zum vorliegenden Fall wäre freilich, dass ein solcher Bauunternehmer für seine Dienstleistung ein angemessenes Honorar verlangen würde und seine Tätigkeit losgelöst von der anschließenden Vermietung erbringen würde.

Diese beispielhaft skizzierte Situation liegt aber im zu beurteilenden Fall nicht einmal ansatzweise vor. Im Gegensatz zu einem professionellen Dienstleister erbringt die Mutter die Leistung für die Tochter und Vermieterin kostenlos. Zwischen fremden Dritten wäre es nicht denkbar, dass solche zeitintensiven Tätigkeiten ohne ein entsprechendes Entgelt erbracht würden. Die Unterstützung begründet sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts alleine mit dem Mutter-Tochter-Verhältnis und dem Umstand, dass die Mutter die Immobilie schlussendlich auch als Mieterin bezieht und somit sichergestellt ist, dass den Anforderungen der Eltern für ihr zukünftiges, privates Domizil entsprochen wird.

d) Finanzierung

Hinsichtlich der Finanzierung ist es unstrittig, dass die Beschwerdeführerin als seinerzeitige Studentin zum Zeitpunkt der Errichtung nicht in der Lage gewesen wäre, die streitgegenständliche Immobilie für Vermietungszwecke zu errichten. Aus diesem Grund war sie auf die finanzielle Unterstützung durch ihre Eltern angewiesen, die ihren bisherigen Wohnsitz veräußerten und den Erlös an die Beschwerdeführerin schenkten bzw ihr ein zinsloses Darlehen gewährten, damit diese die geplante Immobilie errichten konnte. Es erscheint dem Bundesfinanzgericht unter den gegebenen Bedingungen äußerst unwahrscheinlich, dass die Mutter den bisherigen Wohnsitz auch dann veräußert hätte, wenn

nicht von vornherein klar gewesen wäre, dass die Tochter eine neue Wohnung für die Eltern errichtet und nicht stattdessen in eine reine Anlageimmobilie zur Vermietung investiert hätte.

Auch bei der Aufnahme der Zwischenfinanzierung war die Beschwerdeführerin auf die Unterstützung und die Kreditwürdigkeit ihrer unternehmerisch erfolgreichen Eltern und zukünftigen Mietern angewiesen, um das Immobilienprojekt realisieren zu können. So bestand die finanzierende Bank nach übereinstimmenden Aussagen der involvierten Personen darauf, dass die Finanzierung von der Beschwerdeführerin und ihren Eltern gemeinsam aufgenommen wird. Darüber hinaus diente neben der streitgegenständlichen Immobilie auch der bisherige Wohnsitz der Familie als hypothekarische Besicherung für die Zwischenfinanzierung.

Zwischen fremden Dritten wäre es äußerst unwahrscheinlich, das Mieter gemeinsam mit der zukünftigen Vermieterin eine Zwischenfinanzierung aufnehmen würden und zusätzlich noch ihre eigene Immobilie als Sicherheit für die Finanzierung bereitstellen würden, um das Vermietungsobjekt zu errichten. Ganz im Gegenteil liegt es eigentlich im Wesen einer Vermietung, dass die Bestandsnehmer gerade kein Finanzierungsrisiko hinsichtlich der Errichtung der gemieteten Immobilie tragen.

Gerade die unstrittige Forderung der Bank zur gemeinsamen Kreditaufnahme zeigt deutlich, dass die Beschwerdeführerin unter fremdüblichen Bedingungen (alleinige Aufnahme des Zwischenkredits) nicht in der Lage gewesen wäre, das Projekt originär zu finanzieren. Auch die schlussendliche Hypothekarfinanzierung wurde wiederum durch eine Bürgschaft der Eltern/Mieter besichert.

Im vorliegenden Fall ist es daher ein entscheidender Punkt, dass die Kreditwürdigkeit der Mieter notwendig war, um das Immobilienprojekt überhaupt zu initiieren und zu realisieren.

e) Mitnutzung des Mietobjekts durch die Vermieterin

Auch die Mitnutzung der vermieteten Wohnung durch die Beschwerdeführerin spricht gegen die Fremdüblichkeit der Vermietung. Die Mitnutzung des Mietobjekts ist zweifelsfrei ausschließlich durch die familiären Beziehungen bedingt und entspricht in keinsten Weise einem am Markt agierenden Investor.

Wie die Finanzbehörde richtigerweise ausführt, stellt eine Mitnutzung durch die Vermieterin zwischen fremden Dritten einen klaren Ausnahmefall dar (denkbar wäre nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts zB eine Untervermietung eines Zimmers in einer Studenten-WG) und wäre, wenn überhaupt, nur unter klar geregelten Bedingungen möglich.

Es ist äußerst unwahrscheinlich, dass Mieter einer gehobenen Immobilie einem nicht familiär verbundenen Vermieter ein kostenloses Benutzungsrecht ohne klare vertragliche Regelung einräumen würden.

f) Gleichzeitiges Baurecht des Vaters an der Liegenschaft

Auch die Einräumung des Baurechts durch die Beschwerdeführerin an den Vater am streitgegenständlichen Grundstück und die damit zusammenhängende Errichtung eines Büros und einer Garage ist in die Gesamtbetrachtung der Verhältnisse im vorliegenden Fall einzubeziehen.

Wie von der Beschwerdeführerin vorgebracht, kann die Einräumung des Baurechts per se nicht zu einer Fremdunüblichkeit der parallelen Vermietung des Erdgeschosses führen. Allerdings erscheint es dem Bundesfinanzgericht doch eher ungewöhnlich, dass die Beschwerdeführerin dem Vater am streitgegenständlichen Grundstück ein Baurecht einräumt und er am Grundstück ein in ihr Gebäude integriertes Büro und die einzigen Garagen errichtet, die er als Mieter der angrenzenden Wohnung auch gleich mitbenutzt.

Zum einen ist es fraglich, ob ein marktkonform agierender Investor, der eine maßgeschneiderte Wohnimmobilie für eine anspruchsvolle Kundschaft im ländlichen Raum errichtet, nicht selbst Garagenplätze zur Verfügung stellen würde, die die Mieter mitbenutzen könnte, ohne von einem fremden Baurechtsinhaber abhängig zu sein.

Zum anderen ist es eher nicht vorstellbar, dass einem fremden Dritten ein Baurecht eingeräumt würde, dass es diesem ermöglicht, angrenzend an das Wohngebäude ein Büro zu errichten. Zusammengefasst ist daher festzuhalten, dass die Baurechtseinräumung durch die Beschwerdeführerin an den Vater/Mieter nicht dazu beträgt, die Fremdüblichkeit der eigentlichen Nutzungsüberlassung zu unterstreichen.

g) Zusammenfassung

Nach Abwägung der obigen, einzelfallspezifischen Punkte ist daher festzuhalten, dass die Nutzungsüberlassung des Erdgeschosses durch die Beschwerdeführerin an ihre Eltern als reine Gebrauchsüberlassung zu qualifizieren ist und keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs 1 UStG vorliegt.

Diese Einschätzung ist vor allem dadurch begründet, dass schon die Vermietung selbst nicht fremdüblich ist, da die mit der vereinbarte Miete erzielt Rendite signifikant unter der geforderten Renditemiete im Jahr 2016 zwischen 3,5 - 4,5% liegt.

Außerdem sprechen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auch die federführende Baukoordination durch die Mutter der Beschwerdeführerin, die gegenständliche Finanzierung des Projekts und die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin, dass von ihr vermietete Objekt mitbenutzt hat, gegen die Fremdüblichkeit der Vermietung an die Eltern.

Abschließend sind auch die konkludente Annahme der Anbote auf Mietverträge durch Übernahme von Bauholz vom Vater, das zur Errichtung der Immobilie verwendet wurde und

die Einräumung des Baurechts und die gleichzeitige Errichtung eines Bürogebäudes inkl Garagen im Kontext des Falles aus einer Fremdüblichkeitsperspektive zumindest als ungewöhnlich zu qualifizieren.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Einkommensteuer 2015)

Berücksichtigung der Verlusttangente aus der *3*** und atypisch stille Gesellschaft**

Mit Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem § 188 betreffend das Jahr 2015 vom 5.5.2017 betreffend die ***3*** und atypisch stille Gesellschaft (St-Nr.: ***Str***, Anmerkung: atypisch stille Gesellschaft betreffend den Hotelbetrieb ***Hotel***), wurde für die Beschwerdeführerin eine Verlusttangente von EUR -7.381,50 festgestellt.

Im Einkommensteuerbescheid 2015 wurde diese Verlusttangente bis dato noch nicht berücksichtigt. Mit E-Mail vom 18.1.2024 bestätigte der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamts, dass die Tangente aus technischen Gründen ursprünglich nicht berücksichtigt wurde und die Verlusttangente entsprechend bei der Einkommensteuer 2015 der Beschwerdeführerin zu berücksichtigen sei.

Die Verlusttangente iHv EUR -7.381,50 ist daher als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei der Berechnung der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

Einkommensteuerliche Einordnung der Vermietung des Obergeschosses an das Hotel

Hotel

Wie im Sachverhalt festgestellt, vermietet die Beschwerdeführerin das Obergeschoss an den Hotelbetrieb ***Hotel***, den Herr ***3*** als Geschäftsherr betreibt und an dem die Beschwerdeführerin als atypisch stille Gesellschafterin beteiligt ist.

Laut Gesellschaftsvertrag ist die Beschwerdeführerin sowohl an den stillen Reserven des Betriebsvermögens als auch am Firmenwert des Betriebs beteiligt. Es handelt sich daher um eine mitunternehmerschaftliche Beteiligung.

Gem § 23 Abs 2 EStG ist auch die Überlassung von Wirtschaftsgütern von einem Mitunternehmer an eine Mitunternehmerschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren. Das an das Hotel ***Hotel*** vermietete Obergeschoss ist daher als einkommensteuerliches Sonderbetriebsvermögen zu qualifizieren und die daraus erzielten „Mieteinkünfte“ sind somit Einkünfte aus Gewerbebetrieb und im Rahmen der Gewinnfeststellung der Mitunternehmerschaft gem § 188 BAO in die Ergebnistangente der Beschwerdeführerin als Sonderbetriebseinnahmen einzubeziehen.

Da die Einbeziehung der Sonderbetriebseinnahmen im Feststellungsverfahren betreffend die Mitunternehmerschaft zu erfolgen hat, können diese nicht unmittelbar in den

Einkommensteuerbescheid 2015 der Beschwerdeführerin einbezogen werden, weil der Einkommensteuerbescheid in diesem Zusammenhang ein abgeleiteter Bescheid ist (vgl. *Ritz/Koran*, BAO, 7. Aufl. (2021), § 188, Rz 11 mwN). Dass die Beschwerdeführerin die Einkünfte aus der Vermietung des Obergeschosses fälschlicherweise als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem § 28 EStG erklärt hat, hat keine Auswirkung auf diese rechtliche Beurteilung.

Einkommensteuerliche Einordnung der Vermietung des Erdgeschosses an die Eltern der Beschwerdeführerin

Leistungen, die auf familienhafter Grundlage erbracht werden, sind nicht als einkommensteuerlich relevante Tätigkeit anzusehen. Ihnen liegt nicht das Motiv der Einnahmenerzielung zugrunde, sondern das eines Zusammenwirkens auf familienhafter Basis. Auf vertraglicher Basis erbrachte Leistungen können jedoch eine steuerlich anerkannte Tätigkeit sein, wenn sie Angehörigen gegenüber erbracht werden. Verträge zwischen nahen Angehörigen sind, auch wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen, steuerlich allerdings nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. (vgl. zB VwGH 17.12.2001, 98/14/0137, VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134)

Die drei Kriterien müssen kumulativ vorliegen, sodass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzungen zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt, wobei im vorliegenden Fall lediglich das Kriterium der Fremdüblichkeit strittig ist. Die einkommensteuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist stets anhand des Gesamtbilds der Verhältnisse zu beurteilen.

Wie bereits im Vorpunkt ausführlich dargestellt, hält die Vermietung des Erdgeschosses an die Eltern durch die Beschwerdeführerin nach dem Gesamtbild die Verhältnisse einer Fremdüblichkeitsprüfung nicht stand, daher ist die Tätigkeit auch nicht als einkommensteuerlich relevante Einkunftsquelle zu qualifizieren.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.4. Zu Spruchpunkt IV. (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.

Das Erkenntnis beruht auf der oben zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Es lag somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 17. Mai 2024