

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, vertreten durch PKF Corti & Partner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Neubaugasse 55, 8020 Graz, über die Beschwerde vom 13.12.2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 13.11.2019 betreffend Körperschaftsteuer 2015 bis 2018 und Umsatzsteuer 2014 bis 2018 zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf), einer auf dem Fachgebiet der Architektur tätigen GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ***DI X*** ist, fand eine den Zeitraum 2013 bis 2018 umfassende Außenprüfung statt, im Zuge derer die Prüferin im Außenprüfungsbericht vom 14.11.2019 folgende hier strittige Feststellung traf:

Tz 1 Sachverhaltsdarstellung Immobilie ***Adresse Immobilie***:

Der Geschäftsführer der Bf, ***DI X***, habe am ***tt.mm.2011*** das Grundstück „***Adresse Immobilie***“ zum Kaufpreis von 151.250,00 Euro erworben. Er sei grundbücherlicher Alleineigentümer dieses Grundstückes. Mittels Bestandvertrag habe er der Bf ab 1.8.2014 das Recht eingeräumt, darauf ein Wohn- und Geschäftsgebäude als

Superädifikat zu errichten. Der monatliche Bestandzins habe 385,00 Euro netto betragen. Das Haus sei von der Bf komplett neu errichtet und teilweise eingerichtet (Tischlerarbeiten) worden. Hierfür habe die Bf ab dem Jahr 2014 Vorsteuern geltend gemacht. Die Finanzierung sei durch Kredite der Bf in Höhe von 450.000,00 Euro erfolgt. Laut Mietvertrag vom 1.10.2015 habe die Bf die im Haus befindliche Wohnung mit 188 m² Nutzfläche zu einem monatlichen Mietzins von 1.443,84 Euro brutto an ***DI X*** vermietet. Die Vermietung sei ausschließlich zu Wohnzwecken erfolgt. Nach der Darstellung der Bf befänden sich im Haus Büroräumlichkeiten der Bf im Ausmaß von 51 m². Es werde daher nicht die gesamte Fläche des Hauses von ***DI X*** gemietet.

Tz 2 Liebhaberei gemäß § 1 Abs 2 Z 3 LVO:

Der steuerliche Vertreter der Bf habe am 25.1.2019 per E-Mail eine Prognoserechnung samt Stellungnahme vorgelegt. Das E-Mail laute auszugsweise wie folgt:

Die Bf sei hauptsächlich im Wettbewerbsgeschäft tätig, dh sie beteilige sich an Ausschreibungen, um Aufträge zu lukrieren. Da die Ideen der Bf zum Teil sehr innovativ, experimentell und futuristisch seien, seien beim Bau des Hauses architektonische Elemente und Gestaltungsmaßnahmen eingesetzt worden, die die Tätigkeit der Bf widerspiegeln, aber für das Wohnbedürfnis nicht nötig – teilweise sogar kontraproduktiv (Raumhöhe über 5 m) – seien. Ziel der Bf sei es gewesen, eine Möglichkeit zu schaffen, potentiellen Kunden Ideen besser und anschaulicher näher zu bringen und das Haus, das ihr Geschäftsführer bewohne, zu Werbezwecken zu nutzen. Dieser Mehrbetrag belaufe sich auf 103.250,00 Euro und sei gutachterlich belegt. In der Prognoserechnung seien daher sowohl die Anschaffungskosten (und damit die AfA) als auch das Fremdkapital (und damit die Zinsen) um diesen Betrag gekürzt worden. Im Haus befänden sich außerdem Büroräumlichkeiten der Bf im Ausmaß von 51 m², der Geschäftsführer miete daher nicht die gesamte Fläche. Hier erfolge hinsichtlich sämtlicher Ausgaben eine Kürzung um diesen Büroanteil (51 m²/245 m²), das seien ungefähr 20%.

Laut Besprechung vom 9.10.2019 seien folgende Maßnahmen betreffend die Werbezwecke gesetzt worden:

- Besichtigungstermine ausschließlich durch persönlichen Kontakt zu ***DI X***
- Fotos vom Haus für Werbezwecke (zum Ansehen bei Wettbewerben)

Prüferfeststellung:

Die vorgelegte Prognoserechnung sei nicht schlüssig, weil Kostenanteile herausgerechnet worden seien. Das erwähnte „Gutachten“ sei mit 14.1.2019 datiert und von ***DI X*** persönlich erstellt worden. Im Hinblick auf die 20%-ige Kürzung für den Büroanteil (51 m²) sei zu bemerken, dass aus den am 9.10.2019 vorgelegten Plänen ersichtlich sei, dass der Büroanteil nur 26,6 m² (20,6 m² Home-Office und 6,0 m² Bad) ausmache. Dies seien lediglich ca

11%. Darüber hinaus stimmten die in der Prognoserechnung angegebenen Werte nicht mit den tatsächlich erklärten Zahlen laut Buchhaltung überein. Für die Vermietung sei keine gesonderte Gewinnermittlung durchgeführt worden, die Zahlen seien mit den Einkünften aus der Architekturtätigkeit der Bf vermischt worden. Außerdem erschienen die angesetzten Instandhaltungskosten äußerst gering (knapp 1.000,00 Euro pro Jahr nach 20 Jahren seien nicht glaubwürdig).

Daraus sei der Schluss zu ziehen, dass die Erzielung eines Gesamtüberschusses innerhalb des Beobachtungszeitraumes nicht möglich sei (hoher Zinsaufwand, hohe AfA etc.).

Nach § 1 Abs 2 LVO sei Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste ua aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern entstünden, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigneten (zB Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienten) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprächen. Eine (Eigentums-)Wohnung stelle unabhängig von ihrer Größe ein Wirtschaftsgut dar, das sich in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne, auch wenn die Wohnung durch eine Körperschaft (zB GmbH) bewirtschaftet werde.

Stelle eine Betätigung keine Einkunftsquelle dar, sei aus körperschaftsteuerlicher Sicht weder ein Verlustausgleich noch ein Verlustvortrag aus dieser Betätigung möglich.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht sei ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die Umsätze seien nicht steuerbar.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen und unter der Prämisse, die wahren wirtschaftlichen Verhältnisse zu würdigen, werde sowohl körperschaftsteuerlich (betreffend die Aufwendungen) als auch umsatzsteuerlich (betreffend den Vorsteuerabzug) eine betriebliche Nutzung des Gebäudes in Höhe von 11% anerkannt.

Das Finanzamt schloss sich der Sichtweise der Prüferin an und erließ am 13.11.2019 der Prüfungsfeststellung entsprechende Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2015 bis 2018 und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2014 bis 2018.

Mit Schreiben vom 13.12.2019 erhob die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter dagegen Beschwerde. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, die Beschwerde richte sich gegen die Einstufung der Vermietung des Hauses ***Adresse Immobilie*** als Liebhaberei. Bei richtiger Würdigung der Prognoserechnung hätte das Finanzamt zum Ergebnis kommen müssen, dass die Vermietung eine Einkunftsquelle darstelle.

- Kürzung der Anschaffungskosten und Fremdmittel aufgrund des betrieblichen Interesses:

Die Herstellungskosten und Fremdkapitalkosten seien in der Prognoserechnung um den Betrag von 103.250,00 Euro gekürzt worden, weil im Zuge der Bauführung Materialien und architektonisch ausgefallene Elemente realisiert worden seien, die nicht ursächlich der Schaffung von Wohnraum dienen sollten. Vielmehr sei damit das Ziel verfolgt worden, die sehr innovativen Ideen des Architekturbüros neuen Kunden näher zu bringen. Da die Bf ihre Umsätze aus der Architekturtätigkeit erziele, verbesserten sich dadurch ihre Möglichkeiten, Kunden zu gewinnen. Innerhalb der Bf bestehe zwischen den beiden Einheiten Architekturbetrieb und Vermietung jedenfalls eine wirtschaftliche Verflechtung. Die erhöhten Herstellungskosten zählten zum Bereich des Architekturbüros und seien dort abzuschreiben und zu finanzieren. Sie seien als Teil der Büroräumlichkeiten – als Schauraum – zu qualifizieren. Sie seien nicht zum Bereich der Vermietung zu rechnen. Mit dieser Thematik habe sich die Betriebsprüfung nicht auseinandergesetzt.

- Nutzungsdauer:

Im Rahmen der Prognoserechnung sei nicht zwingend auf die in den (Steuer-)Gesetzen vorgegebene Abschreibung, sondern auf die Abschreibung auf Basis der tatsächlichen Nutzungsdauer abzustellen. Im gegenständlichen Fall sei wohl mit einer Nutzungsdauer von 80 Jahren zu rechnen. Die 80-jährige Nutzungsdauer finde sich auch im umgekehrten Ertragswertverfahren, welches die Judikatur bereits mehrfach für die Berechnung der Renditemiete herangezogen habe.

- Falsche Prüfungsreihenfolge (Eventualbegehren):

Das Finanzamt habe übersehen, dass jeder Liebhabereibeurteilung zwingend eine korrekte Einkünfteermittlung vorgelagert werden müsse. Vor der Liebhabereibeurteilung sei zu untersuchen, ob erklärte Verluste durch entsprechende Korrekturen zu vermindern oder zu beseitigen seien. Darunter fielen laut *Doralt*, EStG § 2 Rz 330 ua die Kürzung überhöhter Aufwendungen sowie die außerbilanzielle Hinzurechnung verdeckter Ausschüttungen. Lügen daher Vorteilszuwendungen vor, die im Wege einer verdeckten Ausschüttung gewinnerhöhend zu erfassen seien (hier vor allem verdeckte Ausschüttungen aufgrund einer zu niedrigen Markt-/Renditemiete), dürfe sich die Liebhabereiprüfung erst auf das Ergebnis nach Zurechnung der verdeckten Ausschüttung beziehen. Das bedeute, dass sich das Finanzamt zuerst mit der Thematik der Vorteilszuwendung an den Geschäftsführer (steuerliche Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien) auseinandersetzen hätte müssen. Dazu sei insbesondere auf die BMF-Info vom 17.4.2019, BMF-010216/0002-IV/6/2019, zu verweisen, welche die derzeitigen Rz 637 ff der KStR ergänzten bzw korrigierten. Da es sich beim gegenständlichen Objekt um ein Einfamilienhaus in ***Stadt*** handle, bestehe dafür jedenfalls ein funktionierender

Mietenmarkt. Die fremdübliche Miete habe sich wohl am Richtwertmietzins zu orientieren (zu Beginn des Mietverhältnisses habe der Richtwertmietzins 7,44 Euro/m² betragen). Die tatsächliche Miete errechne sich durch Zu- und Abschläge auf diesen Richtwert. Der Richtwert gehe von einer durchschnittlichen Lage, Größe und Ausstattung aus. Im Hinblick darauf, dass das gegenständliche Haus sehr groß sei und sich in einer Randlage befinde, sei ein Abschlag von rund 18% vom Richtwertmietzins durchaus fremdüblich. So komme man auf eine durchschnittliche m²-Miete von ca 1.500,00 Euro für die gesamten 245 m². Die Renditemiete nach den Vorstellungen der oben zitierten BMF-Info liege unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von etwas über 3% ebenfalls bei ca 1.500,00 Euro. Unter Berücksichtigung eines Büroanteils von ca 11% (laut Betriebsprüfung) ergebe sich somit eine angemessene Miete von 1.337,00 Euro. Die Differenz zur bisher geleisteten Miete (902,00 Euro) betrage weniger als 50%, sie wäre als verdeckte Ausschüttung zu werten, ein Grund zum Vorsteuerausschluss sei laut BMF-Info nicht gegeben. Der Vollständigkeit halber werde angemerkt, dass sich bei dieser Miethöhe auch ohne Kürzung der Anschaffungskosten/Finanzierungskosten um den „Schaumraum“ und unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer des Gebäudes von 67 Jahren ein positiver Gesamtüberschuss innerhalb von 20 Jahren ergeben würde.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 3.2.2020 wies das Finanzamt die Beschwerde ab. In der gesonderten Begründung vom selben Tag führte es im Wesentlichen wie folgt aus:

DI X habe mit Kaufvertrag vom ***tt.mm.2011*** die Liegenschaft ***EZ KG*** im Gesamtausmaß von 967 m² zum Kaufpreis von 151.250,00 Euro erworben. Eben diese Liegenschaft habe ***DI X*** mit Vertrag vom 11.8.2014 auf unbestimmte Zeit an die Bf in Bestand gegeben, wobei der Bf das Recht eingeräumt worden sei, auf der gemieteten Fläche ein Wohn- und Geschäftsgebäude als Superädifikat iSd § 435 ABGB zu errichten und daran Eigentum zu begründen. Gleichzeitig habe ***DI X*** für einen Zeitraum von 30 Jahren, somit bis zum 31.7.2044, auf sein Kündigungsrecht verzichtet. Als Bestandzins sei ein Betrag von monatlich 385,00 Euro (unter jährlicher Wertsicherung) zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart worden.

Die Bf habe von ihrem Recht Gebrauch gemacht und auf dem Grundstück in der Zeit von 2014 bis Ende 2015 ein Gebäude im Wert von rund 500.000,00 Euro errichtet. Hierfür sei von der Bf bei der ***S Bank*** ein einmal ausnützbarer Kredit in Höhe von 450.000,00 Euro aufgenommen worden. Zur Besicherung dieses Kredites habe ***DI X*** als Bürge einzustehen gehabt. Ein Pfandrecht über 540.000,00 Euro sei erstrangig an der Liegenschaft und am Superädifikat begründet worden.

Nach der Errichtung des Superädifikates habe die Bf die im Gebäude befindliche Wohnung mit Wirksamkeit ab dem 1.10.2015 an ***DI X*** zu Wohnzwecken vermietet. Der frei vereinbarte, „von beiden Vertragsteilen als derzeit angemessen erachtete“ Mietzins sollte nach

dem Mietvertrag monatlich 902,40 Euro netto (zuzüglich monatliche Betriebskosten von 451,20 Euro), somit insgesamt monatlich 1.443,84 Euro brutto, betragen. Mit Rücksicht darauf, dass der Mieter in seiner Eigenschaft als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf das Mietobjekt genau gekannt habe, sei der Mietgegenstand weder seiner Größe noch seiner Ausstattung nach im Mietvertrag umschrieben gewesen.

Aufgrund des Vorliegens von Verträgen zwischen nahen Angehörigen habe die Betriebsprüfung die Ertragsfähigkeit der Quelle näher hinterfragt. Für die Prüfungsjahre habe sich nach der Aktenlage folgende Struktur der Einnahmen und Ausgaben ergeben:

	2015	2016	2017	2018
Summe Einnahmen	1.312,58	15.750,96	15.750,96	15.750,96
Summe Ausgaben	11.484,07	24.068,88	22.746,51	22.750,35
Verlust aus der Vermietung	-10.171,49	-8.317,92	-6.995,55	-6.999,39

Über Vorhalt der voraussichtlichen Verlustsituation habe die Bf eine Vorscheurechnung folgenden Inhaltes übermittelt:

	Einnahmen	Ausgaben	(darin AfA)	(darin Zinsen)	Überschuss
2015	1.312,58	8.480,33	3.323,49	4.445,89	-7.167,75
2016	15.750,98	17.832,27	6.342,98	4.747,70	-2.081,29
2017	15.750,98	16.784,99	6.402,51	4.595,46	-1.034,01
2018	15.750,98	16.569,49	6.402,51	4.358,68	-818,51
2019	16.223,51	17.808,98	6.289,06	4.120,25	-1.585,47
2020	16.223,51	17.587,71	6.289,06	3.877,27	-1.364,20
2021	16.710,22	17.518,88	6.289,06	3.629,66	-808,66
2022	16.710,22	17.454,66	6.289,06	3.543,28	-744,44
2023	17.211,52	17.372,12	6.289,06	3.276,83	-160,60
2024	17.211,52	16.607,28	5.773,41	3.005,04	604,24
2025	17.727,87	16.519,28	5.773,41	2.727,82	1.208,59
2026	17.727,87	16.870,83	5.773,41	3.056,32	857,04
2027	18.259,70	16.720,25	5.773,41	2.711,07	1.539,45
2028	18.259,70	16.389,89	5.773,41	2.357,20	1.869,81
2029	18.807,50	16.227,45	5.773,41	1.994,47	2.580,05

2030	18.807,50	15.879,64	5.773,41	1.622,68	2.927,86
2031	19.371,72	15.704,61	5.773,41	1.241,60	3.667,11
2032	19.371,72	15.338,47	5.773,41	850,98	4.033,25
2033	19.952,87	15.150,08	5.773,41	450,60	4.802,79
2034	19.952,87	14.724,44	5.773,41	0,00	5.228,43
Summe	397.035,34	323.541,65	117.424,30	56.612,80	13.553,69

Das nach 17 Jahren gerade einmal positive Ergebnis sei nur durch Kürzung der für die Bewirtschaftung entscheidenden Kostenfaktoren erreicht worden. So seien die Abschreibungen um rund 1/3 von 9.634,62 Euro auf 6.402,51 Euro und die Zahlungen für die Nutzung von Grund und Boden um rund 20% von 4.620,00 Euro auf rund 3.700,00 Euro reduziert worden.

In rechtlicher Hinsicht führte das Finanzamt zu den Beschwerdeeinwänden wie folgt aus:

1) Zur Korrektur der Gewinnermittlung:

Der VwGH habe sich in einer Reihe von Erkenntnissen, welche die Überlassung von gesellschaftseigenen Immobilien an den Gesellschafter-Geschäftsführer betreffen, mit der Thematik der verdeckten Ausschüttung, des außerbetrieblichen Vermögens und des wirtschaftlichen Eigentums an der überlassenen Immobilie beschäftigt und seine Judikatur immer weiter präzisiert (Hinweis auf einschlägige VwGH-Judikatur).

Voraussetzung für die von der Bf geforderte Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung sei nach dieser Rechtsprechung, dass die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhalte. Der Maßstab für diesen Fremdvergleich hänge davon ab, ob es für das Mietobjekt einen funktionierenden Mietenmarkt gebe oder nicht. Im ersteren Fall komme es darauf an, ob eine ortsübliche Miete verlangt werde, im letzteren, ob eine Renditemiete angesetzt werde, die sich im Regelfall in einer Bandbreite von 3% bis 5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewege.

Im gegenständlichen Fall habe das Finanzamt keinen ernsthaften Grund, an der Angemessenheit des Mietverhältnisses zu zweifeln:

Es liege ein moderner zweigeschossiger Bau vor, welcher seiner Grundkonzeption nach im Erdgeschoss neben einem Vorraum und einem Raum für die Technik Platz für Wohn- und Esszimmer, Küche, Home-Office und Bad biete, und im ersten Stock einen größeren Schlafraum, drei Kinderzimmer, einen begehbaren Umkleideraum sowie zwei Badezimmer beinhalte. Eine gewisse Exklusivität werde durch die etwas unterschiedliche räumliche Gestaltung der beiden Geschosse und die vom Parterre in das Obergeschoss reichenden

Lufträume erzielt. Nach Abzug der Büroräumlichkeiten im Ausmaß von ca 51 m² (laut Angabe) verbleibe ein vermieteter Wohnbereich von rund 194 m², für welchen die Mietkonditionen nicht unüblich erschienen. Abgesehen davon, dass in Punkt 3.7. des Mietvertrages vom 1.10.2015 die Angemessenheit der Miete ausdrücklich bekräftigt werde, halte das Finanzamt einen monatlich zu leistenden Betrag von 1.444,00 Euro auch bei Vorliegen eines Vertrages zwischen nahen Angehörigen für durchaus vernünftig und vertretbar. Der Mietenmarkt möge für derartige Objekte eingeschränkt sein, werde aber existieren. Würde man von einem abstrakten Renditemarkt ausgehen, läge die Miete ebenfalls in einem nachvollziehbaren Bereich. Denn bei einer Bandbreite von etwa 3% bis 5% der Anschaffungs- und/oder Herstellungskosten käme man zu einer Jahresmiete zwischen 13.500,00 Euro und 22.500,00 Euro. Wenn man ergänzend zu dieser Kalkulation noch den Umstand in die Betrachtungen miteinbeziehe, dass die Bf lediglich über ein zeitlich befristetes Baurecht am Grundstück verfüge und demzufolge nur ein Superädifikat bewirtschafte, über dessen Schicksal nach Ablauf von 30 Jahren völlig neu disponiert werden könne, erscheine die heutige Aussagekraft abstrakter Berechnungen äußerst gering. Das Finanzamt habe nicht den geringsten Anlass gehabt, Unangemessenheit zu vermuten oder gar zu behaupten. Wäre das Finanzamt von einer verdeckten Ausschüttung ausgegangen, wäre eben diese Feststellung angefochten und (mit gar nicht geringer Erfolgsaussicht) vor die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts gebracht worden.

2) Zur Frage nach dem Vorliegen einer Einkunftsquelle:

Die im gegenständlichen Haus gelegene Wohnung unterliege dem Regelungsregime des § 1 Abs 2 Z 3 LVO (Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten). Bei derartigen Vermietungen liege Liebhaberei (nur) dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ab dem Beginn der entgeltlichen Überlassung (höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen) einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Andernfalls sei das Vorliegen von Liebhaberei ab dem Beginn der Tätigkeit so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung bzw der Tätigkeit nicht geändert werde. Eine Prognoserechnung, aus welcher auf die Ertragsfähigkeit einer Vermietung geschlossen werden soll, dürfe nicht von den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen losgelöst sein. Eben dies habe die Bf jedoch getan, indem sie die tatsächlichen Herstellungs- und Fremdkapitalkosten um einen Teilbetrag von 103.250,00 Euro vermindert habe. Ob eine Tätigkeit eine Einkunftsquelle darstelle oder nicht, sei nicht nach Fiktionen zu beurteilen. Die Tatsache, dass ein Objekt aus repräsentativen Erwägungen besonders groß, aufwendig oder teuer hergestellt werde, sei Teil des selbst gewählten realen Sachverhaltes und selbstverständlich in die Entscheidung miteinzubeziehen. Das Erreichen eines Gesamtüberschusses hätte, wenn das repräsentative Moment nicht verzichtbar sei, beispielsweise auch durch eine Reduktion der Fremdmittelquote erzielt werden können. Nur

am Rande sei ergänzt, dass auf dem Boden der Vermietung und Verpachtung von einer 80-jährigen Nutzungsdauer schon aus rechtlichen Gründen nicht auszugehen sei.

Zusammengefasst sei die gegenständliche Vermietungstätigkeit nicht geeignet, innerhalb eines absehbaren Zeitraumes einen Gesamt-Einnahmenüberschuss zu erbringen. Es liege daher keine Einkunftsquelle vor. Insoweit, als Teile des Objektes anderen (betrieblichen) Zwecken gedient hätten, sei darauf schon in den Erstbescheiden in angemessener Weise Rücksicht genommen worden.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sei die verlustträchtige Vermietung von (objektiv) privat nutzbarem Wohnraum iSd § 1 Abs 2 LVO auch umsatzsteuerlich als Liebhaberei zu qualifizieren (keine Umsatzsteuerpflicht, kein Vorsteuerabzug), was in richtlinienkonformer Interpretation als Steuerbefreiung unter Vorsteuerauschluss zu verstehen sei.

Mit Schreiben vom 4.3.2020 beantragte die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Darin wurde das Beschwerdevorbringen wortlautgleich wiedergegeben und darüber hinaus ergänzend ausgeführt, das Finanzamt halte der Beschwerdevorentscheidung zufolge eine Miete von 1.444,00 Euro für angemessen und nachvollziehbar. Das Finanzamt übersehe dabei offenbar, dass in diesem Betrag auch die Betriebskosten und die Umsatzsteuer enthalten seien. Die zugrundeliegende Nettomiete betrage 902,00 Euro, eine Differenz zur Markt-/Renditemiete (die ebenfalls stets netto ohne Betriebskosten und Umsatzsteuer berechnet werde) sei also durchaus gegeben. Unter Berücksichtigung dieser Nettodifferenz liege keine Liebhaberei vor.

In der Folge legte das Finanzamt den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Am 20.8.2024 wurde ein Erörterungstermin abgehalten. Das darüber aufgenommene Protokoll lautet auszugsweise wie folgt:

„Der Richter schildert in groben Zügen den Verfahrensgang und den Sachverhalt, wie er sich aufgrund der derzeitigen Aktenlage darstellt. In rechtlicher Hinsicht hält er zunächst fest, dass die vom Finanzamt vorgenommene Prüfung der Liebhaberei nicht der erste Prüfungsschritt bei der hier gegenständlichen Thematik der Nutzungsüberlassung einer Immobilie durch die GmbH an ihren Alleingesellschafter sei, und verweist dazu auf die Rechtsprechung des VwGH (für die USt zB VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008).

Richter an stV: Wurde das gegenständliche Haus in Massivbauweise errichtet?

stV: Ja.

Richter an beide Verfahrensparteien:

Laut Statistik Austria Mikrozensus lag die Nutzfläche eines durchschnittlichen Einfamilienhauses in der Steiermark in den Jahren 2014 und 2015 bei 140,00 m² (2014) und 138,20 m² (2015) (der Richter händigt den Parteien eine tabellarische Übersicht aus [SWK 2021, 1208]).

Die Übersicht wird von den Verfahrensparteien zur Kenntnis genommen.

Richter an beide Verfahrensparteien:

****DI X*** legte in seinem Schreiben vom 14.1.2019 dar, dass für ein durchschnittliches Einfamilienhaus (Index 2014) eine Investitionssumme von rund 1.700,00 Euro bis 1.800,00 Euro pro m² zu veranschlagen sei. Dies deckt sich mit der in der Zeitschrift „Sachverständige“ im Heft 2/2020 (Seiten 89 ff) ausgewiesenen Empfehlung für Herstellungskosten von Wohngebäuden für das Jahr 2020 (unter Berücksichtigung des Baupreisindex und weiterer Adaptierungen betreffend Planungskosten, Umsatzsteuer etc). Der Richter händigt den Verfahrensparteien die diesbezügliche Empfehlung aus und erläutert diese.*

stV: Ich möchte festhalten, dass in den Herstellungskosten von rund 532.000 Euro keine Planungskosten enthalten sind.

Richter an beide Verfahrensparteien:

Als Renditemiete gilt nach ständiger Rsp des VwGH jener Renditesatz, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (gegebenenfalls des höheren Verkehrswerts des Objekts) in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des VwGH 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; VwGH 8.9.2022, Ra 2020/15/0026). Zu beachten ist dabei stets, dass ein marktüblich agierender Immobilieninvestor in gut rentierliche Objekte investieren würde und nicht in solche, die erfahrungsgemäß eine geringere Rendite, wie etwa Einfamilienhäuser, bringen. Für die Renditemiete ist demnach nicht die erzielbare Rendite von Einfamilienhäusern relevant, sondern jene, die bei Vermietung von gut rentierlichen Wohnungen (also etwa kleinere Wohnungen in guter bis mäßig guter Lage) erzielbar gewesen wäre (vgl VwGH 30.8.2023, Ra 2022/15/0100; VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008).

Der Richter verweist auf die in der Zeitschrift „Sachverständige“ (Heft 2/2015, Seite 108) abgedruckte Empfehlung der Liegenschaftszinssätze 2015 (er händigt den Verfahrensparteien jeweils einen Ausdruck aus):

(...)

Aus dieser Tabelle ist ersichtlich, dass im Jahr 2015 für Wohnliegenschaften in guter Lage 3% bis 5% und in mäßiger Lage 3,5% bis 5,5% erzielbar waren, wobei Folgendes zu beachten ist:

- Der VwGH stellt auf die Bruttorendite im Sinne des Verhältnisses von Jahresmieterlöhnen zum Betrag des investierten Kapitals ab (vgl etwa VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; VwGH 8.9.2022, Ra 2020/15/0026; siehe auch Lachmayer in FS Zorn 360 Fn 54). Diese Bruttorendite ist stets höher als der Liegenschaftszinssatz (Real-Nettorendite). Der Grund für die Differenz liegt darin, dass für die Berechnung der Bruttorendite – anders als für die Berechnung des Liegenschaftszinssatzes – die Bewirtschaftungskosten vom Jahresrohertrag nicht abgezogen werden (vgl Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷ 105; siehe etwa auch ausführlich BFG 4.5.2017, RV/6100603/2016; BFG 23.12.2022, RV/7103706/2010).
- Da der VwGH davon ausgeht, dass ein sorgfältiger Geschäftsleiter einen möglichst hohen Mietertrag für die Gesellschaft erzielen wollen würde, wird sich die Renditemiete in der Regel im oberen Bereich der möglichen Renditen bewegen (Lachmayer in FS Zorn 360).

stV: Ich möchte festhalten, dass sich das gegenständliche EFH in unmittelbarer Nähe zum LKH ***Stadt*** befindet und die Nachfrage, was einerseits die Vermietung und andererseits einen potentiellen Verkauf anbelangt, sehr gut ist. Es besteht hier ein intakter Investoren- und Mietenmarkt. Zudem möchte ich darauf hinweisen, dass dieses EFH Hr. ***Dl X*** als Musterhaus für potentielle Kunden dient.

Richter an beide Verfahrensparteien:

Grundsätzlich fällt ein auf einem Grundstück errichtetes Bauwerk als Zugehör gemäß § 297 ABGB in das Eigentum des Grundeigentümers nach dem Grundsatz *superficies solo cedit* (vgl etwa VwGH 24.1.2013, 2012/06/0157; siehe weiters VwGH 17.12.2009, 2008/06/0097). Eigentümeridentität ist die Regel, Sonderrechtsfähigkeit die Ausnahme. Eine solche Ausnahme gilt für Superädifikate im Sinne des § 435 ABGB, also Bauwerke, die auf fremdem Grund in der Absicht ausgeführt sind, dass sie nicht stets darauf bleiben sollen. Bei Superädifikaten schlägt für den Fall der fehlenden Belassungsabsicht der Grundsatz des § 297 ABGB (das Gebäude gehört zur Liegenschaft) nicht durch (jüngst etwa OGH 6.4.2022, 5 Ob 167/21a, mit zahlreichen Hinweisen auf Vorjudikatur; siehe auch VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067). Wesentlich für das Vorliegen eines Superädifikates ist das Fehlen der Absicht des Erbauers, dass das Bauwerk stets (dh für seine ganze natürliche Lebensdauer) auf diesem fremden Grundstück bleiben soll. Maßgeblich ist dabei der aus der Bauweise, der Art der Benutzung oder der Rechtsgrundlage der Errichtung erkennbare Zweck (vgl etwa VwGH 24.1.2013, 2012/06/0157; siehe weiters VwGH 17.12.2009, 2008/06/0097).

Die fehlende Belassungsabsicht muss objektiv in Erscheinung treten, und zwar entweder durch die Bauweise oder durch ein von vornherein zeitlich begrenztes, vom Grundeigentümer eingeräumtes Grundbenutzungsrecht. Sie muss im Zeitpunkt der Errichtung des Bauwerks

bestehen (vgl etwa OGH 23.10.2023, 1 Ob 147/23h, mit zahlreichen Hinweisen auf Vorjudikatur).

Im vorliegenden Fall bietet die Bauweise des Gebäudes keinen Anhaltspunkt für eine fehlende Belassungsabsicht der Bf, zumal das Gebäude gleich einem auf Dauer errichteten Gebäude in fester und solider Bauweise errichtet ist. Zudem gab ***DI X*** die in seinem Eigentum stehende Liegenschaft mit Bestandvertrag vom 11.8.2014 zeitlich unbefristet an die Bf in Bestand.

Ergänzend ist auf die Rechtsprechung des OGH zu verweisen, wonach in Fällen, in denen Personenidentität des Liegenschaftseigentümers mit dem Alleingesellschafter und Geschäftsführer der erbauenden Kapitalgesellschaft (Ein-Mann-GmbH) besteht, auch bei einem zeitlich begrenzten Grundnutzungsverhältnis das Fehlen der Belassungsabsicht nach außen nicht erkennbar ist, weil „das Grundbenutzungsrecht der Erbauerin allein durch deren Willensentschluss verlängert werden [kann]. Damit hängt nach den zugrundeliegenden Rechtsverhältnissen die Belassung des Gebäudes allein vom Willen einer natürlichen Person ab, die die erbauende Gesellschaft beherrscht und allein vertritt. Der Abschluss eines solchen, jederzeit durch die Erbauerin „mit sich selbst“ veränderbaren Mietvertrags macht ein Fehlen der Belassungsabsicht nach außen nicht erkennbar“ (vgl OGH 17.9.2014, 6 Ob 38/14b).

Bitte um Stellungnahme:

Die Verfahrensparteien nehmen die Ausführungen zur Kenntnis.

Richter an beide Verfahrensparteien:

Wirtschaftlicher Eigentümer (§ 24 BAO) ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann. Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl etwa VwGH 27.11.2020, Ra 2019/15/0162; siehe weiters VwGH 13.9.2018, Ra 2018/15/0055).

Im vorliegenden Fall war es der Bf nicht möglich, frei darüber zu entscheiden, wer Mieter des Gebäudes sein soll, ergibt sich doch aus Punkt 4. des Bestandvertrages vom 11.8.2014, dass schon von vornherein nur ***DI X*** als Mieter in Frage kam. Aus Punkt 5. des Bestandvertrages vom 11.8.2014 folgt überdies, dass es der Bf nicht gestattet ist, ohne schriftliche Zustimmung von ***DI X*** das Superädifikat während der Bestandszeit zu

veräußern. Hinzu kommt, dass ***DI X*** nach Punkt 8. des Bestandvertrages vom 11.8.2014 verlangen kann, dass das Gebäude bei Beendigung des Bestandverhältnisses entschädigungslos und unter ausdrücklichem Verzicht auf allfällige Ablöse- oder Ersatzansprüche an ihn übertragen wird.

Bitte um Stellungnahme:

stV: Aus meiner Sicht kann Hr. ***DI X*** mit der betreffenden Liegenschaft nicht viel machen, solange die Liegenschaft mit einem Pfandrecht zu Gunsten der Bank besichert ist.

Richter an stV: Nach Punkt 1.1. des Mietvertrages vom 1.10.2015 ist Bestandsobjekt „die im Gebäude befindliche Wohnung.“ Dem gegenständlichen Mietvertrag ist nicht zu entnehmen, welche Gebäudefläche damit gemeint sein soll. Den aktenkundigen Gebäudeplänen zufolge handelt es sich beim Gebäude um ein Einfamilienhaus mit Wohn- und Essbereich im Erdgeschoß und Schlafräumen im Obergeschoß. Eine eigene Wohnung ist nicht ersichtlich. Dem gegenständlichen Mietvertrag ist auch keine Regelung dahingehend zu entnehmen, ob und welche Räumlichkeiten des Gebäudes der Nutzung durch die Bf vorbehalten sein sollen. Auch der Homepage der Bf sind keine Anhaltspunkte dahingehend zu entnehmen, dass Teile des Gebäudes tatsächlich durch die Bf genutzt wurden (der Richter händigt den Parteien Screenshots der Homepage der Bf, ***Homepage Bf*** [Reiter „Kontakt“], abgefragte Zeitpunkte 25.3.2016 und 23.10.2017 [Web-Archiv], aus). Worauf gründet sich vor diesem Hintergrund die betriebliche Nutzung des Einfamilienhauses durch die GmbH im Ausmaß von 11% der Nutzfläche.

stV: Zwar geben es die Verträge nicht her, tatsächlich wurde es aber so gehandhabt, dass das Gebäude, in dem Hr. ***DI X*** selbst wohnt, von Interessenten auf Nachfrage besucht werden kann. Das ist aus meiner Sicht entscheidend.

Finanzamtsvertreter: Nur weil ein Haus, in dem jemand wohnt, auf Nachfrage besucht und besichtigt werden kann, ist es aus Sicht des Finanzamts kein Musterhaus im eigentlichen Sinn.

Auf die Frage des Richters, weshalb das Finanzamt das einzige WC + Bad (rund 6 m²) im Wohn-Ess-Bereich als durch die GmbH betrieblich genutzt ansieht, antwortet der Finanzamtsvertreter:

Die Prüfer haben diese rund 6 m² als eine Einheit mit dem Arbeitszimmer angesehen.

(...)

Richter an stV: Der Bestandvertrag betreffend die Liegenschaft wurde am 11.8.2014 abgeschlossen. Den aktenkundigen Unterlagen ist jedoch zu entnehmen, dass eine laufende Bezahlung des Bestandszinses in Höhe von 385,00 Euro monatlich erst ab dem Jahr 2016 erfolgte. Bitte um Aufklärung.

stV: Dabei handelt es sich schlichtweg um einen Fehler, der unterlaufen ist. Ab 2016 wurde der Bestandszins dann tatsächlich laufend beglichen.“

Mit Schreiben vom 16.9.2024 brachte der steuerliche Vertreter der Bf eine ergänzende Stellungnahme zum Erörterungstermin ein. Darin wurde auszugsweise wie folgt ausgeführt:

DI X seien aufgrund einer Erbschaft in Deutschland privat Vermögenswerte zugeflossen. Damit habe er, ebenso privat, ein Grundstück gekauft, das er in weiterer Folge entwickeln und beruflich nutzen habe wollen.

Da die (damals noch aufrechte) Ehe von ***DI X*** nie „einfach“ gewesen sei, habe er auf anwaltlichen Rat beschlossen, die Nutzung der Liegenschaft nicht persönlich, sondern über eine zwischengeschaltete GmbH vorzunehmen.

Dieses – im außersteuerlichen Bereich gelegene – Leitmotiv habe, neben den nachfolgenden Überlegungen, dazu geführt, dass ***DI X*** seine Sachen, dem Prinzip der Privatautonomie folgend, so geregelt habe, dass er sein Grundstück seiner GmbH zur Projektrealisierung überlassen habe.

- Planung und Bauführung:

Nicht zuletzt wegen der familiären Situation habe ***DI X*** schon bei der Planung des Gebäudes immer unterschiedliche Nutzungsformen in Betracht gezogen. Dazu komme, dass das Grundstück schwierig zu bebauen gewesen sei, was sich stark auf die Baukosten ausgewirkt habe.

Schon die Planung der Immobilie sei sehr aufwendig gewesen, weil man unterschiedliche Nutzungsformen in Erwägung gezogen und berücksichtigt habe. So sei eine Veränderung der Nutzung ohne große Eingriffe möglich. Planlich sei bis hin zur Teilung von einzelnen, unabhängig voneinander nutzbaren Geschossen alles vorgesehen. ***DI X*** sei es wichtig gewesen, dass die Immobilie als reine Wohnimmobilie, als reine Geschäftsimmobilie und als gemischt genutztes Gebäude funktioniere.

Der Umstand, dass die Immobilie außerdem zu Schau- und Ausstellungszwecken für das Architekturbüro genutzt werde, finde sich in verschiedenen Elementen (Raum- und Bauhöhen, verwendete Materialien, Dimensionen). Aktuell werde die Immobilie im Schnitt 4 bis 5 Mal pro Monat als Schauraum für Kunden und Interessenten der Bf genutzt. Dies sei auch in der Vergangenheit der Fall gewesen. Die Feststellung, wonach eine auf die Bedürfnisse der Familie ***X*** zugeschnittene Wohnimmobilie errichtet worden sei, sei demnach unzutreffend.

Zur Bauausführung sei zu bemerken, dass für die Errichtung dieses modernen, architektonisch hochwertigen Gebäudes umfassende (Hang-)Sicherungsmaßnahmen notwendig gewesen seien. Auch die Statik des Gebäudes sei sehr komplex. Dies wiederum finde in den Baumaßen und -materialien seinen Niederschlag, nicht aber in den tatsächlich abgerechneten Baukosten. Dies sei darauf zurückzuführen, dass die Bf die Bauführung unter Einsatz erheblicher Eigenleistungen (Planung, Koordination, Bauaufsicht) und unter Ausnutzung ihrer Zugänge zu und Kooperationen mit (laufenden) Projektpartnern umgesetzt habe. Nur so sei es möglich gewesen, das Gebäude überhaupt und zu diesen Kosten zu realisieren. Für Dritte wäre die Umsetzung zu diesen Konditionen nie möglich gewesen. ***DI X*** bestätige überdies gerne, dass er im Falle der Errichtung eines rein auf sein familiäres Wohnbedürfnis abgestimmten Wohnhauses ganz anders geplant hätte. Die Umsetzung wäre ebenfalls ganz anders verlaufen.

- Finanzierung:

Auch die Finanzierung des Gebäudes sei nur über die Bf möglich gewesen. Wie oben dargestellt worden sei, wären die Gesamtkosten im Falle der Errichtung des Gebäudes durch ***DI X*** persönlich deutlich höher gewesen. Hinzu komme, dass aufgrund der geltenden Finanzierungsregeln die Erlangung einer Finanzierung wegen der Darstellung der Rückführung nur mit/über/für die Bf möglich gewesen sei. Mit dem reinen Geschäftsführungsgehalt von ***DI X*** wäre die Finanzierung nicht zu bewerkstelligen gewesen.

- Tatsächliche Nutzung:

Es liege ein gemischt genutztes Gebäude vor. ***DI X*** bzw die Bf unterhalte ein Büro und ein Archiv im Haus. Außerdem nutze die Bf das gesamte Gebäude für Anschauungszwecke für Kunden und Interessenten. Dies finde durchschnittlich 4 bis 5 Mal pro Monat statt.

- Nachhaltige Verwendung/Superädifikat:

DI X sei deutscher Staatsbürger und betreibe mit der Bf ein Architekturbüro in ***Stadt***. Er habe stets geplant, in seinem Ruhestand nach Deutschland zurückzugehen. Dieser Plan habe auch während seiner Ehe Bestand gehabt. Er habe vorgehabt, lediglich für die Kindheit/Schul Ausbildung seiner Kinder in ***Stadt*** zu bleiben. Schon allein aus diesem „Lebensmotto“ heraus erscheine die zivilrechtliche Ausgestaltung als Gebäude auf fremdem Grund plausibel. Zwar sei das Gebäude massiv und ohne Rückbauabsicht errichtet, jedoch habe nie die Absicht bestanden, die Immobilie dauerhaft zu halten, sondern zu veräußern. Je nach familiärer bzw wirtschaftlicher Entwicklung könne dieses Vorhaben auch früher passieren. Spätestens

mit Pensionsantritt – und somit vor Schuldenfreistellung durch die Bank – werde eine Veräußerung stattfinden. Von einer „Belassungsabsicht“ seitens des Grundbesitzers bzw der Bf könne keine Rede sein. Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass es in Österreich mehrere bemerkenswerte Beispiele für in Massivbauweise errichtete Superädifikate gebe, wie etwa den ***Tower 1*** oder den ***Tower 2***, jeweils in Wien. In mehreren österreichischen Städten, insbesondere in Industriegebieten, gebe es Gewerbegebäude, die auf gepachtetem oder fremdem Grund stünden. Sie seien typische Beispiele für in Massivbauweise errichtete Superädifikate.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Bei der Bf handelt es sich um eine im Jahr 2012 errichtete, auf dem Fachgebiet der Architektur tätige GmbH. Alleingesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der Bf ist seit deren Errichtung ***DI X***, ein staatlich befugter und beeideter Ziviltechniker (Architekt). Die Bf unterhielt ein Büro zunächst an der Adresse ***Adresse Bf alt***, und ab 1.7.2017 an der Adresse ***Adresse Bf***.

Mit Kaufvertrag vom ***tt.mm.2011*** erwarb ***DI X*** das Grundstück ***EZ KG*** im Ausmaß von 967 m² zum Kaufpreis von 151.250,00 Euro.

Das Grundstück befindet sich in ruhiger Hanglage am Stadtrand von ***Stadt*** und ist rund 4,5 km vom Stadtzentrum (***Stadtzentrum*** ***Stadt***) und etwa 1,5 km vom Landeskrankenhaus-Universitätsklinikum ***Stadt*** entfernt. Das nächste öffentliche Verkehrsmittel (Bushaltestelle ***Straße***) ist rund 250 m entfernt.

Mit Bestandvertrag vom 11.8.2014 gab ***DI X*** das Grundstück auf unbestimmte Zeit an die Bf in Bestand, wobei der Bf das Recht eingeräumt wurde, auf der gemieteten Fläche ein Wohn- und Geschäftsgebäude als Superädifikat iSd § 435 ABGB zu errichten. Der Bestandvertrag lautet auszugsweise wie folgt:

„1. Bestandobjekt

*Herr ***DI X*** ist aufgrund des Kaufvertrages vom ***tt.mm.2011*** grundbücherlicher Alleineigentümer der Liegenschaft ***EZ KG***, bestehend aus den Grundstücken ***Nr*** Baufläche (Gebäude) und ***Nr*** Baufläche (Gebäude) und Gärten, im Gesamtausmaß von 967 m².*

Bestandobjekt ist die gesamte Fläche der beiden Grundstücke, somit im Ausmaß von 967 m².

(...)

2. Bestandsdauer

*Das Bestandsverhältnis beginnt am 1.8.2014 (ersten August zweitausendvierzehn) und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Das Bestandsverhältnis kann von beiden Teilen unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten jeweils zum 31. (einunddreißigsten) Dezember eines jeden Jahres aufgekündigt werden. Herr ***DI X*** verzichtet auf die Dauer von dreißig Jahren, somit bis zum 31.7.2044 auf sein Kündigungsrecht. Davon unberührt ist die vorzeitige Auflösung des Vertrages (Punkt 6.). Herr ***DI X*** verpflichtet sich, die Bestandnehmerin bis spätestens 31.7.2041 (drei Jahre vor dem Ende des Kündigungsverzichtes) schriftlich zu informieren, ob er bereit ist, das Bestandsverhältnis nach Ablauf jenes Zeitraumes, für welchen auf die Ausübung des Kündigungsrechtes verzichtet wird, fortzusetzen.*

3. Anwendbarkeit des MRG

(...)

4. Superädifikat

*Der ***Bf*** wird das Recht eingeräumt, auf der gemieteten Fläche ein Wohn- und Geschäftsgebäude als Superädifikat im Sinne des § 435 ABGB zu errichten und in ihrem Eigentum zu haben. In weiterer Folge soll dieses Gebäude sowohl betrieblich von der ***Bf***, als auch privat von Herrn ***DI X*** genutzt werden. Für diese private Nutzung durch den Liegenschaftseigentümer wird ein eigener, fremdüblicher Mietvertrag abgeschlossen werden.*

(...)

5. Bauwerk

*Die Bestandnehmerin verpflichtet sich grundsätzlich, bei Beendigung des Bestandsverhältnisses das gemäß Punkt 4. errichtete Bauwerk einschließlich der vorhandenen Fundamente auf eigene Kosten zu entfernen. Abweichend davon kann der Bestandgeber jedoch auch verlangen, dass sämtliche Bauwerke samt allem erd-, mauer-, niet- und nagelfest damit verbundenen Zubehör einschließlich der Heizungs-, Elektro- und Wasserinstallationen etc, sanitären Anlagen, Bodenbefestigungen und Umzäunungen, bei Beendigung des Bestandsverhältnisses entschädigungslos und unter ausdrücklichem Verzicht auf allfällige Ablöse- oder Ersatzansprüche in das Eigentum von Herrn ***DI X*** übertragen werden. Allfällige aufgrund dieses Eigentumsüberganges anfallende Abgaben trägt Herr ***DI X***.*

6. Vorzeitige Auflösung

Der Bestandgeber ist berechtigt, diesen Vertrag bei Vorliegen wichtiger Gründe im Sinne des § 1118 ABGB vorzeitig mit sofortiger Wirkung aufzulösen.

(...)

Die Bestandnehmerin ist berechtigt, diesen Vertrag vorzeitig mit sofortiger Wirkung aufzulösen, wenn:

(...)

7. Bestandzins

Als Bestandzins wird ein Betrag von monatlich € 385,- (Euro dreihundertfünfundachtzig) zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer vereinbart.

Der Bestandzins ist jeweils bis zum Fünften eines jeden Monates im Vorhinein zu bezahlen. Im Falle des Zahlungsverzuges gelten 8% Verzugszinsen als vereinbart.

(...)

8. Übergang der Bestandrechte, Veräußerung des Superädifikates, Unterbestand

*Der Bestandnehmerin ist es nicht gestattet, ohne schriftliche Zustimmung von Herrn ***DI X*** die Bestandrechte an einen Dritten sei es eine physische oder juristische Person, zu übertragen, ferner das Superädifikat während der Bestandzeit zu veräußern, ein Unterbestandsverhältnis für den Bestandgegenstand oder Teile desselben zu begründen oder den Bestandgegenstand ganz oder teilweise entgeltlich oder unentgeltlich – in welcher Form immer – an Dritte zu überlassen.*

9. Instandhaltung, Haftung

(...)

10. Versicherung

(...)

11. Grundbücherliche Eintragungen

*Herr ***DI X*** verpflichtet sich, nach Vorliegen einer rechtskräftigen Baubewilligung, den Bestand des Bauwerkes im Sinne des § 435 ABGB ersichtlich zu machen. Herr ***DI X*** verpflichtet sich weiters, die für diesen Zweck notwendige Urkunde bei Vorliegen der oben angeführten Voraussetzungen in grundbuchsfähiger Form zu fertigen.*

12. Kosten und Gebühren

(...)

13. Verwahrung der Originalurkunde

(...)“

Die Bf bezahlte den vereinbarten monatlichen Bestandzins tatsächlich erst ab dem Jahr 2016 an ***DI X***. Im Zeitraum August 2014 (Abschluss des Bestandvertrages) bis Dezember 2015 erfolgten keine Bestandzinszahlungen.

Die Bf errichtete auf dem Grundstück ein Gebäude, dessen Herstellungskosten sich auf rund 532.000,00 Euro netto beliefen (Fertigstellung im Wesentlichen Ende 2015; Vorsteuern wurden von der Bf ab dem Jahr 2014 geltend gemacht). Zur Finanzierung der Herstellungskosten schloss die Bf mit der ***S Bank*** am 13.8.2014 einen Abstattungskreditvertrag über einen einmal ausnützbaren Kredit in Höhe von 450.000,00 Euro ab. Zur Besicherung des Kredites hatte ***DI X*** als Bürge einzustehen. Zudem wurde am Grundstück und am Gebäude ein Pfandrecht in Höhe von 540.000,00 Euro begründet. Darüber hinaus verpfändete ***DI X*** sämtliche Ansprüche aus zwei von ihm abgeschlossenen Lebensversicherungsverträgen an die ***S Bank***.

Die Kreditkonditionen lauten auszugsweise wie folgt (Punkt A des Abstattungskreditvertrages vom 13.8.2014):

„Einmal ausnützbarer Kredit EUR 450.000,-

Sollzinsen 1,75 % p.a. halbjährliche Anpassung, erstmals am 01.01.2015, entsprechend der Entwicklung 6-Monats-Satz-EURIBOR + 1,375 %-Punkte, Berechnungsbasis vorvorletzter Tagessatz vor Beginn einer Zinsperiode. Auf volle 0,125 %-Punkte ist aufzurunden.

(...)

*Rückzahlung jeweils am Monatsletzten, in 240 monatlichen Pauschalraten EUR 1.775,- beginnend mit 31.01.2015, zusätzlich EUR 140.000,- am 31.12.2034. Ratenanpassung bei Konditionenänderung. Bis zum 31.12.2014 sind die Zinsen und Nebengebühren zu den Abschlussterminen zu bezahlen. Bei Deckung zu Lasten Konto IBAN ***IBAN*** bei BIC ***BIC*** ***S Bank***.“*

Am 13.8.2014 schlossen ***DI X***, die Bf und die kreditgewährende ***S Bank*** eine Zusatzvereinbarung zum oben zitierten Bestandvertrag vom 11.8.2014 ab, die ihrem Wortlaut zufolge solange in Geltung steht, solange die pfandreichtlich sichergestellten Forderungen der kreditgewährenden ***S Bank*** noch nicht vollständig getilgt sind. Darin ist im Wesentlichen geregelt, dass die kreditgewährende ***S Bank*** bzw ein von dieser namhaft gemachter Dritter in den nachfolgend genannten Fällen in das Bestandverhältnis eintreten kann:

*„1. Wenn der Vermieter (Anm des BFG: damit ist ***DI X*** gemeint) zur vorzeitigen Auflösung des Mietvertrages berechtigt wäre.*

2. Wenn der Mieter (Anm des BFG: damit ist die Bf gemeint) *beabsichtigt, von seinem Kündigungsrecht Gebrauch zu machen.*
3. Wenn über das Vermögen des Mieters oder Kreditnehmers das Konkurs-, Ausgleichs- oder Vorverfahren eröffnet wurde oder ein Antrag auf Eröffnung eines Konkurses mangels deckender Kosten abgewiesen wurde.
4. Wenn gegen den Mieter oder Kreditnehmer Exekution zur Befriedigung oder Sicherstellung geführt wird.
5. Wenn der Kreditnehmer seinen Rückzahlungsverpflichtungen gegenüber der Kreditunternehmung nicht nachkommt.“

Geplant wurde das Gebäude von ***DI X*** in seiner Funktion als geschäftsführender Architekt der Bf. In den aktenkundigen Planungsunterlagen, in welchen ***DI X*** als Planverfasser genannt ist, ist als Projektname „EFH ***X***“ (also Einfamilienhaus ***X***) angeführt.

Es handelt sich dabei um ein modernes, architektonisch hochwertiges, zweigeschossiges Einfamilienhaus mit einer Nutzfläche von 245 m², die sich den aktenkundigen Planungsunterlagen zufolge wie folgt aufgliedert: Im Erdgeschoss befinden sich neben einem Vorraum und einem Technikraum ein großzügig angelegter Wohn- und Essbereich samt Küche, eine Sanitär-Anlage (Bad + WC) sowie ein Zimmer für Home-Office, das unmittelbar über den Wohn- und Essbereich erreichbar ist. Umgeben ist das Erdgeschoss von einer großzügig angelegten Außenterrasse. Das Obergeschoss umfasst neben einem Gangbereich ein Schlafzimmer mit angrenzendem Umkleideraum, drei Kinderzimmer (entsprechend der Anzahl der Kinder von ***DI X*** und dessen Ehegattin), ein großzügig angelegtes Badezimmer, von dem aus man auf einen Balkon gelangt, ein kleines Badezimmer samt WC sowie ein separates WC.

Vom Standard eines durchschnittlichen Einfamilienhauses hebt sich das Gebäude durch seine Größe (Nutzfläche: 245 m²; die Nutzfläche eines durchschnittlichen Einfamilienhauses in der Steiermark lag im Jahr 2014 bei 140,00 m² und im Jahr 2015 bei 138,20 m²), durch seine besondere architektonische Qualität sowie durch eine Reihe repräsentativer Elemente deutlich ab. Dazu zählen etwa variable Raumhöhen (2,50 m bis 5,20 m), vom Erdgeschoss in das Obergeschoss reichende Lufträume und großzügige Verglasungen, wie zB eine durchgehende Glasfront im Wohn- und Essbereich im Ausmaß von 5,00 m x 3,60 m sowie eine Dachverglasung („Lichtkuppel“). Damit wollte ***DI X*** ein besonderes Wohnflair für sich und seine Familie schaffen. Das Gebäude ist nach seiner Grundkonzeption auf die privaten Wohnbedürfnisse von ***DI X*** und dessen Familie zugeschnitten.

Die Bf erbrachte im Zuge der Errichtung des Gebäudes Eigenleistungen größeren Umfanges (Planung, Koordination, Bauaufsicht). Darüber hinaus griff die Bf im Zuge der Errichtung des Gebäudes auf ihre laufenden Kooperationspartner-Unternehmen in der Baubranche zurück, die ihre Leistungen zu stark vergünstigten Konditionen erbrachten. Wären einerseits keine Eigenleistungen erbracht worden und andererseits Bauleistungen zu „normalen“ Konditionen in Anspruch genommen worden, wären die Herstellungskosten des Gebäudes, die 532.000,00 Euro netto ausmachten, wesentlich höher ausgefallen. Der Verkehrswert des Gebäudes ist demnach wesentlich höher als dessen tatsächliche Herstellungskosten.

Mit Mietvertrag vom 1.10.2015 vermietete die Bf an **DI X** *„die im Gebäude befindliche Wohnung.“* Der Mietvertrag lautet auszugsweise wie folgt:

„Präambel:

*Die **Bf**, **Firmenbuch-Nummer**, ist Alleineigentümerin des auf der Liegenschaft **EZ KG** (...) im eigenen Namen und auf eigene Rechnung errichteten Gebäudes (= Superädifikates).*

1. Bestandobjekt

1.1. Gegenstand dieses Mietvertrages ist die im Gebäude befindliche Wohnung.

1.2. Beim gegenständlichen Bestandobjekt handelt es sich um ein gemäß § 1 Abs. 2 Z 5 MRG von den Bestimmungen des MRG ausgenommenes Objekt (Vollausnahme). Es gelten daher die in diesem Vertrag getroffenen Vereinbarungen und bei Fehlen einer Vereinbarung ergänzend die Regelungen des ABGB.

1.3. Die Vermieterin vermietet und übergibt und der Mieter mietet und übernimmt das unter Punkt 1.1. näher bezeichnete Bestandobjekt.

1.4. Die Ausstattung des Bestandobjektes ist dem Mieter bekannt. Abweichungen, soweit diese zumutbar, insbesondere geringfügig und sachlich gerechtfertigt sind, wie etwa die Erfüllung baubehördlicher Auflagen, technische und statische Erfordernisse, anerkennt der Mieter, wenn sich Größe und/oder Beschaffenheit des Bestandobjektes nicht wesentlich ändern. Gleichzeitig wird dem Mieter das Nutzungsrecht an den zum allgemeinen Gebrauch des Mieters bestimmten Einrichtungen eingeräumt.

1.5. Die Vermietung des Bestandobjektes erfolgt ausschließlich zu Wohnzwecken. Jede Änderung des vereinbarten Verwendungszweckes bedarf der vorherigen schriftlichen Zustimmung der Vermieterin.

2. Beginn und Dauer des Mietverhältnisses

2.1. Das Mietverhältnis beginnt am 1.10.2015 und wird unbefristet abgeschlossen.

2.2. Das Mietverhältnis kann sowohl von der Vermieterin als auch vom Mieter unter Einhaltung einer 3 monatigen Kündigungsfrist jeweils zum Quartalsende gekündigt werden.

2.3. Ebenso besteht die Möglichkeit der sofortigen Vertragsauflösung aus wichtigem Grund nach den §§ 1117 und 1118 ABGB.

(...)

3. Mietzins

3.1. Der frei vereinbarte, von beiden Vertragsteilen als derzeit angemessen erachtete monatliche Mietzins besteht aus dem Hauptmietzins, den Betriebs- und Nebenkosten und der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe.

Die Betriebskosten umfassen die Kosten für Strom, Wasser und allfällige Nebenkosten wie Grundsteuer etc.

3.2. Der Mieter verpflichtet sich, ab Beginn des Mietverhältnisses einen monatlichen Mietzins für den Bestandgegenstand in der Höhe von (Ann.: 188 m² x 4,8 netto) 902,40 (exkl. 10% USt), zuzüglich einer monatlichen Betriebskostenvorauszahlung in Höhe von 451,20 (brutto) zu bezahlen.

Der sich somit ergebende Gesamtbetrag in Höhe von 1.443,84 ist jeweils im Voraus am 1. eines jeden Monats fällig und auf das Konto der Vermieterin spesen- und abzugsfrei einzubezahlen.

Bei Zahlungsverzug gelten Verzugszinsen in Höhe von 8% über dem Basiszinssatz als vereinbart und verpflichtet sich der Mieter darüber hinaus zum Ersatz aller, der Vermieterin im Fall ihres Zahlungsverzuges zur Einmahnung fälliger Entgelte angefallenen, notwendigen und zweckentsprechenden Betreibungs- und Einbringungskosten, wie insbesondere Mahnspesen, Prozess- und Vertretungskosten.

3.3. Der Mietzins gemäß Vertragspunkt 3.2. erhöht sich in dem Maße, das sich aus der Veränderung des vom österreichischen statistischen Zentralamt monatlich verlautbarten Verbraucherpreisindex 2010 oder des an seine Stelle tretenden Index gegenüber dem verlautbarten Ausgangsindex für ... ergibt, wobei Erhöhungen bis jeweils einschließlich 3% solange außer Ansatz bleiben, bis diese Toleranzgrenze überschritten wird; diese sind aber bei Überschreitung voll zu berücksichtigen.

(...)

3.7. Der Mieter anerkennt ausdrücklich die Angemessenheit des vereinbarten Mietzinses im Hinblick auf die Lage, Ausstattung und Funktionalität und verzichtet ausdrücklich auf jedwede Einwendung hinsichtlich der Höhe des vereinbarten Mietzinses.

4. Zustand

Zufolge Besichtigung des Mietobjektes und bester Kenntnis desselben verzichtet der Mieter gegenüber der Vermieterin auf eine Haftung bzw. Gewährleistung für eine bestimmte Größe, Beschaffenheit oder für einen bestimmten Bau- und Erhaltungszustand desselben. Der Mieter bestätigt mit Unterfertigung dieses Vertrages den ordnungsgemäßen, für den vereinbarten Zweck besonders tauglichen Zustand des Bestandobjektes.

5. Erhaltungsvereinbarung

(...)

6. Gebrauchsüberlassung

Ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Vermieterin ist es dem Mieter untersagt, den Mietgegenstand entgeltlich oder unentgeltlich, zur Gänze oder teilweise, dauernd oder vorübergehend, an dritte Personen, in welcher rechtlichen Form immer, zur Benützung zu überlassen, zum Beispiel unter zu vermieten, die Rechte aus diesem Vertrag abzutreten oder zu übertragen.

7. Beendigung des Mietverhältnisses

7.1. Der Mieter ist verpflichtet, bei Beendigung des Mietverhältnisses die Räumung des Bestandobjektes und die sonstigen ihn treffenden Obliegenheiten, insbesondere auch dessen Reinigung derart rechtzeitig vorzunehmen, dass das Bestandobjekt von der Vermieterin unmittelbar nach Vertragende weiter verwertet werden kann.

(...)

8. Schriftform und Gebühren

(...)

9. Allgemeines

(...)“

Nach Punkt 1.1. des Mietvertrages vom 1.10.2015 ist Bestandobjekt „*die im Gebäude befindliche Wohnung.*“ Dem Mietvertrag ist jedoch nicht zu entnehmen, welche konkrete Gebäudefläche bzw welche konkreten Räumlichkeiten damit gemeint sein sollen (die Berechnung der Kaltmiete erfolgt nach Punkt 3.2. des Mietvertrages auf Basis einer Quadratmeterzahl von 188 m²; welche konkrete Gebäudefläche bzw welche konkreten Räumlichkeiten damit gemeint sein sollen, bleibt offen). Den aktenkundigen Gebäudeplänen zufolge handelt es sich beim Gebäude, wie bereits oben dargelegt wurde, um ein

zweigeschossiges Einfamilienhaus mit Wohn- und Essbereich sowie Arbeitszimmer (dieses ist unmittelbar über den Wohn- und Essbereich erreichbar) im Erdgeschoss und Schlafräumen im Obergeschoss. Eine eigenständige, räumlich abgegrenzte Wohnung innerhalb dieses Gebäudes ist nicht ersichtlich. Dem Mietvertrag ist auch keine Regelung dahingehend zu entnehmen, ob und welche Räumlichkeiten des Gebäudes der Nutzung durch die Bf für Büro Zwecke vorbehalten sein sollen. Der Mietvertrag lässt somit eine klare Beschreibung des Mietgegenstandes vermissen.

DI X und dessen Familie stand in den Streitjahren nicht nur ein räumlich abgegrenzter Teil des Einfamilienhauses, sondern das gesamte Einfamilienhaus zur Nutzung zur Verfügung.

Im Laufe des Jahres 2019, somit nach den Streitjahren, trennten sich ***DI X*** und dessen Ehegattin, woraufhin die Ehegattin samt den drei Kindern aus dem Einfamilienhaus auszog.

DI X blieb weiterhin dort wohnhaft.

DI X präsentierte das Einfamilienhaus aufgrund seiner besonderen architektonischen Qualität immer wieder (potentiellen) Kunden der Bf.

Ein funktionierender Mietenmarkt für Einfamilienhäuser der gegenständlichen Art wurde von der Bf nicht nachgewiesen.

Die Renditemiete – verstanden als Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors iSd Rechtsprechung des VwGH (siehe dazu unter Punkt II.2. [Beweiswürdigung]) – lag im Jahr 2015 bei 4,75%.

Die Errichtungskosten eines im Jahr 2015 im städtischen Bereich in der Steiermark errichteten durchschnittlichen Einfamilienhauses in der Ausstattungskategorie „gehoben“ lagen bei rund 1.690,00 Euro netto pro m² (exklusive Kosten für Planung und Projektnebenleistungen).

Die Bf erzielte ab Ende 2015 Mieterträge aus der Vermietung der Immobilie an ***DI X***. Die Mieterträge sowie die mit der Immobilie zusammenhängenden Aufwendungen stellen sich ab dem Jahr 2015 wie folgt dar:

	2015	2016	2017	2018
Erträge				
Mieterträge inkl Betriebskosten	1.312,58	15.750,96	15.750,96	15.750,96
Summe Erträge	1.312,58	15.750,96	15.750,96	15.750,96
Aufwendungen				
AfA	4.971,56	9.559,22	9.634,62	9.634,62

Strom	630,85	2.575,22	1.860,68	1.578,69
Wasser	72,72	177,18	180,62	188,15
Rauchfangkehrer	194,28	48,26	0,00	50,74
Grundmiete Bf an ***DI X***	0,00	5.005,00	4.620,00	4.620,00
Hausgebühren Stadt ***Stadt***	0,00	708,19	647,04	617,09
Zinsaufwand Bankkredit	5.614,66	5.995,81	5.803,55	5.583,56
Sonstiges	0,00	0,00	0,00	477,50
Summe Aufwendungen	11.484,07	24.068,88	22.746,51	22.750,35
Ergebnis	-10.171,49	-8.317,92	-6.995,55	-6.999,39

2. Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen der Bf beruhen auf einer Abfrage des Firmenbuches (OZ 59).

Dass die Bf ab dem 1.7.2017 ein Büro an der Adresse ***Adresse Bf***, unterhielt, ist dem aktenkundigen Mietvertrag vom 1.6.2017 über die Anmietung von Geschäftsräumlichkeiten an eben dieser Adresse zu entnehmen (OZ 21). Dass die Bf davor ein Büro an der Adresse ***Adresse Bf alt***, unterhielt, ergibt sich aus den aktenkundigen Buchhaltungsunterlagen. So finden sich etwa in den Saldenlisten betreffend die Wirtschaftsjahre 2015 und 2016 das Aufwandskonto 7280 mit der Bezeichnung „Stromkosten, Büro ***Adresse Bf alt***“ sowie das Forderungskonto 2360 mit der Bezeichnung „Kautionen MV ***Adresse Bf alt***“ (OZ 23 S 10-11 und S 14-15). Auch im Firmenbuch war als Geschäftsanschrift der Bf zunächst die Adresse ***Adresse Bf alt***, vermerkt und ist nunmehr die Adresse ***Adresse Bf***, hinterlegt (OZ 59).

Dass ***DI X*** mit Kaufvertrag vom ***tt.mm.2011*** das Grundstück ***EZ KG*** erwarb, ist der im Akt einliegenden Kopie dieses Vertrages zu entnehmen (OZ 20).

Die Feststellungen zur Lage des Grundstückes gründen sich auf eine Abfrage von „google maps“ (OZ 53).

Der auszugsweise wiedergegebene Inhalt des Bestandvertrages vom 11.8.2014, mit welchem ***DI X*** das Grundstück an die Bf in Bestand gab, entstammt der im Akt einliegenden Kopie dieses Vertrages (OZ 16).

Dass die Bf den vereinbarten monatlichen Bestandzins tatsächlich erst ab dem Jahr 2016 an ***DI X*** leistete, ergibt sich ua aus den zahlenmäßigen Aufstellungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung (OZ 11 S 2). Im Zuge des am 20.8.2024 abgehaltenen Erörterungstermines wurde dies vom steuerlichen Vertreter der Bf ausdrücklich bestätigt (OZ 55 S 6).

Die Feststellung, dass sich die Herstellungskosten des Gebäudes auf rund 532.000,00 Euro netto belaufen, beruht zum einen auf den aktenkundigen Anlagenverzeichnissen betreffend die Wirtschaftsjahre 2014 bis 2016 (OZ 14 S 7 ff) und zum anderen auf den Ausführungen von ***DI X*** in seinem aktenkundigen Schreiben vom 14.1.2019 (OZ 26 S 13).

Die Feststellungen zur Fremdfinanzierung des Gebäudes sowie zur Besicherung des Bankkredites gründen sich auf die diesbezüglichen aktenkundigen Unterlagen (Abstattungskreditvertrag, Bürgschaftsvertrag, Pfandverträge Lebensversicherungen, Grundbuchsauszug) (OZ 15 und OZ 17 S 3).

Der auszugsweise wiedergegebene Inhalt der zwischen ***DI X***, der Bf und der kreditgewährenden ***S Bank*** am 13.8.2014 abgeschlossenen Zusatzvereinbarung zum Bestandvertrag vom 11.8.2014 entstammt der im Akt einliegenden Kopie dieser Vereinbarung (OZ 15 S 18-20).

Die Feststellungen zur räumlichen Aufteilung des Gebäudes beruhen auf den im Akt einliegenden Planungsunterlagen (OZ 26 S 14-16, OZ 46).

Dass die Nutzfläche des Gebäudes 245 m² beträgt, ist ua dem von ***DI X*** verfassten Schreiben vom 14.1.2019 zu entnehmen (OZ 26 S 13). Dass die Nutzfläche eines durchschnittlichen Einfamilienhauses in der Steiermark im Jahr 2014 bei 140,00 m² und im Jahr 2015 bei 138,20 m² lag, gründet sich auf nachfolgende Tabelle (Quelle: Statistik Austria Mikrozensus, abgedruckt in *Pröll/Baumgartner*, Das repräsentative Wohnhaus, SWK 2021, 1206 [1208]):

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

Diese zahlenmäßige Aufstellung, die das Bundesfinanzgericht den Verfahrensparteien im Zuge des am 20.8.2024 abgehaltenen Erörterungstermines zukommen ließ, wurde von den Verfahrensparteien ohne weiteres Vorbringen zur Kenntnis genommen (OZ 55 S 2).

Die Feststellungen zur besonderen architektonischen Qualität sowie zu den repräsentativen Elementen, die das Gebäude von einem durchschnittlichen Einfamilienhaus deutlich abheben, gründen sich einerseits auf die vom Finanzamt anlässlich der Beschwerdevorlage übermittelten Fotos des Gebäudes (Außenansichten; OZ 18 S 3-4) und andererseits auf die auf der Homepage der Bf abrufbaren Fotos des Gebäudes (Innenansichten). So wird auf der Homepage der Bf – als eines von vielen Referenzprojekten – das „***Haus X***“ mit dem Vermerk „© ***Bf Architektur*** 2018“ präsentiert, bei dem es sich, wie aus den ebenfalls auf der Homepage der Bf abrufbaren Gebäudeplänen (Erdgeschoss, Obergeschoss) ersichtlich ist, um das hier gegenständliche Einfamilienhaus handelt (***Homepage Bf***, abgefragt am 25.11.2024; OZ 60-71). Zudem wies ***DI X*** in seinem aktenkundigen Schreiben vom 14.1.2019 selbst ausdrücklich darauf hin, dass beim „EFH ***X***“ architektonische Elemente und Gestaltungsmaßnahmen eingesetzt worden seien, die den repräsentativen Charakter des Gebäudes widerspiegeln (OZ 26 S 13).

In der Beschwerde wurde diesbezüglich ausgeführt, es seien Materialien verwendet bzw. architektonisch ausgefallene Elemente realisiert worden, die „*nicht ursächlich der Schaffung von Wohnraum dienen sollten.*“ Vielmehr sei das Ziel verfolgt worden, die innovativen Ideen des Architekturbüros der Bf neuen Kunden näher zu bringen (OZ 30 S 2).

Dazu ist Folgendes zu bemerken: Den aktenkundigen Planungsunterlagen zufolge ist das Gebäude als klassische Wohnimmobilie konzipiert (OZ 26 S 14-16, OZ 46). Die besonderen architektonischen Elemente, wie etwa unterschiedliche Raumhöhen (bis zu 5,20 m), vom Erdgeschoss in das Obergeschoss reichende Lufträume, großzügige Verglasungen sowie eine „Lichtkuppel“, verleihen dem Gebäude unzweifelhaft ein besonderes, exklusives, lichtdurchflutetes Wohnflair, in dessen Genuss ***DI X*** und seine Familie kamen. Weshalb diese besonderen architektonischen Elemente „*nicht ursächlich der Schaffung von Wohnraum*

dienen sollten“, ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar. Die Bf blieb diesbezüglich jegliche schlüssige Erklärung schuldig. Das Bundesfinanzgericht nimmt es vor diesem Hintergrund als erwiesen an, dass *****DI X***** ein besonderes Wohnflair für sich und seine Familie schaffen wollte.

Im Schreiben vom 16.9.2024 führte der steuerliche Vertreter der Bf überdies ins Treffen, die Planung des Gebäudes sei sehr aufwendig gewesen, weil unterschiedliche Nutzungsformen (Wohnimmobilie, Geschäftsimmobilie) in Erwägung gezogen worden seien. Eine Veränderung der Nutzung sei ohne große Eingriffe möglich (OZ 51 S 3).

Auch dieses Vorbringen geht über die Behauptungsebene nicht hinaus. Es ist nicht ersichtlich, weshalb das Gebäude, das nach seiner Grundkonzeption als klassische Wohnimmobilie mit Wohn- und Essbereich sowie Arbeitszimmer im Erdgeschoss und Schlafräumen im Obergeschoss ausgestaltet ist, leichter als andere Einfamilienhäuser in eine Geschäftsimmobilie umfunktioniert werden können soll. Ganz im Gegenteil: Die großzügig angelegten, durchgängigen Glasfronten im Wohn- und Essbereich führen dazu, dass etwa Raumteilungen nicht ohne Weiteres vorgenommen werden können.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bf im Schreiben vom 16.9.2024 zudem darauf verweist, dass das Gebäude nicht auf die Wohnbedürfnisse der Familie *****X***** zugeschnitten sei (OZ 51 S 3), so ist dies schon insofern nicht nachvollziehbar, als in den aktenkundigen Planungsunterlagen ausdrücklich vom „EFH *****X*****“, also Einfamilienhaus *****X*****, die Rede ist, im Obergeschoss drei Kinderzimmer („Kind 1“, „Kind 2“, „Kind 3“) vorgesehen sind, was der Anzahl der Kinder von *****DI X***** und seiner Ehegattin entspricht, und Kernelement des Erdgeschosses ein großzügig angelegter Wohn- und Essbereich ist. Für das Bundesfinanzgericht steht vor diesem Hintergrund fest, dass das Gebäude nach seiner Grundkonzeption auf die privaten Wohnbedürfnisse von *****DI X***** und seiner Familie zugeschnitten ist.

Dass die Bf im Zuge der Errichtung des Gebäudes Eigenleistungen größeren Umfanges erbrachte und auf ihre laufenden Kooperationspartner-Unternehmen in der Baubranche zurückgriff, die ihre Leistungen zu stark vergünstigten Konditionen erbrachten, ist dem Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf vom 16.9.2024 zu entnehmen (OZ 51 S 3). Zudem entspricht es der Lebenserfahrung, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der durch seine in der Baubranche vernetzte Ein-Mann-GmbH für sich selbst eine Wohnimmobilie errichten lässt, über ein entsprechendes Netzwerk an Kooperationspartner-Unternehmen in der Baubranche verfügt, die aufgrund der laufenden Zusammenarbeit bereit sind, die von ihnen angebotenen Bauleistungen (zB Aufstellen des Rohbaus, Fassadenarbeiten) zu stark vergünstigten Konditionen zu erbringen.

Der auszugsweise wiedergegebene Inhalt des Mietvertrages vom 1.10.2015, mit welchem die Bf „*die im Gebäude befindliche Wohnung*“ an *****DI X***** vermietete, entstammt der im Akt einliegenden Kopie dieses Vertrages (OZ 22).

Die Feststellung, dass ***DI X*** und seiner Familie in den Streitjahren nicht nur ein räumlich abgegrenzter Teil des Einfamilienhauses, sondern das gesamte Einfamilienhaus zur Nutzung zur Verfügung stand, beruht auf Folgendem:

Nach Punkt 1.1. des Mietvertrages vom 1.10.2015 ist Bestandsobjekt „*die im Gebäude befindliche Wohnung.*“ (OZ 22) Dem Mietvertrag vom 1.10.2015 ist jedoch nicht zu entnehmen, welche konkrete Gebäudefläche bzw welche konkreten Räumlichkeiten damit gemeint sein sollen (die Berechnung der Kaltmiete erfolgt nach Punkt 3.2. des Mietvertrages vom 1.10.2015 auf Basis einer Quadratmeterzahl von 188 m²; welche konkrete Gebäudefläche bzw welche konkreten Räumlichkeiten damit gemeint sein sollen, bleibt offen). Der Mietvertrag vom 1.10.2015 lässt diesbezüglich jegliche Konkretisierung vermissen. Den aktenkundigen Planungsunterlagen zufolge handelt es sich beim Gebäude, wie bereits oben dargelegt wurde, um ein zweigeschossiges Einfamilienhaus mit Wohn- und Essbereich sowie Arbeitszimmer (dieses ist unmittelbar über den Wohn- und Essbereich erreichbar) im Erdgeschoss und Schlafräumen im Obergeschoss. Eine eigenständige, räumlich abgegrenzte Wohnung innerhalb des Gebäudes ist nicht ersichtlich. Im Mietvertrag vom 1.10.2015 ist auch nicht geregelt, ob und welche Räumlichkeiten des Einfamilienhauses der Nutzung durch die Bf für Büro Zwecke vorbehalten sein sollen. Der steuerliche Vertreter der Bf räumte im Zuge des am 20.8.2024 abgehaltenen Erörterungstermines selbst ein, dass die Verträge diesbezüglich „*nichts hergeben*“ (OZ 55 S 6). Aus vertraglicher Sicht bleibt daher offen, worin der Mietgegenstand konkret besteht.

Der Homepage der Bf sind ebenfalls keine Anhaltspunkte dahingehend zu entnehmen, dass das Gebäude bzw Teile hiervon tatsächlich durch die Bf für Büro Zwecke genutzt worden wären. Als Kontaktadresse war dort lediglich ***Adresse Bf alt***, angeführt (***Homepage Bf*** [Reiter „Kontakt“], Screenshots vom 25.3.2016 und 23.10.2017 [abrufbar unter <https://web.archive.org/>] [OZ 55 S 11-12])).

Auch die vom steuerlichen Vertreter der Bf diesbezüglich getätigten Ausführungen erweisen sich als widersprüchlich:

In einem an das Finanzamt gerichteten E-Mail vom 25.1.2019 gab der steuerliche Vertreter der Bf – ohne nähere Konkretisierung – an, dass sich im Haus Büroflächen der Bf im Ausmaß von 51 m² befänden. Der Büroanteil entspräche somit 20% der Nutzfläche des Hauses (245 m²) (OZ 24 S 15).

Im Zuge einer am 9.10.2019 mit Vertretern des Finanzamts abgehaltenen Besprechung teilte der steuerliche Vertreter der Bf mit, dass sich ***DI X*** und seine Ehegattin getrennt hätten und „*das im Haus gelegene Arbeitszimmer (...) jetzt privat genutzt [wird].*“ (OZ 26 S 9) Darin kommt zum Ausdruck, dass keine klare Grenzziehung zwischen Büroflächen und privat genutzten Gebäudeflächen bestand.

Vom Finanzamt wurden in der Folge – wie dem Außenprüfungsbericht zu entnehmen ist (OZ 27 S 3) – Büroflächen der Bf im Ausmaß von 11% der Nutzfläche des Gebäudes anerkannt, dies (lediglich) mit der Begründung, dass in den aktenkundigen Planungsunterlagen ein Raum mit „Home-Office“ beschrieben sei und sich daneben eine Sanitär-Anlage (Bad + WC) befinde. Dem ist der steuerliche Vertreter der Bf im weiteren Verlauf des Verfahrens nicht entgegengetreten.

Befragt danach, worauf sich die betriebliche Nutzung des Gebäudes durch die Bf im Ausmaß von 11% der Nutzfläche des Gebäudes gründet, gab der steuerliche Vertreter der Bf im Zuge des am 20.8.2024 abgehaltenen Erörterungstermines Folgendes zu Protokoll: *„Zwar geben es die Verträge nicht her, tatsächlich wurde es aber so gehandhabt, dass das Gebäude, in dem Hr. ***DI X*** selbst wohnt, von Interessenten auf Nachfrage besucht werden kann. Das ist aus meiner Sicht entscheidend.“* (OZ 55 S 6) Der steuerliche Vertreter der Bf ging dabei in keinsten Weise darauf ein, dass in den Streitjahren einzelne Gebäudeteile der Nutzung durch die Bf für Büro Zwecke vorbehalten gewesen sein sollen.

In seinem Schreiben vom 16.9.2024 führte der steuerliche Vertreter der Bf wiederum aus, *„Herr ***DI X*** bzw die ***Bf*** unterhält ein Büro und ein Archiv im Haus.“* (OZ 51 S 3) Damit lässt der steuerliche Vertreter der Bf selbst offen, ob die – nicht näher bezeichneten – Gebäudeflächen ***DI X*** oder der Bf zuzuordnen sein sollen.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass die Aussagen des steuerlichen Vertreters der Bf zur Frage der Nutzung des Gebäudes durch die Bf in den Streitjahren eine klare Linie vermissen lassen.

Die im Akt einliegenden Planungsunterlagen, die mit 25.8.2019 datiert sind und damit augenscheinlich während der Außenprüfung adaptiert wurden, weisen – in Form von schraffierten Linien – eine „Bürofläche“ im Erdgeschoss des Einfamilienhauses aus (OZ 46). Dazu zählen ein 20,60 m² großer, unmittelbar an den Wohn- und Essbereich angrenzender, mit „Home-Office“ beschriebener Raum, die einzige im Erdgeschoss gelegene, unmittelbar an den Wohn- und Essbereich angrenzende Sanitär-Anlage (Bad + WC) sowie ein räumlich nicht abgetrennter Teil des Wohn- und Essbereiches selbst. Wie der offene Wohn- und Essbereich bei einer dort wohnhaften fünfköpfigen Familie – in den Streitjahren war nicht nur ***DI X***, sondern seine gesamte Familie im Einfamilienhaus wohnhaft – zum Teil der Nutzung durch die Bf für Büro Zwecke vorbehalten sein soll, erschließt sich dem Bundesfinanzgericht nicht und findet sich dazu im Akt auch keine schlüssige Erklärung der Bf. Genauso wenig nachvollziehbar ist es für das Bundesfinanzgericht, dass die einzige im Erdgeschoss gelegene, unmittelbar an den Wohn- und Essbereich angrenzende Sanitär-Anlage (Bad + WC) Teil der der Bf zuzuordnenden Bürofläche sein soll, liegt es doch geradezu auf der Hand, dass diese Sanitär-Anlage laufend von der dort wohnhaften Familie von ***DI X*** genutzt wurde. Zum 20,60 m² großen, unmittelbar an den Wohn- und Essbereich angrenzenden, mit „Home-Office“ beschriebenen Raum ist Folgendes zu bemerken: Der Umstand, dass dieser – in den privaten

Wohnungsverband integrierte und nicht etwa separat zugängliche – Raum mit „Home-Office“ beschrieben ist, legt nahe, dass er von ***DI X*** in den Streitjahren (ua) für berufliche Agenden genutzt wurde. Hinweise darauf, dass dieser Raum der Nutzung durch die Bf vorbehalten gewesen sein soll, finden sich dagegen, wie bereits oben dargelegt wurde, weder in den aktenkundigen Verträgen noch auf der Homepage der Bf und auch nicht in den sonstigen im Akt einliegenden Unterlagen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass

- vertraglich nicht geregelt ist, ob und welche Räumlichkeiten des Einfamilienhauses der Nutzung durch die Bf für Büro Zwecke vorbehalten sein sollen,
- die Aussagen des steuerlichen Vertreters der Bf zur Frage der Nutzung des Einfamilienhauses durch die Bf in den Streitjahren eine klare Linie vermissen lassen, und
- die in den aktenkundigen Planungsunterlagen gekennzeichneten Büroflächen der Bf unplausibel erscheinen.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass auf der Homepage der Bf das „***Haus X***“ mit dem Vermerk „© ***Bf Architektur*** 2018“ – als eines von vielen Referenzprojekten – präsentiert wird, bei dem es sich, wie aus den ebenfalls auf der Homepage der Bf abrufbaren Gebäudeplänen (Erdgeschoss, Obergeschoss) ersichtlich ist, um das hier gegenständliche Gebäude handelt (***Homepage Bf***, abgefragt am 25.11.2024; OZ 60-71). Das Gebäude wird dabei als klassisches privat genutztes Einfamilienhaus dargestellt.

Das Bundesfinanzgericht nimmt es vor diesem Hintergrund als erwiesen an, dass ***DI X*** und seiner Familie in den Streitjahren nicht nur ein räumlich abgegrenzter Teil des Einfamilienhauses, sondern das gesamte Einfamilienhaus zur Nutzung zur Verfügung stand.

Die Feststellung, dass sich ***DI X*** und dessen Ehegattin im Laufe des Jahres 2019 trennten und die Ehegattin in der Folge aus dem Einfamilienhaus auszog, beruht einerseits auf einem aktenkundigen E-Mail des steuerlichen Vertreters der Bf an die Prüferin vom 16.3.2019 (OZ 24 S 9) und andererseits auf einem im Akt einliegenden, mit „*Besprechung am 09.10.2019, 9:00 Uhr, FA ***FA****“ titulierten Aktenvermerk des Finanzamtes, der auch vom steuerlichen Vertreter der Bf unterfertigt wurde (OZ 26 S 9). Dass auch die drei Kinder aus dem Einfamilienhaus auszogen, ist dem Zentralen Melderegister zu entnehmen, in welchem für die Ehegattin und die drei Kinder ab 10.1.2020 die Adresse ***Adresse Ehegattin + Kinder***, als Hauptwohnsitz hinterlegt war (davor war als Hauptwohnsitz die Adresse der hier gegenständlichen Immobilie [***Adresse Immobilie***] vermerkt) (OZ 57 S 3 ff).

Dass ***DI X*** das Einfamilienhaus aufgrund seiner besonderen architektonischen Qualität immer wieder (potentiellen) Kunden der Bf präsentierte, ist den diesbezüglichen – im Laufe des Verfahrens mehrmals wiederholten – Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf zu

entnehmen, denen das Finanzamt nicht entgegengetreten ist. Zudem entspricht es der Lebenserfahrung, dass der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer einer auf dem Fachgebiet der Architektur tätigen GmbH eine von ihm geplante, der privaten Eigennutzung dienende, architektonisch hochwertige Immobilie immer wieder (potentiellen) Kunden „seiner“ GmbH präsentiert.

Zum nicht erbrachten Nachweis eines funktionierenden Mietenmarkts für Einfamilienhäuser der gegenständlichen Art:

Ein funktionierender Mietenmarkt ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nur dann als gegeben anzunehmen, wenn ein wirtschaftlich agierender und nur am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde. Dies ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (vgl zB VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067). Vom Steuerpflichtigen ist daher der Nachweis zu erbringen, dass das konkrete Wohnobjekt der Körperschaft Mietrenditen erbringt, wie sie bei gut rentierlichen Objekten erzielbar sind (vgl VwGH 8.9.2022, Ra 2020/15/0026). Ein funktionierender Mietenmarkt liegt nur dann vor, wenn ein wirtschaftlich agierender und nur am Mietertrag interessierter Investor bei Außerachtlassung der Wertsteigerung der Immobilie sein Kapital in ein solches Objekt investieren würde. Dabei ist auch ein Vergleich mit anderen Immobilieninvestments anzustellen. Seitens des Steuerpflichtigen ist daher nachzuweisen, dass er vor der Anschaffung oder Errichtung des Mietobjektes den entsprechenden Mietenmarkt (im gegebenen geographischen Einzugsgebiet) erkundet hat und sich auf dieser Basis als ökonomisch agierender Investor für die Anschaffung oder Errichtung der Immobilie entschieden hat (vgl VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0047).

Im Vorlageantrag vom 4.3.2020 äußerte sich der steuerliche Vertreter der Bf diesbezüglich lediglich dahingehend, dass gegenständlich jedenfalls ein – wenn auch kleiner – funktionierender Mietenmarkt existiere, weil es sich bei dem in Rede stehenden Objekt um ein Einfamilienhaus in ***Stadt*** handle. Eine fremdübliche Miete habe sich wohl am Richtwertmietzins zu orientieren, der zu Beginn des Mietverhältnisses 7,44 Euro pro m² betragen habe. Im Hinblick darauf, dass das Haus sehr groß sei und sich in einer Randlage befinde, sei ein Abschlag von rund 18% vom Richtwertmietzins durchaus fremdüblich (OZ 13 S 3). Im Zuge des am 20.8.2024 abgehaltenen Erörterungstermines führte der steuerliche Vertreter der Bf überdies ins Treffen, dass sich das Haus in unmittelbarer Nähe zum LKH ***Stadt*** befinde und die Nachfrage, was einerseits eine Vermietung und andererseits einen Verkauf anbelange, sehr gut sei (OZ 55 S 4).

Der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarkts iSd zitierten Rechtsprechung des VwGH kann in diesen nicht näher substantiierten Ausführungen nicht erblickt werden. In den aktenkundigen Unterlagen finden sich keinerlei Hinweise darauf, dass ***DI X*** in seiner

Funktion als (alleiniger) Geschäftsführer der Bf vor der Errichtung des Mietobjektes den entsprechenden Mietenmarkt (im gegebenen geographischen Einzugsgebiet) erkundet hätte und sich auf dieser Basis als ökonomisch agierender Investor für die Errichtung der Immobilie entschieden hätte.

Dass dem gewählten Konstrukt vielmehr private Motive zugrunde lagen, ergibt sich ua aus den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf im Schreiben vom 16.9.2024, in welchem das „Leitmotiv“ von ***DI X*** wie folgt umschrieben wurde: Da die Ehe von ***DI X*** nie „einfach“ gewesen sei, habe er auf anwaltlichen Rat beschlossen, die Nutzung der Liegenschaft nicht persönlich, sondern über eine zwischengeschaltete GmbH vorzunehmen (OZ 51 S 2).

Zur Renditemiete:

Als Renditemiete gilt nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH jener Renditesatz, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (gegebenenfalls des höheren Verkehrswerts des Objekts) in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des VwGH im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3% bis 5% (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlöhnen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste (vgl VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; VwGH 8.9.2022, Ra 2020/15/0026). Zu beachten ist dabei stets, dass ein marktüblich agierender Immobilieninvestor in gut rentierliche Objekte investieren würde und nicht in solche, die erfahrungsgemäß eine geringere Rendite, wie etwa Einfamilienhäuser, bringen. Für die Renditemiete ist demnach nicht die erzielbare Rendite von Einfamilienhäusern relevant, sondern jene, die bei Vermietung von gut rentierlichen Wohnungen (also etwa kleinere Wohnungen in guter bis mäßig guter Lage) erzielbar gewesen wäre (vgl VwGH 30.8.2023, Ra 2022/15/0100; VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008). Da mit der Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors jene Rendite gemeint ist, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird, ist ein allfälliger späterer Veräußerungsgewinn – auch wenn er in der Folge tatsächlich eingetreten ist – in diese Renditeberechnung nicht miteinzubeziehen (vgl etwa VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008).

Bei der Berechnung der Renditemiete handelt es sich um eine Tatfrage, die das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung im Einzelfall aufgrund der konkreten Marktverhältnisse zu Beginn der Vermietung zu beantworten hat (siehe *Lachmayer*, Vermietung von [Luxus-]Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 119 [125]).

Die konkrete Höhe der Renditemiete ist für den Zeitraum der Errichtung des Objektes und der erstmaligen Vermietung an den Gesellschafter der Kapitalgesellschaft zu bestimmen (vgl VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

Eine Orientierung bietet die in der Zeitschrift „Sachverständige“ jährlich veröffentlichte Empfehlung der Kapitalisierungszinssätze (Liegenschaftszinssätze) für Liegenschaftsbewertungen (vgl etwa *Lachmayer*, Von Wurzeln, Liebhabereien und Sphärentheorien, in FS Zorn 351 [360]; siehe weiters *Lachmayer*, SWK 2021, 125, unter Verweis auf VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004). Die Zeitschrift „Sachverständige“ weist im Heft 2/2015 (Seite 108) folgende Empfehlung der Liegenschaftszinssätze aus:

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

Aus dieser Tabelle ist ersichtlich, dass im Jahr 2015 für Wohnliegenschaften in guter Lage 3% bis 5% und in mäßiger Lage 3,5% bis 5,5% erzielbar waren. Dabei ist Folgendes zu beachten:

Der VwGH stellt auf die Bruttorendite iSd Verhältnisses von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals ab (vgl etwa VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; VwGH 8.9.2022, Ra 2020/15/0026; siehe auch *Lachmayer* in FS Zorn 360 Fn 54). Diese Bruttorendite ist stets höher als der Liegenschaftszinssatz (Real-Nettorendite). Der Grund für die Differenz liegt darin, dass für die Berechnung der Bruttorendite – anders als für die Berechnung des Liegenschaftszinssatzes – die Bewirtschaftungskosten vom Jahresrohertrag nicht abgezogen werden (vgl *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁷ 105; siehe etwa auch ausführlich BFG 4.5.2017, RV/6100603/2016; BFG 23.12.2022, RV/7103706/2010). Da der VwGH überdies davon ausgeht, dass ein sorgfältiger Geschäftsleiter einen möglichst hohen Mietertrag für die Gesellschaft erzielen wollen würde, wird sich die Renditemiete in der Regel im oberen Bereich der möglichen Renditen bewegen (*Lachmayer* in FS Zorn 360).

Aufbauend auf diesen Grundsätzen, denen der steuerliche Vertreter der Bf im Zuge des am 20.8.2024 abgehaltenen Erörterungstermines nicht entgegengetreten ist (OZ 55 S 3-4), geht das Bundesfinanzgericht von einer Renditemiete – iSd Renditeerwartung eines marktüblich

agierenden Immobilieninvestors im oben beschriebenen Sinn – von 4,75% für das Jahr 2015 (Gebäudeerrichtung und Beginn der Vermietung) aus.

Die Feststellung, dass die Errichtungskosten eines im Jahr 2015 im städtischen Bereich in der Steiermark errichteten durchschnittlichen Einfamilienhauses in der Ausstattungskategorie „gehoben“ bei rund 1.690,00 Euro netto pro m² lagen, beruht auf Folgendem:

Die Zeitschrift „Sachverständige“ weist im Heft 2/2020 (Seiten 89 ff) folgende Empfehlung für Herstellungskosten von Wohngebäuden für das Jahr 2020 aus:

Empfehlungen für Herstellungskosten - Wohngebäude 2020					
Ansätze für Herstellungskosten für mehrgeschoßige Wohngebäude als Grundlage für die sachverständige, objektspezifische Bewertung					
Kosten (inkl. Ust.) pro m² Wohnnutzfläche (WNFL) für Hauptgeschoße nach Ausstattungskategorie und Bundesland, städtischer Bereich					
Ausstattungskategorien	1 normal	2 gehoben	3 hochwertig		
Wien	(-) 2.320 €	↔ interpolieren ↔ 2.790 €	↔ interpolieren ↔ 3.570 €	(++)	
Niederösterreich	(-) 2.320 €	↔ interpolieren ↔ 2.790 €	↔ interpolieren ↔ 3.100 €	(++)	
Burgenland	(-) 2.050 €	↔ interpolieren ↔ 2.490 €	↔ interpolieren ↔ 2.890 €	(++)	
Oberösterreich	(-) 2.000 €	↔ interpolieren ↔ 2.750 €	↔ interpolieren ↔ 3.130 €	(++)	
Salzburg	(-) 2.420 €	↔ interpolieren ↔ 3.030 €	↔ interpolieren ↔ 3.570 €	(++)	
Steiermark	(-) 2.090 €	↔ interpolieren ↔ 2.570 €	↔ interpolieren ↔ 2.980 €	(++)	
Kärnten	(-) 2.050 €	↔ interpolieren ↔ 2.410 €	↔ interpolieren ↔ 2.900 €	(++)	
Tirol	(-) 2.580 €	↔ interpolieren ↔ 2.980 €	↔ interpolieren ↔ 3.620 €	(++)	
Vorarlberg	(-) 2.770 €	↔ interpolieren ↔ 3.090 €	↔ interpolieren ↔ 3.800 €	(++)	
Österreich (Medianwert)	2.320 €	2.790 €	3.130 €		
In diesen Herstellungskosten sind enthalten:					
* Bauwerkskosten (Kostenbereiche 2-4)			aus Erhebung		
Aufschläge auf die Bauwerkskosten:			in der Regel		
* bauliche Aufschließung (Kostenbereich 1)			ca. 2% - 10%		
* Planungs- und Projektnebenleistungen (Kostenbereiche 7+8)			ca. 7% - 20%		
* Umsatzsteuer			20%		
In diesen Herstellungskosten sind <u>nicht</u> enthalten:					
* überdurchschnittliche Raumhöhen (z.B. Altbauten)			ca. 5% - 15%		
* sonstige Aufschließung (Kostenbereich 1)			nach Bedarf		
* Erschwernisse			nach Bedarf		
* Einrichtung (Kostenbereich 5)			nach Bedarf		
* Außenanlagen (Kostenbereich 6)			nach Bedarf		
* Finanzierung (anteiliger Kostenbereich 8)			nach Bedarf		
* Reserven (Kostenbereich 9)			nach Bedarf		
Ergänzende Angaben:					
* Kleinere, individuell gestaltete Bauwerke (z.B. Ein- und Zweifamilienhaus)			bis zu 30%		
können einen Aufschlag erfordern					
* Großprojekte können einen Abschlag erfordern			bis zu -10%		
* Nebengeschoße (z.B. Keller etc.) liegen im Aufwand bei			ca. 40% bis 70%		
der Herstellungskosten der Hauptgeschoße.					
* (Tief-) Garagen liegen im Aufwand bei			ca. 25% bis 50%		
der Herstellungskosten der Hauptgeschoße.					

Demnach belaufen sich die durchschnittlichen Herstellungskosten pro m² Wohnnutzfläche für Hauptgeschoße in der Ausstattungskategorie „gehoben“ in der Steiermark (städtischer

Bereich) im Jahr 2020 auf 2.570,00 Euro. Darin sind Bauwerkskosten samt Aufschlägen für die bauliche AufschlieÙung (ca 2% bis 10%), Kosten für Planungs- und Projektnebenleistungen (ca 7% bis 20%) sowie die Umsatzsteuer (20%) enthalten.

Unter Heranziehung des Baupreisindex (Baupreisindex 2020 mit Basis 2015 = 115,6; https://www.statistik.at/fileadmin/pages/196/bpi_schnellbericht_2.11_hoch-und_tiefbau_4q20_basisjahr_2015.pdf, abgefragt am 12.11.2024) ergibt sich ein indexierter Betrag für das Jahr 2015 in Höhe von 2.223,00 Euro.

Zur besseren Vergleichbarkeit dieses Betrages mit den tatsächlichen Errichtungskosten der Bf (2.171,00 Euro netto pro m²; 532.000,00 Euro/245 m²) sind folgende Adaptierungen vorzunehmen:

- Nach der obigen Empfehlung können kleinere, individuell gestaltete Bauwerke (zB Ein- und Zweifamilienhäuser) einen Aufschlag von bis zu 30% erfordern. Im vorliegenden Fall handelt es sich bei dem von der Bf in den Jahren 2014 und 2015 errichteten Gebäude um ein individuell gestaltetes Einfamilienhaus. Diesem Umstand ist durch einen entsprechenden Aufschlag Rechnung zu tragen. Zu beachten ist jedoch, dass dieses Einfamilienhaus eine weitaus überdurchschnittliche Größe aufweist, die im Gegensatz zur Errichtung kleinerer Einfamilienhäuser (zum Nutzflächenvergleich siehe oben) Kosteneinsparungen mit sich bringt (siehe zB BFG 23.12.2022, RV/7103706/2010). Vor diesem Hintergrund ist auf den Vergleichswert ein Aufschlag von 15% vorzunehmen.
- In den Herstellungskosten des gegenständlichen Einfamilienhauses (532.000,00 Euro netto) sind Kosten für Planungs- und Projektnebenleistungen nicht enthalten (Eigenleistungen der Bf bzw von ***DI X***; siehe oben). Der Vergleichswert, in dem laut obiger Empfehlung Kosten für Planungs- und Projektnebenleistungen enthalten sind (ca 7% bis 20%), ist daher um eben diese Kosten zu bereinigen. Da das gegenständliche Einfamilienhaus eine Reihe besonderer architektonischer Elemente enthält, ist von einer entsprechend intensiven Planungskomponente auszugehen. Vor diesem Hintergrund ist vom Vergleichswert ein Abschlag von 20% vorzunehmen.
- Ausgehend von einem Netto-Errichtungskostenvergleich ist aus dem Vergleichswert, bei dem es sich laut obiger Empfehlung um einen Bruttobetrag (einschließlich 20% Umsatzsteuer) handelt, die Umsatzsteuer auszuschneiden.

Der Vergleichswert ist daher wie folgt zu berechnen:

Herstellungskosten pro m ² Wohnnutzfläche für Hauptgeschosse in der Ausstattungskategorie „gehoben“ in der Steiermark (städtischer Bereich) im Jahr 2020	2.570,00 Euro
Baupreisindex 2020 mit Basis 2015 = 115,6	2.223,00 Euro
Aufschlag 15% (individuell gestaltetes Einfamilienhaus)	+ 333,00 Euro

Abschlag 20% (Kosten für Planungs- und Projektnebenleistungen)	- 445,00 Euro
Vergleichswert unter Berücksichtigung der genannten Positionen	2.111,00 Euro
abzüglich 20% USt	- 422,00 Euro
Vergleichswert 2015 netto	1.689,00 Euro

Dieser (bereinigte) Vergleichswert von rund 1.690,00 Euro netto pro m² deckt sich im Wesentlichen mit den von ***DI X*** im Schreiben vom 14.1.2019 angeführten Beträgen (1.700,00 Euro pro m² bis 1.800,00 Euro pro m²) (OZ 26 S 13).

Die Aufstellung der mit der Vermietung der Immobilie zusammenhängenden Erträge und Aufwendungen der Jahre 2015 bis 2018 entstammt der im Akt einliegenden, eine Beilage (Beilage 4) zur Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 12.11.2019 bildenden Aufstellung des Finanzamtes (OZ 26 S 17), auf welcher vermerkt ist, dass sie dem steuerlichen Vertreter der Bf am 9.10.2019 ausgehändigt wurde. Dieselbe Aufstellung findet sich in der Beschwerdeentscheidung. Den diesbezüglichen Zahlen ist die Bf nicht entgegengetreten.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung):

Das Finanzamt hat die gegenständliche Wohnraumüberlassung durch die Bf an ***DI X***, ohne sich mit der Frage der Fremdüblichkeit genauer auseinandergesetzt zu haben, einer Prüfung unter dem Gesichtspunkt der Liebhaberei iSd § 1 Abs 2 Z 3 Liebhabereiverordnung unterzogen und diese letztlich bejaht. Nach der Rechtsprechung des VwGH (siehe dazu gleich unten) steht jedoch in einem ersten Schritt die Frage der Fremdüblichkeit der Wohnraumüberlassung im Mittelpunkt, die daher vordergründig zu klären ist. Darauf wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes auch im Zuge des am 20.8.2024 abgehaltenen Erörterungstermines hingewiesen.

3.1.1. Umsatzsteuer

3.1.1.1. Allgemeines

In seiner Entscheidung vom 21.6.2023, Ro 2023/15/0008, fasste der VwGH den umsatzsteuerlichen Beurteilungsmaßstab für die Vermietung von Wohnraum durch eine GmbH an ihren Gesellschafter wie folgt zusammen:

„Die dem persönlichen Wohnbedürfnis eines Steuerpflichtigen dienende eigene Wohnung gehört zum Kernbereich der persönlichen Lebensführung (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197).“

Die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnimmobilie zur Befriedigung des eigenen Wohnbedarfs erfüllt weder einen Einkunftstatbestand iSd EStG 1988 noch stellt sie eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG 1994 dar. Eine Person kann ihren Wohnbedarf auch dadurch befriedigen, dass sie die Wohnimmobilie durch eine in ihrem Einflussbereich stehende Körperschaft (GmbH, Privatstiftung etc.) anschaffen oder herstellen und sich sodann von dieser Körperschaft das Recht auf Nutzung der Wohnimmobilie einräumen lässt. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Körperschaft mit der Nutzungsüberlassung als Unternehmerin zur Erzielung von Einnahmen tätig wird oder ob die Nutzungsüberlassung erfolgt, um der nahestehenden Person (Gesellschafter, Stifter etc.) causa societatis Vorteile zuzuwenden. Dabei kann das causa societatis veranlasste Verhalten der Körperschaft auch im Kleide einer unternehmerischen Tätigkeit auftreten, weil die Geltendmachung der aus der Anschaffung bzw. Herstellung resultierenden Vorsteuern angestrebt wird.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann es im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an eine der Körperschaft nahestehende Person in drei Fällen zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges kommen. Beim ersten Fall handelt es sich um die bloße Gebrauchsüberlassung, bei der keine unternehmerische Betätigung vorliegt. Der zweite Fall erfasst die (nicht fremdübliche) Nutzungsüberlassung an besonders repräsentativen Wohngebäuden, welche schon ihrer Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind. Der dritte Fall betrifft die Vermietung von im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäuden um weniger als 50 % der Renditemiete. In den letzten beiden Fällen ordnet § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 den Vorsteuerauschluss an (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

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

Bei von der Körperschaft nicht fremdüblich den Gesellschaftern (Stiftern) zur Nutzung überlassenen Wohnimmobilien ist im Rahmen der verdeckten Ausschüttung zu unterscheiden

zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung an fremde Personen) einsetzbaren Gebäuden („klassische“ verdeckte Ausschüttung) und solchen Wohngebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Wohngebäude) bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“). In Bezug auf den zweitgenannten Fall ist entscheidend, dass Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein causa societatis veranlasst ist, von vornherein nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der Körperschaft zählen. Solche Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung allein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die ein sorgfältiger, nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter gar nicht angeschafft hätte, bilden (hinsichtlich der laufenden Besteuerung) steuerneutrales Vermögen der Körperschaft. Erreicht die tatsächliche Miete bei der Überlassung solcher nicht dem steuerlichen Betriebsvermögen zuzuordnender Gebäude nicht eine (nahezu) fremdübliche Höhe (die Hälfte einer fremdüblichen Miete wäre hier nicht ausreichend), wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter zur Gänze für verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 bezogen und tritt damit der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ein (vgl. zu alldem VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).“

In seiner Entscheidung vom 7.12.2020, Ra 2020/15/0067, hielt der VwGH überdies Folgendes fest:

„Für den Fall der „klassischen“ verdeckten Ausschüttung durch Nutzungsüberlassung gilt: Wird ein (jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbares) Wohngebäude zwar dem Gesellschafter vermietet, aber erfolgt dies zu einem unangemessen niedrigen Mietzins, spricht dies nicht gegen dessen Zugehörigkeit zum steuerlichen Betriebsvermögen, sondern führt - bei Vorliegen der weiteren Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung - körperschaftsteuerlich zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieterträge) der Kapitalgesellschaft. Beträgt die tatsächliche Miete weniger als die Hälfte der fremdüblichen Miete, wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter „überwiegend“ für verdeckte Ausschüttungen bezogen und tritt damit der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ein (vgl. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003; VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0019; Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 12 Rz 175).

Entscheidend für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei einer „klassischen“ verdeckten Ausschüttung ist somit, in welchem Ausmaß (überwiegend oder nicht überwiegend) die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete abweicht.“

Nach der Rechtsprechung des VwGH sind demnach im Bereich der Umsatzsteuer drei Konstellationen der Wohnraumüberlassung durch eine GmbH an ihren Gesellschafter zu unterscheiden, in denen es zur Versagung des Vorsteuerabzuges kommt (siehe etwa auch Lachmayer, SWK 2021, 121):

1. die bloße Gebrauchsüberlassung, bei der keine unternehmerische Betätigung vorliegt;
2. die Überlassung eines besonders repräsentativen (oder eines besonders auf die Vorlieben des Gesellschafters zugeschnittenen) Gebäudes zur Nutzung gegen einen unangemessen niedrigen Mietzins;
3. die Überlassung eines jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäudes zur Nutzung gegen einen Mietzins von weniger als 50% der Renditemiete/Marktmiete;

3.1.1.2. Keine unternehmerische Betätigung der Bf hinsichtlich der Nutzungsüberlassung des Gebäudes

Die Einräumung der laufenden Nutzung an einer Wohnimmobilie durch eine Körperschaft an eine ihr nahestehende Person kann nach der Rechtsprechung des VwGH eine bloße Gebrauchsüberlassung darstellen, die keine unternehmerische Betätigung iSd UStG 1994 begründet. Erfolgt die Überlassung der Nutzung einer Wohnimmobilie an die nahestehende Person nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihr einen Vorteil zuzuwenden (Zuwendung an den Gesellschafter), so fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl dazu VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, mit Hinweisen auf Vorjudikatur). Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten finden sich im Urteil des EuGH vom 26.9.1996, *Enkler*, C-230/94, Rn 24 ff. 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 dazu VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, mit Hinweisen auf Vorjudikatur). Es hat daher ein Vergleich der konkret gegebenen Vermietungsumstände mit jenen, unter denen üblicherweise Wohnimmobilien vermietet werden, zu erfolgen (vgl *Zorn*, Wohnhausvermietung an Gesellschafter, ÖStZ 2021, 69 [69], mwN). An einer wirtschaftlichen Tätigkeit fehlt es, wenn sich aus dem Gesamtbild der Umstände ergibt, dass die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an die Gesellschafter 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 7.12.2020, Ra 2020/15/0067, mit Hinweisen auf Vorjudikatur).

Im vorliegenden Fall ist vor dem Hintergrund der zitierten Rechtsprechung zuallererst die zivilrechtliche Vorfrage zu klären, ob dem von der Bf errichteten Gebäude tatsächlich Superädifikatscharakter iSd § 435 ABGB zukommt oder ob es – dem Grundsatz superficies solo cedit folgend – bereits von Anfang an im Eigentum von ***DI X*** stand.

Grundsätzlich fällt ein auf einem Grundstück errichtetes Bauwerk als Zugehör gemäß § 297 ABGB nach dem Grundsatz superficies solo cedit in das Eigentum des Grundeigentümers (vgl etwa VwGH 24.1.2013, 2012/06/0157; siehe weiters VwGH 17.12.2009, 2008/06/0097). Eigentümeridentität ist die Regel, Sonderrechtsfähigkeit die Ausnahme. Eine solche Ausnahme

gilt für Superädifikate iSd § 435 ABGB, also Bauwerke, die auf fremdem Grund in der Absicht ausgeführt sind, dass sie nicht stets darauf bleiben sollen. Bei Superädifikaten schlägt für den Fall der fehlenden Belassungsabsicht der Grundsatz des § 297 ABGB (das Gebäude gehört zum Grundstück) nicht durch (jüngst etwa OGH 6.4.2022, 5 Ob 167/21a, mit zahlreichen Hinweisen auf Vorjudikatur; siehe auch VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

Wesentlich für das Vorliegen eines Superädifikates ist das Fehlen der Absicht des Erbauers, dass das Bauwerk stets (dh für seine ganze natürliche Lebensdauer) auf diesem fremden Grundstück bleiben soll. Maßgeblich ist dabei der aus der Bauweise, der Art der Benutzung oder der Rechtsgrundlage der Errichtung erkennbare Zweck (vgl etwa VwGH 24.1.2013, 2012/06/0157; siehe weiters VwGH 17.12.2009, 2008/06/0097).

Die fehlende Belassungsabsicht muss objektiv in Erscheinung treten (auf die unkontrollierbare, innere Absicht des Erbauers kommt es nicht an; vgl dazu OGH 17.9.2014, 6 Ob 38/14b), und zwar entweder durch die Bauweise oder durch ein von vornherein zeitlich begrenztes, vom Grundeigentümer eingeräumtes Grundbenutzungsrecht. Sie muss im Zeitpunkt der Errichtung des Bauwerks bestehen (jüngst etwa OGH 3.9.2024, 5 Ob 133/24f; OGH 23.10.2023, 1 Ob 147/23h, mit zahlreichen Hinweisen auf Vorjudikatur). Bei Bauten, die auf fremdem Grund gleich einem auf Dauer errichteten Gebäude in fester und solider Bauweise ausgeführt sind, muss sich die erforderliche Absicht der nicht ständigen Belassung des Gebäudes durch ein von vornherein zeitlich begrenztes, vom Grundeigentümer eingeräumtes Grundbenutzungsrecht objektivieren lassen (so ausdrücklich VwGH 24.1.2013, 2012/06/0157, unter Hinweis auf die Rechtsprechung des OGH).

In Belassungsabsicht errichtete Bauwerke werden unabhängig von der Bauweise unselbständige Bestandteile der Liegenschaft (vgl VwGH 24.1.2013, 2012/06/0157).

Im vorliegenden Fall bietet die Bauweise des Gebäudes keinen Anhaltspunkt für eine fehlende Belassungsabsicht der Bf, zumal das Gebäude gleich einem auf Dauer errichteten Gebäude in fester und solider Bauweise errichtet wurde.

Auch der aus der Art der Benutzung erkennbare Zweck des Gebäudes bietet keinen Anhaltspunkt für eine fehlende Belassungsabsicht der Bf, bestand dieser doch in der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses von ***DI X*** und seiner Familie. Daraus ergeben sich keine bestimmten zeitlichen Schranken.

Was das zugrundeliegende Grundnutzungsverhältnis anbelangt, so gab ***DI X*** das in seinem Eigentum stehende Grundstück, auf welchem die Bf das Gebäude errichtete, mit Bestandvertrag vom 11.8.2014 zeitlich unbefristet – mit einem Kündigungsverzicht für die Dauer von 30 Jahren – an die Bf in Bestand (vgl Punkt 2. des Bestandvertrages vom 11.8.2014). Gegenständlich kann die Frage, ob die mangelnde Belassungsabsicht des Erbauers nur bei einem von vornherein zeitlich begrenzten Grundnutzungsverhältnis objektiv in Erscheinung

tritt (jüngst etwa OGH 3.9.2024, 5 Ob 133/24f; OGH 23.10.2023, 1 Ob 147/23h) oder unter bestimmten Voraussetzungen auch ein unbefristetes Grundnutzungsverhältnis genügt (vgl OGH 27.7.2021, 5 Ob 116/21a), dahingestellt bleiben.

Denn nach der Rechtsprechung des OGH ist in Fällen, in denen Personenidentität des Grundstückseigentümers mit dem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer der erbauenden Kapitalgesellschaft (Ein-Mann-GmbH) besteht, auch bei einem von vornherein zeitlich begrenzten Grundnutzungsverhältnis eine mangelnde Belassungsabsicht der erbauenden Kapitalgesellschaft nach außen objektiv nicht erkennbar, weil *„das Grundbenutzungsrecht der Erbauerin allein durch deren Willensentschluss verlängert werden [kann]. Damit hängt nach den zugrundeliegenden Rechtsverhältnissen die Belassung des Gebäudes allein vom Willen einer natürlichen Person ab, die die erbauende Gesellschaft beherrscht und allein vertritt. Der Abschluss eines solchen, jederzeit durch die Erbauerin „mit sich selbst“ veränderbaren Mietvertrags macht ein Fehlen der Belassungsabsicht nach außen nicht erkennbar“* (so ausdrücklich OGH 17.9.2014, 6 Ob 38/14b, zu einem Fall, in dem die alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin einer GmbH ein in ihrem Eigentum stehendes Grundstück auf die Dauer von 50 Jahren an die GmbH vermietete, wobei die Vermietung zum Zweck der Errichtung eines Miet-, Wohn- und Geschäftsgebäudes durch die GmbH erfolgte; in diesem vom OGH entschiedenen Fall, in dem die Superädifikatseigenschaft des Gebäudes verneint wurde, war die finanzierende Bank maßgeblich in die Ausgestaltung der konkreten rechtlichen Konstruktion, *„die offensichtlich der Steuerersparnis gedient haben dürfte“*, eingebunden; der OGH wies in besagter Entscheidung überdies darauf hin, dass mangels Superädifikatseigenschaft des Gebäudes weder ein derivativer noch ein gutgläubiger Pfandrechtserwerb [durch die finanzierende Bank] möglich gewesen sei).

Daraus folgt, dass der OGH die für das Vorliegen eines Superädifikats notwendige mangelnde Belassungsabsicht auch bei einem zugrundeliegenden befristeten Grundnutzungsverhältnis im Fall von durch die gesellschaftsrechtliche Konstruktion bedingten Insichgeschäften verneint (vgl *Rechberger/Kieweler*, Anmerkung zu OGH 17.9.2014, 6 Ob 38/14b, ÖBA 2015, 753).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass eine mangelnde Belassungsabsicht der Bf weder aus der Bauweise des Gebäudes noch aus dem aus der Art der Benutzung erkennbaren Zweck des Gebäudes noch aus dem zugrundeliegenden Grundnutzungsverhältnis objektiv erschlossen werden kann. Letzteres deshalb, weil ein Fall der Personenidentität des Grundstückseigentümers mit dem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer der erbauenden Kapitalgesellschaft (Ein-Mann-GmbH) vorliegt, was zur Folge hat, dass – iSd zitierten Entscheidung des OGH vom 17.9.2014, 6 Ob 38/14b – das Schicksal des Gebäudes letztlich alleine von *****DI X***** – als Grundstückseigentümer und alleinigem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf – abhängt. Da *****DI X***** nicht nur Grundstückseigentümer ist, sondern als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer auch die Bf beherrscht, hat es die Bf letztlich selbst in der Hand, ob das Grundnutzungsverhältnis nach Ablauf des 30-jährigen

Kündungsverzichts weiterhin Bestand hat oder nicht. Eine mangelnde Belassungsabsicht der Bf tritt unter diesen Umständen nicht objektiv in Erscheinung.

Vor dem Hintergrund der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung folgt daraus, dass es im vorliegenden Fall bereits aus zivilrechtlicher Sicht am Superädifikatscharakter des Gebäudes mangelt und folglich der Grundsatz des § 297 ABGB, demzufolge das zivilrechtliche Eigentum am Gebäude dem Grundstückseigentümer – gegenständlich *****DI X***** – zufällt, Anwendung findet.

Der VwGH weist im Erkenntnis vom 7.12.2020, Ra 2020/15/0067, das einen ähnlich gelagerten Fall wie den hier gegenständlichen betrifft, darauf hin, dass die Errichtung eines im Eigentum des Grundstückseigners stehenden Gebäudes durch den Grundstücksmieter zum Zweck der langfristigen Vermietung eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG 1994 darstellen könne.

Im vorliegenden Fall erfolgte die Nutzungsüberlassung des Gebäudes nicht im Wege einer marktkonformen Vermietung. Der Bf ging es nicht um die Erzielung von Einnahmen, sondern ausschließlich darum, ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer *****DI X***** einen Vorteil zuzuwenden. Dafür spricht insbesondere Folgendes:

- Nach Punkt 5. des Bestandvertrages vom 11.8.2014 kann *****DI X***** bei Beendigung des Bestandverhältnisses verlangen, dass das Gebäude „*entschädigungslos und unter ausdrücklichem Verzicht auf allfällige Ablöse- und Ersatzansprüche*“ in sein Eigentum übertragen wird. Eine solche Regelung findet ihre Erklärung nur im gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnis und wäre im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nicht Teil des Bestandvertrages geworden, vielmehr wäre eine angemessene Ablöse, die sich etwa am Restwert des Gebäudes im Zeitpunkt der Beendigung des Bestandverhältnisses orientiert, vereinbart worden.
- Der von der Bf an *****DI X***** aufgrund des Bestandvertrages vom 11.8.2014 für die Überlassung des Grundstückes monatlich zu leistende Bestandszins (vgl. Punkt 7. des Bestandvertrages vom 11.8.2014) wurde von der Bf ohne ersichtlichen sachlichen Grund tatsächlich erst ab dem Jahr 2016 geleistet. Darin kommt zum Ausdruck, dass es an einer ernsthaften Umsetzung der vertraglichen Vereinbarungen mangelte.
- Nach Punkt 1.1. des Mietvertrages vom 1.10.2015 ist Bestandsobjekt „*die im Gebäude befindliche Wohnung.*“ Dem Mietvertrag vom 1.10.2015 ist jedoch nicht zu entnehmen, welche konkrete Gebäudefläche bzw welche konkreten Räumlichkeiten damit gemeint sein sollen. Den aktenkundigen Gebäudeplänen zufolge handelt es sich beim Gebäude um ein zweigeschossiges Einfamilienhaus mit Wohn- und Essbereich sowie Arbeitszimmer im Erdgeschoss und Schlafräumen im Obergeschoss. Eine eigenständige, räumlich abgegrenzte Wohnung innerhalb dieses Gebäudes ist nicht ersichtlich. Dem Mietvertrag vom 1.10.2015 ist auch keine Regelung dahingehend zu entnehmen, ob und welche Räumlichkeiten des Gebäudes der Nutzung durch die Bf für Büro Zwecke

vorbehalten sein sollen. Der Mietvertrag vom 1.10.2015 lässt somit eine klare Beschreibung des Mietgegenstandes vermissen, was ebenfalls als gegen die Annahme einer marktkonformen Vermietung sprechendes Indiz zu werten ist.

- Der Mietvertrag vom 1.10.2015 enthält keine – im gewöhnlichen Geschäftsverkehr übliche – Kautionsvereinbarung.
- Die Bf nahm zur Finanzierung der Herstellungskosten des Gebäudes einen Bankkredit auf. Zur Besicherung dieses Bankkredites räumte ***DI X*** der kreditgewährenden Bank an dem in seinem Eigentum stehenden Grundstück, auf welchem die Bf das Gebäude errichtete, ein Pfandrecht ein. Zudem verpfändete er sämtliche Ansprüche aus zwei von ihm abgeschlossenen Lebensversicherungsverträgen an die kreditgewährende Bank. Darüber hinaus stand er für die Bankschulden der Bf als persönlich haftender Bürge ein. Im Rahmen einer marktkonformen Vermietung würde sich der Mieter nicht darauf einlassen, für die vom Vermieter zur Finanzierung des Vermietungsobjektes aufgenommenen Bankschulden im Wege von Pfandrechtseinträgungen sowie durch Übernahme einer Bürgschaft einzustehen. Die im vorliegenden Fall gewählte Vorgehensweise findet ihre Erklärung ausschließlich im gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnis.
- In den aktenkundigen Unterlagen finden sich keinerlei Hinweise darauf, dass ***DI X*** in seiner Funktion als (alleiniger) Geschäftsführer der Bf vor der Errichtung des Gebäudes den entsprechenden Mietenmarkt (im gegebenen geographischen Einzugsgebiet) erkundet hätte und sich auf dieser Basis als ökonomisch agierender Investor für die Errichtung der Immobilie entschieden hätte.
- Gegen die Annahme einer marktkonformen Vermietung spricht auch die Höhe des vereinbarten Mietzinses. Nach Punkt 3.2. des Mietvertrages vom 1.10.2015 beträgt der Mietzins 902,40 Euro pro Monat („Kaltmiete“ netto), auf das Jahr hochgerechnet somit 10.828,80 Euro netto. Wie den Ausführungen unter Punkt II.1. (Festgestellter Sachverhalt) und Punkt II.2. (Beweiswürdigung) zu entnehmen ist, lag der für die Renditemiete maßgebliche Renditesatz – verstanden als Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors – im Jahr 2015 bei 4,75%. Ausgehend von den Herstellungskosten des Gebäudes von 532.000,00 Euro folgt daraus eine jährliche Renditemiete von 25.270,00 Euro ($532.000,00 \text{ Euro} \cdot 4,75\% = 25.270,00 \text{ Euro}$). Die tatsächliche jährliche Miete von 10.828,80 Euro ($10.828,80 \text{ Euro} / 532.000,00 \text{ Euro} = 2,04\%$ Bruttorendite) liegt mehr als 50% unter dieser Renditemiete. Bei der Berechnung der Renditemiete ist im vorliegenden Fall überdies Folgendes zu berücksichtigen:
 - Nicht außer Acht gelassen werden darf der Umstand, dass die Bf ihrerseits für die Überlassung des Grundstückes einen monatlichen Bestandszins in Höhe von 385,00 Euro netto, auf das Jahr hochgerechnet somit 4.620,00 Euro netto, an ***DI X*** zu entrichten hat. Für die Dauer des sich aus Punkt 2. des Bestandvertrages vom 11.8.2014 ergebenden Kündigungsverzichtes durch ***DI X*** (30 Jahre) sind demnach seitens der Bf Bestandszinszahlungen von

insgesamt 138.600,00 Euro an ***DI X*** zu leisten (aus Vereinfachungsgründen bleiben eine inflationsbedingte Wertanpassung, die zu einem noch wesentlich höheren Wert führen würde, sowie eine Abzinsung unberücksichtigt). Vom Standpunkt eines wirtschaftlich agierenden Immobilieninvestors ausgehend bildet auch dieser Betrag – neben den Herstellungskosten des Gebäudes – einen Teil des Investitionskapitals, der im Rahmen der Berechnung der Renditemiete zu berücksichtigen ist. Daraus ergibt sich eine jährliche Renditemiete von 31.853,50 Euro ($532.000,00 \text{ Euro} + 138.600,00 \text{ Euro} = 670.600,00 \text{ Euro} \cdot 4,75\% = 31.853,50 \text{ Euro}$). Der tatsächliche jährliche Mietzins von 10.828,80 Euro beträgt nur etwas mehr als ein Drittel dieses Betrages. Oder anders gewendet: Stellt man den von ***DI X*** an die Bf monatlich zu leistenden Mietzins von 902,40 Euro (für die Überlassung des Gebäudes) und den von der Bf an ***DI X*** monatlich zu leistenden Bestandszins von 385,00 Euro (für die Überlassung des Grundstückes) verrechnungsweise gegenüber, verbleibt auf Seiten der Bf ein monatlicher „Mietzinsüberhang“ von lediglich 517,40 Euro.

- Berücksichtigt man überdies, dass nach der Rechtsprechung des VwGH in jenen Fällen, in denen der Verkehrswert des Objektes höher als dessen Herstellungskosten ist (was gegenständlich zutrifft, zumal die Bf im Zuge der Errichtung des Gebäudes einerseits Eigenleistungen größeren Umfanges erbrachte, die in den Herstellungskosten keinen Niederschlag finden, und andererseits auf ihre laufenden Kooperationspartner-Unternehmen in der Baubranche zurückgriff, die ihre Leistungen zu stark vergünstigten Konditionen erbrachten), der höhere Verkehrswert für die Berechnung der Renditemiete maßgeblich ist (vgl etwa VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008), ist die ohnehin schon starke Abweichung noch höher. Dies alles ist ein weiteres Indiz gegen das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung.
- Ungeachtet der aufgezählten Detailpunkte entspricht das gewählte Konstrukt in seiner Gesamtheit nicht den Maßstäben einer marktkonformen Vermietung. Es ist kein wirtschaftlicher Grund ersichtlich, der dafür sprechen würde, ein Grundstück zu mieten, anschließend darauf ein auf die Bedürfnisse des Grundstücksvermieters zugeschnittenes Gebäude zu errichten und dieses in der Folge gegen einen unangemessen niedrigen Mietzins an den Grundstücksvermieter zu vermieten. Das gewählte Konstrukt findet seine Erklärung ausschließlich im gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnis.

Es ist daher festzuhalten, dass die Nutzungsüberlassung nicht unter Umständen erfolgte, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird. Es handelt sich dabei um eine bloße Gebrauchsüberlassung.

Rechtsfolge der bloßen Gebrauchsüberlassung ist, dass keine unternehmerische Tätigkeit der Bf iSd UStG 1994 vorliegt und damit der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Immobilie nicht zusteht. Die tatsächlich bezahlten Mieten unterliegen nicht der Umsatzsteuer (vgl zB *Lachmayer, SWK 2021, 121*).

Da es somit im vorliegenden Fall bereits an einer unternehmerischen Tätigkeit der Bf iSd UStG 1994 mangelt (mit der genannten Rechtsfolge), erübrigen sich Ausführungen zum Vorsteuerauschluss gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 iVm § 8 Abs 2 KStG 1988. Der Vollständigkeit halber wird jedoch im Folgenden auch darauf eingegangen.

3.1.1.3. Alternativbegründung: Ausschüttung der gesamten Herstellungskosten des Gebäudes an *DI X*****

Wie bereits unter Punkt II.3.1.1.2. ausgeführt wurde, mangelt es im vorliegenden Fall bereits aus zivilrechtlicher Sicht am Superädifikatscharakter des Gebäudes und findet folglich der Grundsatz des § 297 ABGB, demzufolge das zivilrechtliche Eigentum am Gebäude dem Grundeigentümer – gegenständlich ***DI X*** – zufällt, Anwendung.

Was das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude anbelangt, ist Folgendes zu bemerken:

Wirtschaftlicher Eigentümer (§ 24 BAO) ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Ein Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum ist dann anzunehmen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer, dh auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann. Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl etwa VwGH 27.11.2020, Ra 2019/15/0162; siehe weiters VwGH 13.9.2018, Ra 2018/15/0055).

Der Bf war es nicht möglich, frei darüber zu entscheiden, wer Mieter des Gebäudes sein soll, ergibt sich doch aus Punkt 4. des Bestandvertrages vom 11.8.2014, dass schon von vornherein nur ***DI X*** als Mieter in Frage kam. Aus Punkt 5. des Bestandvertrages vom 11.8.2014 folgt überdies, dass es der Bf nicht gestattet ist, ohne schriftliche Zustimmung von ***DI X*** das „Superädifikat“ während der Bestandzeit zu veräußern. Darin kommt ebenfalls zum Ausdruck, dass die Bf nicht die Möglichkeit hat, frei über das Gebäude zu verfügen, sondern es vielmehr ***DI X*** ist, der über das Schicksal des Gebäudes entscheidet.

Es ist daher festzuhalten, dass die Bf im Hinblick auf das Gebäude nicht in der Lage war, die Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, auszuüben. Als wirtschaftlicher

Eigentümer des Gebäudes ist vielmehr dessen zivilrechtlicher Eigentümer ***DI X*** anzusehen.

Wie bereits unter Punkt II.3.1.1.2. dargelegt wurde, findet das gegenständliche Konstrukt seine Erklärung einzig und allein im gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnis und geht es dabei ausschließlich um eine Vorteilsgewährung an ***DI X*** als alleinigem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf.

Im Umstand, dass das von der Bf errichtete Gebäude im Eigentum des Grundstückseigentümers ***DI X*** entstand, ist eine Vorteilsgewährung gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 – iS einer Ausschüttung der gesamten Herstellungskosten des Gebäudes – durch die Bf an ihren alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer ***DI X*** zu erblicken (vgl dazu auch *Lachmayer*, SWK 2021, 119 [Fn 3], unter Hinweis auf VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139).

Aufgrund der Ausschüttung der gesamten Herstellungskosten des Gebäudes iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 steht der Geltendmachung damit in Zusammenhang stehender Vorsteuern die Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 entgegen (vgl etwa VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315).

3.1.1.4. Alternativbegründung: „Wurzelausschüttung“ iZm einem besonders repräsentativen Einfamilienhaus

Selbst wenn man in der Nutzungsüberlassung der Wohnimmobilie durch die Bf an ***DI X*** keine bloße Gebrauchsüberlassung, sondern eine unternehmerische Betätigung iSd UStG 1994 erblicken würde, und überdies eine Ausschüttung der gesamten Herstellungskosten an ***DI X*** zu verneinen wäre, wäre für die Bf aus folgenden Gründen nichts gewonnen:

Bei einer von der Körperschaft dem Gesellschafter nicht fremdüblich zur Nutzung überlassenen Wohnimmobilie ist im Rahmen der verdeckten Ausschüttung zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung an fremde Personen) einsetzbaren Gebäuden („klassische“ verdeckte Ausschüttung) und solchen Wohngebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Wohngebäude) bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“) (vgl zB VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008).

Ob ein schon seiner Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmtes Wohngebäude vorliegt, ist insbesondere anhand der Größe der Nutzfläche des Objektes im Verhältnis zur üblichen Nutzfläche eines durchschnittlichen Einfamilienhauses (siehe etwa *Lachmayer* in FS Zorn 359, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des VwGH), des Betrages der Errichtungskosten des Objektes im Verhältnis zu den üblichen Errichtungskosten eines durchschnittlichen Einfamilienhauses (vgl VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004) und der geographischen Lage des Objektes (vgl VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004) zu beurteilen. Auch

die architektonische Qualität bzw besondere repräsentative Elemente des Objektes sind in die Beurteilung miteinzubeziehen.

Zwar liegen die Errichtungskosten des Gebäudes mit rund 2.171,00 Euro netto pro m² (532.000,00 Euro/245 m² = 2.171,00 Euro) nur rund 480,00 Euro über den Errichtungskosten eines im Jahr 2015 in der Steiermark (städtischer Bereich) errichteten durchschnittlichen Einfamilienhauses (zum Vergleichswert von 1.690,00 Euro netto pro m² vgl unter Punkt II.2. [Beweiswürdigung]). Ein Errichtungskostenvergleich ist jedoch im vorliegenden Fall wenig aussagekräftig. Denn die Bf erbrachte nicht nur Eigenleistungen größeren Umfanges, sondern griff auch auf ihre laufenden Kooperationspartner-Unternehmen in der Baubranche zurück, die ihre Leistungen zu stark vergünstigten Konditionen erbrachten. So wies der steuerliche Vertreter der Bf im Schreiben vom 16.9.2024 ausdrücklich darauf hin, dass es sich bei der gegenständlichen Immobilie um ein modernes, architektonisch hochwertiges Gebäude handle, umfassende (Hang-)Sicherungsarbeiten notwendig gewesen seien und die Statik des Gebäudes sehr komplex sei. Dies finde in den Baumaßen und -materialien seinen Niederschlag, nicht jedoch in den tatsächlich abgerechneten Baukosten, weil die Bf die Bauführung „unter Ausnutzung ihrer Zugänge und Kooperationen mit (laufenden) Projektpartnern umsetzte.“ In diesem Zusammenhang hielt der steuerliche Vertreter der Bf überdies Folgendes fest: „Für (jeden) Dritte(n) wäre die Umsetzung zu diesen Konditionen nie möglich gewesen.“

Hätte demnach die Bf keine Eigenleistungen erbracht und wären die Bauleistungen zu „normalen“ Konditionen in Anspruch genommen worden, wären die Herstellungskosten des Gebäudes beträchtlich höher ausgefallen.

Die Nutzfläche des Gebäudes (245 m²) übersteigt die Nutzfläche eines durchschnittlichen Einfamilienhauses – diese lag in der Steiermark im Jahr 2014 bei 140,00 m² und im Jahr 2015 bei 138,20 m² – bei weitem.

Vom Standard eines durchschnittlichen Einfamilienhauses hebt sich das Gebäude ferner durch seine besondere architektonische Qualität sowie durch eine Reihe repräsentativer Elemente ab. Dazu zählen etwa variable Raumhöhen (2,50 m bis 5,20 m), vom Erdgeschoss in das Obergeschoss reichende Lufträume und großzügige Verglasungen, wie zB eine durchgehende Glasfront im Wohn- und Essbereich im Ausmaß von 5,00 m x 3,60 m) sowie eine Dachverglasung („Lichtkuppel“).

Die geographische Lage des Objektes (ruhige Hanglage am Stadtrand von ***Stadt***) erweist sich nur aus dem Privatnutzungsgesichtspunkt als sehr gut bis gut, wohingegen sie aus Ertragsgesichtspunkten als mäßig zu beurteilen ist.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bf im Schreiben vom 16.9.2024 vorbringt, dass eine Änderung der Nutzung der Immobilie ohne große Eingriffe möglich sei, so ist auf die Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, wonach es auf das Erscheinungsbild der Baulichkeit

bei deren Errichtung ankommt, und nicht darauf, ob es bautechnisch möglich ist, das Gebäude durch spätere Baumaßnahmen umzubauen und dadurch die Wohnfläche zu verkleinern (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

Vor diesem Hintergrund gelangt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass es sich beim gegenständlichen Gebäude um ein besonders repräsentatives Einfamilienhaus handelt, das schon seiner Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist.

Da ein funktionierender Mietenmarkt für Einfamilienhäuser der gegenständlichen Art von der Bf nicht nachgewiesen wurde (und es überdies nach der Rechtsprechung des VwGH in den Fällen einer verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“ nicht auf das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarkts ankommt [siehe etwa VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; VwGH 30.8.2023, Ra 2022/15/0100]), ist für die Frage der Fremdüblichkeit der Miete entscheidend, ob die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete, der Renditemiete, abweicht (vgl. VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008). Ein Abweichen um 50% oder mehr ist hier allerdings nicht Voraussetzung, es reicht ein geringeres Abweichen von der als angemessen zu wertenden Miete (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067; siehe auch Zorn, ÖStZ 2021, 72). Wie bereits unter Punkt II.3.1.1.2. dargelegt wurde, ist der im vorliegenden Fall vereinbarte Mietzins von 902,40 Euro pro Monat („Kaltmiete“ netto) deutlich niedriger als die Renditemiete. Abgesehen vom unangemessen niedrigen Mietzins entspricht das gewählte Konstrukt in seiner Gesamtheit nicht einem fremdüblichen Vermietungsvorgang (siehe dazu ausführlich unter Punkt II.3.1.1.2.).

Die Konsequenz besteht darin, dass das gegenständliche Wohngebäude (hinsichtlich der laufenden Besteuerung) steuerneutrales Vermögen der Bf bildet und eine verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“ iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 vorliegt (vgl. etwa VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass der Umstand, dass ***DI X*** die in den Streitjahren von ihm und seiner Familie bewohnte Immobilie aufgrund ihrer besonderen architektonischen Qualität immer wieder (potentiellen) Kunden der Bf präsentierte, nichts an der Zuordnung der Immobilie zum steuerneutralen (außerbetrieblichen) Vermögen der Bf ändert.

Da somit die mit der Vermietung in Zusammenhang stehenden Vorleistungen von der vermietenden Bf zur Gänze für verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 bezogen wurden, tritt der Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 ein (vgl. etwa VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

Aufgrund des Vorsteuerauschlusses gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 unterliegt die Vermietungstätigkeit nicht der Umsatzsteuer, sodass auch die Anwendung der

Normalwertregelung des § 4 Abs 9 UStG 1994 in der ab 2016 geltenden Fassung des Steuerreformgesetzes 2015/2016, BGBl I 118/2015, ausscheidet (vgl etwa VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

Selbst wenn man also in der Nutzungsüberlassung der Wohnimmobilie durch die Bf an ***DI X*** keine bloße Gebrauchsüberlassung, sondern eine unternehmerische Betätigung iSd UStG 1994 erblicken würde, und überdies eine Ausschüttung der gesamten Errichtungskosten an ***DI X*** zu verneinen wäre, wäre der Vorsteuerabzug dennoch aufgrund des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“ im eben beschriebenen Sinn ausgeschlossen und unterläge die Vermietungstätigkeit (ebenso) nicht der Umsatzsteuer.

3.1.1.5. Alternativbegründung: „klassische“ verdeckte Ausschüttung

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass auch dann, wenn in der gegenständlichen Immobilie ein jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung an fremde Personen) einsetzbares Gebäude zu erblicken wäre, für die Bf nichts gewonnen wäre.

Beträgt nämlich die tatsächliche Miete weniger als die Hälfte der fremdüblichen Miete, wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter überwiegend für verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 bezogen und tritt damit der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 ein (vgl etwa VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

Wie den Ausführungen unter Punkt II.3.1.1.2. zu entnehmen ist, ist der tatsächliche jährliche Mietzins von 10.828,80 Euro deutlich niedriger als die Hälfte der Renditemiete. Es tritt daher der Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 ein.

Da der Vorsteuerauschluss gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 greift, unterliegt die Vermietungstätigkeit nicht der Umsatzsteuer, sodass auch die Anwendung der Normalwertregelung des § 4 Abs 9 UStG 1994 in der ab 2016 geltenden Fassung des Steuerreformgesetzes 2015/2016, BGBl I 118/2015, ausscheidet (vgl etwa VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

3.1.1.6. Zusammenfassung Umsatzsteuer

Zusammenfassend ist für den Bereich der Umsatzsteuer festzuhalten, dass alle angeführten Begründungsstränge (keine unternehmerische Tätigkeit, Ausschüttung der gesamten Herstellungskosten des Gebäudes, verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“, „klassische“ verdeckte Ausschüttung) zum selben Ergebnis führen: Die Vermietungstätigkeit unterliegt nicht der Umsatzsteuer, ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Immobilie steht nicht zu. Die im Zusammenhang mit der Immobilie stehenden Vorsteuern werden vom Bundesfinanzgericht – anders als vom Finanzamt, das 11% der betreffenden Vorsteuern gewährte – zur Gänze nicht anerkannt. Es wird diesbezüglich auf die Rechtsprechung des VwGH verwiesen, derzufolge an

die Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern im Abgabenrecht ebenso strenge Maßstäbe anzulegen sind, wie sie auch bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gelten. Sie müssen demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten (vgl etwa VwGH 31.3.2000, 95/15/0056). Dies ist insbesondere auch für Rechtsbeziehungen zwischen einer GmbH und ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer von Bedeutung. Dem Mietvertrag vom 1.10.2015 ist weder zu entnehmen, worin der Mietgegenstand konkret besteht, noch geht aus ihm hervor, ob und welche Räumlichkeiten des Einfamilienhauses der Nutzung durch die Bf für Büro Zwecke vorbehalten sein sollen. Es mangelt daher an einer klaren vertraglichen Regelung. Eine solche Regelung wäre jedoch vor dem Hintergrund der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung geboten gewesen. Wie den Ausführungen unter Punkt II.1. (Festgestellter Sachverhalt) und Punkt II.2. (Beweiswürdigung) zu entnehmen ist, stand ***DI X*** und seiner Familie in den Streitjahren auch tatsächlich nicht nur ein räumlich abgegrenzter Teil des Einfamilienhauses, sondern das gesamte Einfamilienhaus zur Verfügung. Ein anteiliger Vorsteuerabzug scheidet daher aus.

3.1.2. Körperschaftsteuer

3.1.2.1. Allgemeines

Im Bereich der Körperschaftsteuer sind im Zusammenhang mit einer von der Körperschaft dem Gesellschafter nicht fremdüblich zur Nutzung überlassenen Wohnimmobilie grundsätzlich zwei Fallkonstellationen zu unterscheiden: die verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“, bei der die Wohnimmobilie dem außerbetrieblichen Vermögen der Körperschaft zuzuordnen ist, und die „klassische“ verdeckte Ausschüttung (vgl *Lachmayer*, SWK 2021, 128).

In keinem der beiden Fälle kann es zu einer Ausschüttung der gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten kommen. Dies wäre nur beim Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an der Immobilie auf den Gesellschafter oder in jenen Fällen, in denen das Grundstück dem Gesellschafter gehört und durch die Bauausführung der Körperschaft das Gebäude in das Eigentum des Gesellschafters übergeht, möglich (vgl *Lachmayer*, SWK 2021, 128, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des VwGH).

Festzuhalten ist überdies, dass die „bloße Gebrauchsüberlassung“ (siehe dazu unter Punkt II.3.1.1.2.) eine rein umsatzsteuerliche Kategorie ist (vgl *Zorn*, ÖStZ 2021, 70).

3.1.2.2. Ausschüttung der gesamten Herstellungskosten des Gebäudes an *DI X*****

Wie bereits unter Punkt II.3.1.1.3. dargelegt wurde, ist im Umstand, dass das von der Bf errichtete Gebäude im Eigentum des Grundstückseigentümers ***DI X*** entstand, eine Vorteilsgewährung gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 – iS einer Ausschüttung der gesamten

Herstellungskosten des Gebäudes – durch die Bf an ihren alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer ***DI X*** zu erblicken (vgl dazu auch *Lachmayer*, SWK 2021, 119 [Fn 3], unter Hinweis auf VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139).

Rechtsfolge der Vorteilsgewährung im eben beschriebenen Sinn ist (ua), dass Aufwendungen, die das Gebäude betreffen, von der Bf nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Auf der Ertragsseite gibt es weder eine Hochrechnung auf die Renditemiete noch eine Versteuerung der von ***DI X*** tatsächlich bezahlten Miete.

3.1.2.3. Alternativbegründung: „Wurzelausschüttung“ iZm einem besonders repräsentativen Einfamilienhaus

Selbst wenn man eine Ausschüttung der gesamten Herstellungskosten an ***DI X*** verneinen würde, wäre für die Bf nichts gewonnen.

Beginnend mit dem Erkenntnis vom 20.6.2000, 98/15/0169, hat der VwGH in der Körperschaftsteuer eine Rechtsprechungslinie entwickelt, die unter bestimmten Umständen ein für den Gesellschafter errichtetes und an ihn vermietetes Gebäude dem außerbetrieblichen Vermögen der Körperschaft zuweist. Außerbetriebliches Vermögen einer Körperschaft liegt dann vor, wenn es sich beim Gebäude um ein besonders repräsentatives oder besonders auf die Vorlieben des Gesellschafters zugeschnittenes Objekt handelt und keine fremdübliche Miete bezahlt wird (vgl *Lachmayer*, SWK 2021, 128, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des VwGH).

Wie bereits unter Punkt II.3.1.1.4. dargelegt wurde, handelt es sich beim gegenständlichen Gebäude um ein besonders repräsentatives Einfamilienhaus, das schon seiner Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist, und ist der vereinbarte Mietzins von 902,40 Euro pro Monat („Kaltmiete“ netto) deutlich niedriger als die Renditemiete. Abgesehen vom unangemessen niedrigen Mietzins entspricht das gewählte Konstrukt in seiner Gesamtheit nicht einem fremdüblichen Vermietungsvorgang (siehe dazu ausführlich unter Punkt II.3.1.1.2.).

Ausgehend davon liegt eine verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“ iSd § 8 Abs 2 KStG 1988 vor und ist die Wohnimmobilie dem außerbetrieblichen Vermögen der Bf zuzuordnen.

Folge der Zuordnung zum außerbetrieblichen Vermögen der Bf ist, dass Aufwendungen, die das Gebäude betreffen, von der Bf nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Auf der Ertragsseite gibt es weder eine Hochrechnung auf die Renditemiete noch eine Versteuerung der von ***DI X*** tatsächlich bezahlten Miete (vgl *Lachmayer*, SWK 2021, 128; *Lachmayer* in FS Zorn 364; Zorn, ÖStZ 2021, 73).

3.1.2.4. Zusammenfassung Körperschaftsteuer

Zusammenfassend ist für den Bereich der Körperschaftsteuer festzuhalten, dass die beiden angeführten Begründungsstränge (Ausschüttung der gesamten Herstellungskosten des Gebäudes, verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“) zum selben Ergebnis führen: Auf der Ertragsseite gibt es weder eine Hochrechnung auf die Renditemiete noch eine Versteuerung der von ***DI X*** tatsächlich bezahlten Miete. Aufwendungen, die das Gebäude betreffen, können von der Bf nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden. Die im Zusammenhang mit der Immobilie stehenden Aufwendungen werden vom Bundesfinanzgericht – anders als vom Finanzamt, das 11% der betreffenden Aufwendungen als Betriebsausgaben anerkannte – zur Gänze nicht anerkannt. Es wird diesbezüglich auf die Rechtsprechung des VwGH verwiesen, derzufolge an die Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern im Abgabenrecht ebenso strenge Maßstäbe anzulegen sind, wie sie auch bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gelten. Sie müssen demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, von vornherein ausreichend klar sein und einem Fremdvergleich standhalten (vgl etwa VwGH 31.3.2000, 95/15/0056). Dies ist insbesondere auch für Rechtsbeziehungen zwischen einer GmbH und ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer von Bedeutung. Dem Mietvertrag vom 1.10.2015 ist weder zu entnehmen, worin der Mietgegenstand konkret besteht, noch geht aus ihm hervor, ob und welche Räumlichkeiten des Einfamilienhauses der Nutzung durch die Bf für Büro Zwecke vorbehalten sein sollen. Es mangelt daher an einer klaren vertraglichen Regelung. Eine solche Regelung wäre jedoch vor dem Hintergrund der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung geboten gewesen. Wie den Ausführungen unter Punkt II.1. (Festgestellter Sachverhalt) und Punkt II.2. (Beweiswürdigung) zu entnehmen ist, stand ***DI X*** und seiner Familie in den Streitjahren auch tatsächlich nicht nur ein räumlich abgegrenzter Teil des Einfamilienhauses, sondern das gesamte Einfamilienhaus zur Verfügung. Eine anteilige Berücksichtigung von Aufwendungen als Betriebsausgaben scheidet daher aus.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass sich vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen ein Eingehen auf die (nachgelagerte) Frage der Liebhaberei sowohl aus umsatzsteuerlicher Sicht als auch aus körperschaftsteuerlicher Sicht erübrigt.

Beilagen: 9 Berechnungsblätter

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision):

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

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung sind demnach nicht erfüllt.

Graz, am 6. Dezember 2024