

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30. September 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 12. Juli 2016 betreff a) Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2015, b) Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen vom 09.08.2016, c) Festsetzung von Stundungszinsen vom 09.09.2016, Steuernummer 68-68-ZZZZZ (ehemals ***BF1StNr1***) nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26.11.2024 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2015 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- II. Der Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen vom 9.08.2016 und der Bescheid über die Festsetzung von Stundungszinsen vom 09.09.2016 werden aufgehoben.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Vermögensverwaltungsfirma in der Rechtsform einer GmbH, FN 1. Der Geschäftsführende Alleingesellschafter ist der Ehegatte von M.M.B.: M.M.A.. Die Stammeinlage von 35.000 € wurde zur Gänze einbezahlt. Der Bilanzstichtag ist der 28. Februar.

Die Bf. ist ab der Veranlagung 2008 Gruppenträger. Die Gruppenmitglieder sind die Firmen A-GmbH, FN 2w, und B-GmbH, FN 3m. Die Geschäftsadresse der Bf. ist mit jener der Gruppenmitglieder ident: A-Platz, A-Ort. Die Tätigkeit der Bf. besteht laut Bericht gemäß § 150 BAO vom 01.07.2016, ABNr. XXX/15, aus dem Kauf der von Gruppenmitgliedern geleasten LKWs, Anhänger etc. mit der letzten Leasingrate und der Vermietung wieder an die Mitglieder der Gruppe. Bei Abschluss eines neuen Leasingvertrages durch Mitglieder der Firmengruppe werden die LKWs, Anhänger etc. wieder an diese verkauft.

Im Grundbuch ist die Bf. als Eigentümerin des Grundstücks A-Ort aufgrund des Kaufvertrags

vom 28.04.2010 im B-Blatt (Eigentumsblatt) der Liegenschaft EZ xxx, KG A-Ort, eingetragen.

- Das Gruppenmitglied Fa. A-GmbH ist ein Transportunternehmen unter der Geschäftsführung von M.M.A.. Am Stammkapital der GmbH ist die Bf. als alleinige Gesellschafterin mit einer Einlage von 36.336 € beteiligt. Der Betriebsgegenstand besteht u.a. aus der Annahme und Entsorgung von Abfällen sowie dem Containerverleih. Zu den Dienstleistungen zählen u.a. Planier- & Abbrucharbeiten, Rodungen, Kran- & Aushubarbeiten sowie die Kompostierung.
Zu den Abfällen, die angenommen werden, zählen u.a. Holz, Kompost (Baum- und Strauchschnitt, Gras- Laub, Wurzelstöcke, Mischabfall von Baustellen, Bauschutt sortenrein (z.B.: Beton, Ziegel, Steine, Dachziegel, Sand/ Schotter), Baurestmasse (z.B.: Heraklit, Rigips, Gipskartonplatten, Glasbau-/Kaminsteine, Ytong, Schüttung, Schlacke, Mörtel, Verputz, Fliesen, Asphalt), Bodenaushub sortenrein (z.B. Erdaushub).
- Das Gruppenmitglied Fa. B-GmbH ist eine Firma mit der Kompostierungsaufbereitung als Geschäftstätigkeit. Die Produkte und Dienstleistung bestehen aus der Kompostierung. Die Geschäftsführer sind M.M.A. und X.Y.. Als Gesellschafter sind die Bf. und X.Y. jeweils mit einer Einlage von 17.500,00 € am Stammkapital beteiligt.

Angefochten sind die 1) Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2015, 2) der Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen für das Jahr 2016 vom 9.08.2016, und 3) der Stundungszinsenbescheid für das Jahr 2016 vom 9.09.2016. In abgabenrechtlichen Angelegenheiten wurde die Bf. während der Streitjahre von der Kanzlei Fa. Schmidt & Schmidt KG vertreten. Seit 2023 wurde die Kanzlei von Mag. Roland Schmidt, Kerstin Graf MSc (WU) und Isabella Hauer MA gemeinsam als Partner fortgeführt. Seit 18.04.2023 wird die Bf. als Klientin von der Fa. Schmidt Graf Hauer Steuerberatungs KG vertreten.

Der besseren Verständlichkeit halber werden der Verfahrensgang, der der Entscheidung über die Beschwerde zugrunde liegende Sachverhalt, die Rechtslage und die rechtliche Beurteilung des Bundesfinanzgerichts zusammengefasst dargestellt:

Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2015

I. Verfahrensgang

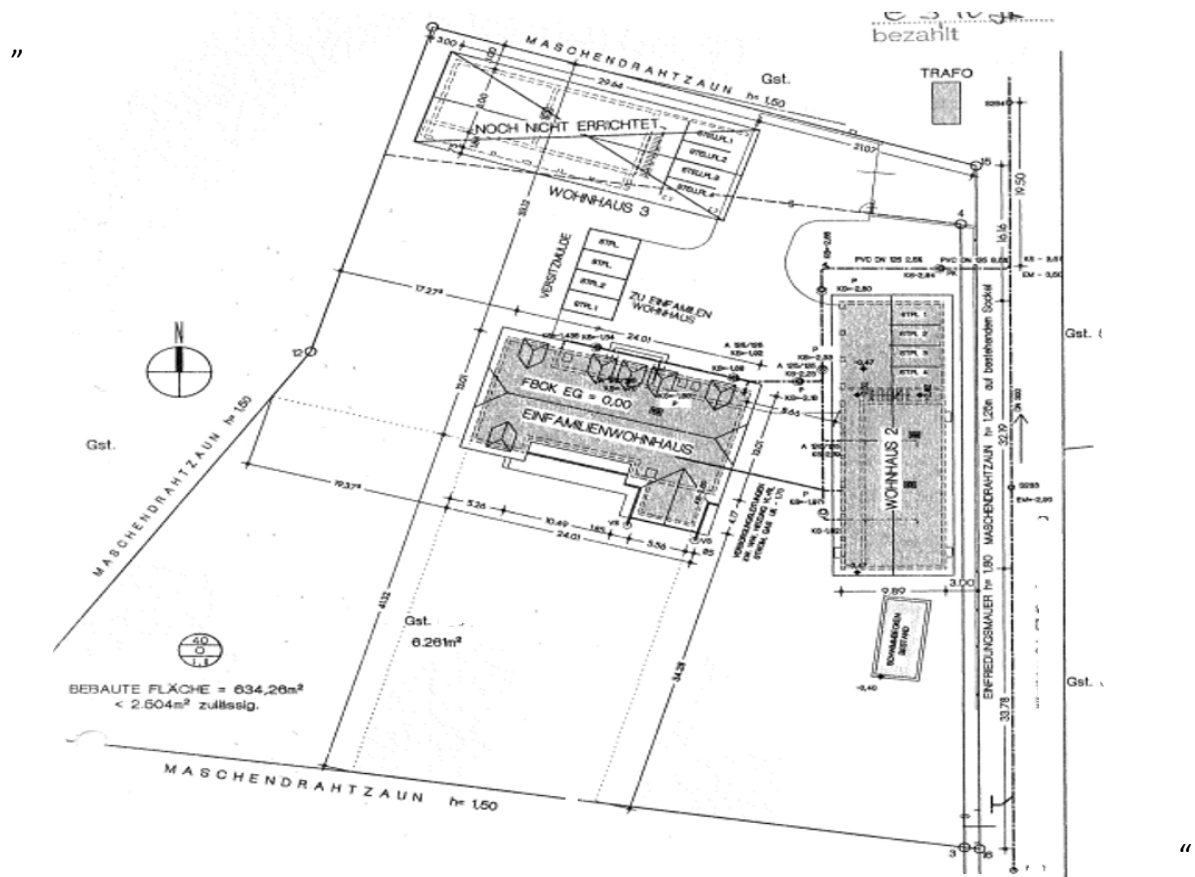
Seitens der Bf. wurden Neubauten mit Wohneinheiten auf der Liegenschaft A-Ort Grundstück Nr. X/X, EZ. xxx, KG YYYY A-Ort errichtet und für Bestandzwecke genutzt. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren steht zwischen den Verfahrensparteien in Streit, ob eine zwingend unechte Steuerbefreiung wegen des Bestands von einzeln zu beurteilenden Objekten auf der Liegenschaft A-Platz, A-Ort, und des prognostisch festgestellten Gesamtverlustes vorliegt. Dem Kauf und Erwerb der Liegenschaft der Bf. mit der Absicht, Häuser auf dem Grundstück an der letztgenannten Adresse zu errichten, ging der an „TSWS-Bau“ adressierte Bescheid der A-Gemeinde vom 14.05.2009 voraus, mit dem das Ansuchen um baubehördliche Bewilligung zur

Errichtung von Reihenhäusern mit 34 Wohneinheiten, Gst.Nr. XXX/2, XXX/4, XXX/5 und XXX/7, EZ. xxx, KG A-Ort, vom 14.04.2009 abgewiesen wurde. Die Rechtsgrundlage für die Bausperre war § 20 Abs. 1 Pkt. 3 und Abs. 3 der NÖ-Bauordnung 1996, LGBl. 8200 in der zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides geltenden Fassung. Begründet wurde der mit 14.05.2009 datierte Bescheid, von dem eine Abschrift an die Fa. A-KEG, A-Platz, A-Ort als Grundeigentümerin erging, damit, dass der Gemeinderat in dessen Sitzung vom 20.12.2007 die Bausperre für das Bauland-Wohngebiet im gesamten Gemeindegebiet gemäß § 23 Abs. 1 des NÖ Raumordnungsgesetzes 1976, LGBl. 8000-23 erlassen hätte. Das Ziel der Bausperre sei die Strukturierung des Bauland-Wohngebietes in Gebiete mit der Festlegung von „**max. 2 Wohneinheiten**“ bzw. „**max. 3 Wohneinheiten**“. Die Ordnung sei für das gesamte Bauland-Wohngebiet in der A-Gemeinde im Zuge einer geplanten Änderung des Flächenwidmungsplanes vorgesehen. Diese Änderungen seien für die langfristige Sicherung der bestehenden Struktur des Siedlungsgebietes erforderlich. Aufgrund der Widmung der Grundstücke XXX/2, XXX/4, XXX/5 und XXX/7, in der KG A-Ort als Bauland-Wohngebiet unterliege das Bauvorhaben der derzeit gültigen Bausperre. Das Ansuchen um Baubewilligung müsse daher abgewiesen werden.

Wenige Monate später wurde die schriftliche Bestätigung der Stadtamtsdirektorin vom 25.09.2009 betreff den aufrechten Bestand der vom Gemeinderat der A-Gemeinde am 20.12.2007 beschlossenen Bausperre für das gesamte Gemeindegebiet am Stichtag 25.09.2009 und somit auch für die Liegenschaft EZ xxx, Parz. XXX/2 und XXX/4 per E-Mail an w.p. @ ...at übermittelt.

Am 12.08.2010 wurde die Übergabe des Grundstücks EZ xxx Grundbuch A-Ort, A-Platz, A-Ort in der Konkursache Fa. A-KG von Anwalt Dr. M.M. als Masseverwalter der KG an die Bf., vertreten durch M.M.A., als Käufer auf der Grundlage des Kaufvertrags vom 28.04.2010 protokolliert.

Die im Firmenbuchregister am 27.06.2017 von Amts wegen gemäß § 30/2 UGB gelöschte KG, FN 2i, war eine Gesellschaft im Geschäftszweig „*Bewirtschaftung und Verwaltung von eigenen Immobilien*“ mit Komplementär O.W.1 und der Rechtsanwältin Mag. A.W. als Kommanditistin. In den bauverfahrensrechtlichen Angelegenheiten der Bf. wurde der A-Gemeinde per Schreiben der Bf. vom 19.03.2014 die Fertigstellung des Bauvorhabens mit der u.a. Bestätigung des Bauführers Fa. XY-GmbH, B-Platz A-Gemeinde, FN 2g, betreff die Bauausführung gemäß der Baubewilligung und dem nachfolgend abgelichteten Lageplan „*mit Änderungen 2014.02.17*“ als Beilagen angezeigt:



Laut den Firmenbuchdaten zu der am 19.08.2006 registrierten Fa. XY-GmbH waren X.A. und der Geschäftsführer [der Gesellschafter bei der am **19.02.2013** registrierten Fa. Z-GmbH im Geschäftszweig „Ausübung des Baugewerbes“, FN 3a] X.B. jeweils als Gesellschafter bei der Fa. XY-GmbH mit einer Stammeinlage von je 17.500,00 € beteiligt. Mit Gerichtsbeschlüssen vom TT.09.2010 und TT.01.2011, GZ. 36Sxx/10w wurde das Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung zunächst eröffnet und sodann aufgehoben. Mit Gerichtsbeschlüssen vom TT.10.2012 und TT.06.2013, 36Sxx/12d, wurde der Konkurs betreffend die Fa. XY-GmbH nach dessen Eröffnung und der Schlussverteilung aufgehoben. Infolge der Eröffnung des Konkursverfahrens wurde die Fa. XY-GmbH aufgelöst. Am **18.09.2013** wurde die Firma gemäß § 40 FBG von Amtswegen gelöscht.

Mit dem an die A-Gemeinde adressierten Bauansuchen der Bf. vom 28.10.2010 wurde um Abhaltung eines Lokalaugenscheins zwecks Erteilung der Baubewilligung für die Errichtung von drei Wohngebäuden auf der Liegenschaft A-Platz, A-Ort, ersucht. In der Baubeschreibung des Verfassers des Bauplans - Architekt Ing.A: - vom 27.10.2010 wurde der Zweck des Vorhabens mit den Angaben „Neubau von drei Wohngebäuden in A-Platz, A-Ort“ und „Errichtung von drei Wohngebäuden für den Eigenbedarf“ bezeichnet. Die geplanten Baulichkeiten wurden wie folgt beschrieben:

„ 2.1 **Wohngebäude 1:**

Das Gebäude hat eine bebaute Fläche von 317,19m². Es besteht aus Keller, Erdgeschoß und Dachgeschoß mit einer Nutzfläche von insgesamt 595,36m².

Die Fundierung erfolgt mit einer Bodenplatte aus Stahlbeton und Streifenfundamenten, im nicht unterkellertem Bereich, die auf frostfreie Tiefe geführt werden. Die Kelleraußenwände aus wasserundurchlässigem Stahlbeton mit Fugenbändern zur Bodenplatte. Die Kellerdecke aus Stahlbeton. Innenwände aus Stahlbeton und keramischen Ziegeln. Stahlbetonwände gespachtelt, Ziegelwände beidseitig mit Kalkzementmörtel verputzt. Zur Ver- und Entsorgung ist das Wohngebäude 1 mit dem Wohngebäude 2, in dem die Heizungsanlage aufgestellt ist, mit einem schließbaren Kollektor verbunden. Der Keller wird zum Stiegenhaus mit einer brandhemmenden Türe EI230C abgeschlossen.

Die Außenwände Erdgeschoß aus hochwärmedämmenden Hohlziegeln mit außenseitigem Thermoputz. Innenwände aus keramischen Mauerziegeln. Als Verputz innen Gipsputz bzw. Kalkzementputz in den Nassräumen. Die Decke über Erdgeschoß als Ziegeleinhängendecke mit Aufbeton.

Dachgeschoßaußenwände (Giebelwände und Kniestock) aus hochwärmedämmenden Hohlziegeln mit außenseitigem Thermoputz. Innenwände aus keramischen Mauerziegeln und teilweise Gipskartonständerwänden. Ziegelwände innen mit Gipsputz bzw. Kalkzementputz in den Nassräumen. Die Decke über Dachgeschoß als Zangendecke mit unterseitig Gipskartonplatten 2-lagig mit Dampfbremse Traglattung, Wärmedämmung und oberseitig begehbare Brandschutzplatte.

Dachkonstruktion als Sparrendach mit Wärmedämmung, raumseitig Gipskartonbeplankung, außenseitig Ziegeldeckung (Biberschwanz) auf Lattung, Konterlattung und OSB Platte. Dachneigung 40°.

Spitzboden mit Kaminputztür über Dachbodentreppe zugänglich. Ungedämmt und durchlüftet.

“

„2.2 Wohngebäude 2:

Die bebaute Fläche beträgt 375,80m². Es besteht aus Keller, Erdgeschoß und Dachboden. Die Nutzfläche beträgt ohne Dachboden und überdecktem Freibereich (Pkw Abstellplatz und Sitzplatz) 340,98m².

Die Fundierung und die Ausführung der Kellerwände erfolgen wie beim Wohngebäude 1.

Der Zugang zum Keller erfolgt von außen über eine Stahlbetontreppe. Im nördlich gelegenen Kellerteil befinden sich der Heizraum und die Lagerräume für Hackschnitzel und Energiekorn. Die Beschickung der Lagerräume erfolgt mittels Förderschnecke von einem vor dem Gebäude befindlichem Aufgabeschacht.

Der Heizkessel dient zur Wärmeversorgung und Warmwasserbereitung der Wohngebäude 1, 2 und 3. Die Versorgung Wohngebäude 1 erfolgt mittels im Kollektor verlegter von Wohngebäude 3 erdverlegter Leitungen.

Der Heizraum ist vom übrigen Keller durch eine brandhemmende Türe EI230C abgetrennt.

Im Haustechnikbereich erfolgen die Warmwasserbereitung, Regelung und Verteilung von Kalt- und Warmwasser sowie Heizungs- und Rücklauf sowie Pufferspeicherung.

Im Erdgeschoß befinden sich zwei Wohneinheiten für Eigenbedarf, die über einen Laubengang erschlossen werden.

Der Dachboden ist ungedämmt durchlüftet und wird durch eine außenliegende Stahltrappe erschlossen. Kaminputztür im Dachboden.

“

„2.3 Wohngebäude 3:

Die bebaute Fläche beträgt 287,00m². Es besteht aus Keller, Erdgeschoß und Dachboden. Die Nutzfläche beträgt ohne Dachboden und überdecktem Freibereich (Pkw Abstellplatz und Sitzplatz) 351,83m².

Die Fundierung und die Ausführung der Kellerwände erfolgen wie beim Wohngebäude 1.

Der Zugang zum Keller erfolgt von außen über eine Stahlbetontreppe.

Im Erdgeschoß befinden sich zwei Wohneinheiten für Eigenbedarf, die über einen Laubengang erschlossen werden.

Der Dachboden ist ungedämmt durchlüftet und wird durch eine außenliegende Stahltrappe erschlossen. Kaminputztür im Dachboden.

“

Unter Punkt 3 der Baubeschreibung ging der Architekt betreff die Versorgung- Entsorgung bei den geplanten Häusern davon aus, dass „3.1. Die Versorgung mit elektrischer Energie und Erdgas über die vorhandenen Anschlüsse des örtlichen

Energieversorgungsunternehmens erfolgen. 3.2 Trinkwasserversorgung erfolgt mangels öffentlicher Wasserleitung durch am Grundstück vorhandenen Brunnen.

3.3 Schmutzwasserentsorgung erfolgt durch Anschluss an das bestehende Kanalnetz.

3.4 Regenwasser wird am Grundstück versickert.

3.4 Abfallentsorgung durch Gemeindeabfuhr“.

Mit der Baubeginnmeldung vom 1.04.2011 wurde der A-Gemeinde die Beauftragung der Fa. XY-GmbH als Bauführer beim Bau von 3 Wohnhäusern gemäß Baubewilligungsbescheid vom 24.01.2011 mitgeteilt. Die Fertigstellungsmeldung zum Neubau des Wohnhauses für eine Familie und eines Doppelhauses auf der Liegenschaft war bei der Baubehörde am 19.03.2014. Mit dem undatierten Schreiben der im Firmenbuch am 18.09.2013 gelöschten Fa. XY-GmbH wurde die ordnungsgemäße Ausführung lt. § 30 NÖ-BO des bewilligten Neubaus der Bf. auf dem Bauplatz A-Platz, A-Ort, bestätigt.

Betreff das Bauprojekt „Saunahaus“ auf dem Grundstück an der zuvor genannten Adresse folgte dem an das Bauamt adressierten Baubewilligungsansuchen der Bf. vom 17.06.2014 eine Bauverhandlung in Anwesenheit des X.B. für den Bauführer und Planverfasser Fa. Z-GmbH am 17.09.2014. Trotz der vom Bausachverständigen vorgeschriebenen Ergänzungen in den Einreichunterlagen war ein Einlangen korrigierter Einreichpläne der Bf. beim Bürgermeister der A-Gemeinde bis zum 11.03.2016 nicht zu verzeichnen.

Über Anfrage der A-Gemeinde vom 11.03.2016 nach der Nachreichung der korrigierten Pläne in zeitlicher Hinsicht bzw. über Bitte um Einreichung des Rückzugs in Schriftform für den Fall, dass die Bf. das Projekt nicht mehr ausführen wolle, hinauf war bei der Gemeinde das Einlangen eines Schreibens der Bf. am 15.04.2016 zu registrieren, mit dem die statische Bemessung der Gartenmauer für die Bauverhandlung nachgereicht und die Vorlage des in Bearbeitung befindlichen Plans mit Höhenkoten und Grundriss des Dachgeschosses angekündigt wurde.

Mehr als 7 Jahre später (!) als die auf der Grundlage des Berichts gemäß § 150 BAO vom 1.07.2016 erlassenen Abgabenbescheide vom 12.07.2016 wurde die Bf. mit Schreiben der A-Gemeinde vom 5.03.2024 dadurch, dass der bautechnische Sachverständige bei der Bauverhandlung vom 17.09.2014 als Ergänzungen in den Einreichunterlagen die Punkte 1 (Geländehöhenkoten an den Geländeeckpunkten und Grundstücksecken) und 3 (Grundrissdarstellung des Dachgeschosses) vorgeschrieben hatte, ohne dass die Bf. diese Punkte bis 05.03.2024 erledigt hätte, darüber in Kenntnis gesetzt, dass das Bauvorhaben durch die Baubehörde für den Fall der Nichteinhaltung der Frist zur Vorlage der verbesserten Unterlagen bis 1.04.2024 abgewiesen werde. Dem Ansuchen der Bf. um Fristverlängerung vom 28.03.2024 folgten die baubehördliche Fristverlängerung letztmalig auf den 12.04.2024 und das beim Bauamt am 10.04.2024 eingelangte Schreiben der Bf. in Bezug auf die Ergänzung und Fertigstellung des Saunahauses vom 8.04.2024 mit der

Fertigstellungsanzeige gemäß § 30 NÖ BO 2014 für bewilligungspflichtige Bauvorhaben gemäß § 14 NÖ BO 2014 samt diversen Bestätigungen als Beilage.

Mit dem Schreiben der Bf. vom 8.04.2024 wurden dem Bauamt die Bestätigung des Bauführers B.J. über die bewilligungsgemäße Ausführung vom 21.03.2024 samt Befunde (Elektrobefund, Rauchfang-Bau-, Eignungs- bzw. Endbefund, Dichtheitsbefund der Fa. A-GmbH betreff Kanal vom 1.03.2024) und einem dreifach ausgefertigten Vermessungsplan betreff Höhenkoten und Bestandspläne zugestellt.

In abgabenrechtlicher Hinsicht wurde dem Finanzamt A-Dorf mit Schreiben der A-Gemeinde vom 17.04.2014 die Fertigstellungsmeldung in Bezug auf die Errichtung eines Einfamilienwohnhauses und Doppelhauses auf der Liegenschaft der Bf. in A-Ort angezeigt. Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2015 wurden auf der Grundlage des Berichts gemäß § 150 BAO (PB) anlässlich der Betriebsprüfung bei der Bf. vom 1.07.2016 samt der unter dem nachfolgenden Punkt beschriebenen -Umsatzsteuerprüfung für den Zeitraum 09/2012 bis 08/2013 erlassen.

- Anlässlich des Beginns der Umsatzsteuerprüfung für den Zeitraum 09/2012 bis 08/2013 vom 23.10.2013 wurden abverlangte Baupläne, Kredit- und Mietverträge, eine Prognoserechnung zur Liegenschaft und Unterlagen an die Betriebsprüfung Mitte Dezember 2013 übergeben. Im Zuge der Überprüfung der Rechnung wurden der Geschäftsführer und der Steuerberater über das Ausgehen der Prognoserechnung von möglicherweise falschen Zahlen informiert. Noch vor der Beendigung der Umsatzsteuerprüfung wurden die Abgabenerklärungen jeweils für das Wirtschaftsjahr 03/2012- 02/2013 beim Finanzamt am 18.03.2014 abgegeben. Der Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuererklärung mit teilweiser Umfassung des Prüfungszeitraums der Umsatzsteuer folgte die Überleitung der Umsatzsteuerprüfung über den Zeitraum 09/2012 - 08/2013 in eine Betriebsprüfung. Der Prüfauftrag für den Zeitraum 2011 bis 2013 (Wirtschaftsjahr 03/2010 bis 02/2013) wurde am 4.05.2015 ausgestellt. Am 27.06.2016 wurde der steuerlich vertretenen Bf. die Erweiterung des Prüfauftrags für die Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für den Zeitraum 2014 - 2015 mitgeteilt. Im Zuge der am 27.05.2015 begonnenen Betriebsprüfung der Wirtschaftsjahre 2011ff. wurde die neue Prognoserechnung für die Liegenschaft an die Betriebsprüfung am 2.06.2015 übermittelt. Neue Mietverträge, Baupläne und Kreditverträge wurden vorgelegt.

In dem Bericht gemäß § 150 BAO vom 1.07.2016 (PB) wurde der von der Betriebsprüfung am 23.10.2013 und 18.06.2015 in Augenschein genommene Gebäudebestand unter **Tz 3 PB** beschrieben.

Tz. 3 a PB: Zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung vom **23.10.2013** sei von den drei geplanten Wohnungen im „(Haupt-) Gebäude (1) - Keller, Erdschoss, ein Stock“- eine Wohnung an M.M.A und eine weitere Wohnung an M.M.B. vermietet gewesen. Die 3. Wohnung sei laut Auskunft des Geschäftsführers der Bf. noch nicht fertiggestellt gewesen.

Im „Gebäude (2) - überdachte Garagenabstellplätze mit Aufgang zum Dachboden über eine Eisenleiter sowie anschließend zwei Wohnungen“ - sei eine Wohnung an einen Arbeiter des Unternehmens bzw. eine Wohnung an die Schwiegermutter des M.M.A. vermietet worden. Neben dem unterkellerten Gebäude (2) befinde sich ein Swimmingpool. Hinter dem Gebäude (1) sei ein altes - zum Teil abgerissenes - Gebäude.

Tz. 3 b PB: Zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung vom 18.06.2015 sei beim „Gebäude (1)“ die fertig eingerichtete Wohnung **Top 1** (193,2 m²) an M.M.A. vermietet gewesen. Die vom Sohn des M.M.A. bewohnte Wohnung **Top 2** (110,90 m²) sei noch nicht fertiggestellt gewesen - Bad, WC und Böden hätten gefehlt - und nicht vermietet worden. (Lt. Auskunft von M.M.A. schlafe der Sohn wegen eines Streits mit seiner Schwester in dieser Wohnung).

Die an M.M.B. vermietete (und nur notdürftig eingerichtete) Wohnung **Top 3** (85,11 m²) werde laut Auskunft von M.M.A. von den Kindern bewohnt. (Zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung jedoch nur von der **Tochter**).

Hinter dem Gebäude (1) befinde sich noch immer ein altes-zum Teil abgerissenes Gebäude. Vom „Gebäude (2) = Nebengebäude“ sei die Wohnung **Top Nr. 4** (65,50 m²) an **zwei Arbeiter** der Unternehmensgruppe bzw. die Wohnung **Top 5** (65,50 m²) an M.M.F. vermietet gewesen. Eine Besichtigung der Wohnungen Top 4 und 5 sei nicht vorgenommen worden.

Bezüglich **Top 6** und **Top 7** habe M.M.A. die Errichtung zweier weiterer Wohnungen im Obergeschoß angekündigt. Laut den Feststellungen anlässlich der Besichtigung wären Wände mit Rigipsplatten errichtet worden. Sämtliche sanitäre Einrichtungen, Bodenbelege, Türen, Elektroinstallationen, Einrichtungen (Küche) etc. würden fehlen.

Der alte Swimmingpool neben dem Gebäude (2) sei funktionstüchtig.

Der „Rohbau (Gebäude (3) - ein hinter dem Swimmingpool begonnener Bau eines neuen Gebäudeteiles - mit Dachstuhl“ sei bereits fertiggestellt gewesen. Lt. Auskunft von M.M.A. sollten hier zwei weitere - vielleicht durch den Dachgeschoßausbau auch mehr- Wohnungen entstehen.

Nach dem Erhebungsergebnis der Betriebsprüfung bei der Bf. hätte die Familie des M.M.A. alle Wohnungen im „Gebäude (1) Hauptgebäude“ am 18.06.2015 bewohnt.

Bezüglich den Dachgeschoßausbau im „Gebäude (2) Nebengebäude“ werde das Obergeschoß am vorliegenden Einreichplan vom 27.10.2010 als "Dachboden" bezeichnet. Seitens der Bf. wäre der Betriebsprüfung ein Ausbauplan betreff das Dachgeschoß vorgelegt worden, ohne dass eine Änderung der bewilligten Pläne bei der A-Gemeinde beantragt worden wäre.

Betreff das „Gebäude (3) Rohbau“ hätte das im Zuge der Erhebungen im Bauamt festgestellte Ansuchen der Bf. um Bewilligung zur Errichtung eines "Saunahauses" (Nutzfläche 114,35 m²) am **17.06.2014** der Aussage des M.M.A. bei der Betriebsbesichtigung hinsichtlich des Neubaus weiterer Wohnungen widersprochen.

Unter **Tz. 4 PB Errichtungskosten und Finanzierung** wurde zu den Errichtungskosten unter Pkt. a festgestellt, dass der Preis für die per Vertrag vom 28.04.2010 gekaufte Liegenschaft 700.000 € betrage. Der Einreichplan für den Neubau von Wohnhäusern datiere mit 8.10.2010.

Im Frühjahr 2011 sei mit dem Neubau der Wohnhäuser begonnen worden.

Dem nachfolgenden Schaubild sind der „Kaufpreis samt Nebenkosten“ und die „Baukosten“ zu entnehmen:

„ Kaufpreis und Nebenkosten:			Die Baukosten betrugen netto:		
Kaufpreis:	€	700.000,--	03/2010 - 02/2011:	€	13.507,67
Grunderwerbst. etc.	€	35.505,95	03/2011 - 02/2012:	€	786.595,60
Summe	€	735.505,95	03/2012 - 02/2013:	€	293.876,89
			03/2013 - 02/2014:	€	72.258,83
			03/2014 - 02/2015:	€	82.114,60
			Summe	€	1.248.353,59

In den Baukosten seien nur sehr geringfügige Errichtungskosten der Wohnungen Top 6 und Top 7 enthalten. So wären z.B. die Dachflächenfenster der betroffenen Wohnungen erst am 12.11.2014 angeschafft worden.

Die Finanzierung sei mittels Einlage des M.M.A. [380.386,00 € im Prüfungszeitraum 03/2011 bis Wirtschaftsjahr 02/2015] und der M.M.B. [250.000 € (= Verkaufserlös betreff bisheriges Wohnhaus im Dezember 2012)] jeweils in die Firma erfolgt. Verträge für die Laufzeit der Darlehen, deren Verzinsung bzw. Rückzahlungsvereinbarung wären nicht vorgelegt worden.

Unter **Tz. 5 Vorbehalt PB** wurde zum an den steuerlichen Vertreter der Bf. am 25.02.2016 übermittelten Ersuchen der Betriebsprüfung um Stellungnahme / Auskunft zur von der Außenprüfung berechneten Renditenmiete festgehalten, dass dem Wunsch der steuerlichen Vertretung entsprechend eine mündliche Besprechung zu den gestellten Fragen in der Steuerberatungskanzlei am 21.04.2016 abgehalten und der Vorhalt mit Schreiben der Bf. vom 10.05.2016 beantwortet worden wäre.

Mit der nachfolgenden Übersicht werden die Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf. vom 10.06.2016 zur Miethöhe **bis** Oktober 2014/ab November 2014, die Fremdüblichkeit der Betätigung samt Berechnung einer Renditenmiete zusammengefasst dargestellt und durch die Stellungnahme der Betriebsprüfung im Prüfbericht gemäß § 150 BAO vom 1.07.2016 ergänzt:

1.) Miethöhe bis Oktober 2014

Nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bf. würden die Nettomietzinse für die Wohnungen Top 1 und Top 3 in den Verträgen vom 1.11.2012 bei der zwischen Bf. als Vermieterin und M.M.A. als Mieter der Top 1 vereinbarten Nettomiete -765,07 €- bzw. bei der zwischen Bf. als Vermieterin und M.M.B. als Mieterin der Top 3 vereinbarten Nettomiete -289,74 €- einer Nettomiete von **3,96 €/m²** für Top 1 bzw. **3,51 €/m²** für Top 3 entsprechen. Hinsichtlich den Wohnungen Top 4 und 5 entspreche der per Mietvertrag zwischen der Bf. als Vermieterin und der Schwiegermutter des M.M.A. - M.M.B2 - als Mieterin der Top 4 am 1.08.2012 vereinbarte Mietzins - 230,00€- einer Nettomiete von **3,51 €/m²** für Top 4. Betreff Top 5 sei der Mietvertrag zwischen Bf. und dem Mieter R.A. am 16.10.2013 abgeschlossen worden. R.A. ist von Beruf ein beim Gruppenmitglied Fa. A-GmbH beschäftigter Arbeiter. Der Bruttomietzins inkl. Betriebskosten -200,00 €- für Top 5 entspreche einer Nettomiete von **1,53 €/m²** für Top 5.

Mit der Stellungnahme des geprüften Unternehmens sei die geringe Nettomiete der in den Jahren 2012 und 2013 abgeschlossenen Mietverträge durch die nachstehende Aufstellung über den erfolgten Baufortschritt begründet worden:

Datum	Betrag	Text
01.11.2012		Einzug in Top 1 und 3
26.03.2013	2.680,32	Innentüren Top 4 und 5
24.07.2013	3.279,27	Fliesenlegen Stiegenaufgang Top 1, 2 und 3
02.12.2013	789,60	Wärmedämmende Fassade Top 1, 2 und 3
17.03.2014	186,92	Stiegegeländer Top 1, 2 und 3 Balkongeländer Top 4 und 5
19.03.2014 bis 02/2015 bis laufend		Fertigstellungsmeldung Top 1 bis 5 Ausbauarbeiten an Top 6 Ausbauarbeiten an Top 7

Das Unternehmen verweise auf das Allgemeine Bürgerliche Gesetzbuch. *"Aufgrund der Bestimmungen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches und der nach dem Einzug in die Tops 1 und 3 andauernden Bauarbeiten kann im Zeitraum November 2012 bis Oktober 2014 nicht von einem bedungenen und störungsfreien Gebrauch ausgegangen werden. Der während dieser Zeit verrechnete Mietzins stellt eine Mindermiete zum Ausgleich der anfallenden Beeinträchtigungen dar. Die Bestimmung des Maßes der Gebrauchsfähigkeit des Bestandsobjekts bleibt den Parteien vorbehalten."*

Nach der Beurteilung durch die Betriebsprüfung bei der Bf. wären die Innentüren für Top 4 und Top 5 am 26.3.2013 angeschafft worden. Top 4 sei von der Schwiegermutter bewohnt worden. Top 5 sei zum damaligen Zeitpunkt noch nicht vermietet gewesen.

Am 24.07.2013 hätte die Fa. X. diverse Mörtel (Haftgrundierung, Boden-Ausgleich, PU Schaum, Fließbettmörtel, Marmor Granit-Kleber und Schlüter Rinnensysteme) abgerechnet. Die Fa. X. habe bereits vor Abschluss der Mietverträge diverse Leistungen (25.326,81 € netto) erbracht. Ohne eine Abrechnung der Arbeitszeit und Fliesen in der Rechnung vom 24.07.2013 könne nur von einer Endabrechnung des Verbrauchsmaterials ausgegangen werden.

Die am 02.12.2013 bei der Fa. F. erworbenen 121,5 m² Steinwolle-Dämmplatten würden der Dämmung von Schrägdächern dienen und seien einfach und rasch zu verarbeiten. Die Fassade selbst sei zu diesem Zeitpunkt bereits fertig gestellt gewesen.

Am 17.03.2014 seien Geländerpfosten bei der Fa. J.S. ausgetauscht worden.

Die Betriebsprüfung vertrat zusammenfassend die Ansicht, dass die Rechnungen allenfalls geringe Fertigstellungsarbeiten belegen würden.

Die vorliegenden Mietverträge der Jahre 2012 & 2013 würden keine Vereinbarung enthalten, die auf eine spätere Erhöhung des Mietpreises hindeute. Die Vertragsdauer sei auf unbestimmte Zeit mit einer dreimonatigen Kündigungsfrist. Die Miete sei - entsprechend den Bestimmungen des ABGB-aufgrund der Bauarbeiten nicht vermindert, sondern entgegen den vertraglichen Vereinbarungen ab 1.10.2014 erhöht worden. Ein Hinweis auf eine spätere Erhöhung der Mieterlöse sei in der am 11.11.2013 übermittelten Prognoserechnung (1) nicht ersichtlich.

Die Bauarbeiten auf dem Grundstück wären auch nach der Mieterhöhung fortgesetzt worden.

Erst am 17.06.2014 sei um die Baubewilligung betreff das Saunahaus angesucht worden. **Der Beginn des Ausbaus der Wohnungen Top 6 und 7 (ohne baubehördliche Bewilligung) sei nach der Änderung der Mietverträge erfolgt.** Die geringfügigen Fertigstellungsarbeiten könnten somit nicht der Grund für die Mieterhöhung darstellen, zumal die Arbeiten auch nach der Mieterhöhung fortgesetzt worden wären.

Die Betriebsprüfung sehe vor allem in der angeforderten Prognoserechnung und der darauf folgenden Diskussion über die erklärten Beträge den Grund für die Erhöhung des Mietzinses.

2.) Miethöhe ab November 2014

Am 1.10.2014 sei der Nettomietzins für Top 1 (3,96 €/m²) & Top 3 (3,51 €/m²) auf je **5,96 €/m²** geändert worden. Top 4 sei an die Mieter M.M.C. und R.A. zum Mietzins von je 100,00 € netto (**3,05 €/m²**) vermietet worden. Der Zins für Top 5 im Vertrag zwischen Bf. als Vermieterin und M.M.F. vom 1.11.2014 - 390,68 € netto - entspreche **5,96 €/m²**.

Laut der „*Stellungnahme des geprüften Unternehmens zur Miethöhe ab November 2014*“ im Prüfbericht entspreche der ab 1.11.2014 vereinbarte Zins den für Mietwohnungen im Immobilien-Preisspiegel für den Bezirk A-Dorf veröffentlichten Werten und sei somit als ortsüblich anzusehen. Diese Ansicht der Bf. werde durch die Vermietung der Top 5 an eine betriebsfremde Person bekräftigt. Das Kriterium der Fremdüblichkeit sei somit erfüllt.

Nach der Beurteilung des Sachverhalts durch die Betriebsprüfung entspreche das an das Paar M.M. vermietete Hauptgebäude in Größe und Ausstattung keiner üblichen Mietwohnung. So habe zum Beispiel die Bf. für Küche und Esszimmer den Nettobetrag von 90.664,40 € an die Tischlerei U. bezahlt. Für einen "Specksteinofen" wären 18.200,00 € netto bezahlt worden. Die Wohnungsausstattung der Top 5 erfülle diese Kriterien in keiner Weise.

Aus diesem Vergleich sei - so die Ansicht der Betriebsprüfung bei der Bf. - die Tatsache, dass die vereinbarte Miethöhe einem Fremdvergleich nicht standhalte, zu ersehen.

Da eine Mieterhöhung auch aus der Prognoserechnung (1) vom 11.11.2013 nicht ersichtlich sei, werde daraus die willkürliche Erhöhung der Mieten abgeleitet.

3.) Fremdüblichkeitsgrundsatz

Nach dem Vorbringen der Bf. sei die Fremdüblichkeit der Verträge erfüllt, weil (a) das Mietverhältnis durch die schriftlichen Mietverträge mit der Regelung aller wichtigen Punkte wie Mietgegenstand, Mietentgelt, Betriebskosten etc. und die Vertragsdauer ausreichend zum Ausdruck komme. (b.) Der eindeutige, klare & jeden Zweifel ausschließende Inhalt sei durch den schriftlichen Mietvertrag gegeben. (c) Das Mietverhältnis halte einem Fremdvergleich durch den mit der Mieterin der Wohnung Top 5 abgeschlossenen Vertrag, aufgrund dessen neben der Mietzinshöhe auch die Vertragsgestaltung als fremdüblich anzusehen sei, stand. Die Betriebsprüfung bestritt die Fremdüblichkeit der Verträge mit der Begründung, dass sämtliche Mietverträge durch das Fehlen deren Vergebührung bis zur Besprechung am 21.04.2016 nach außen hin nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen wären.

Über die Größe der den Mietern überlassenen Kellerräume werde in den Mietverträgen des

M.M.A. und dessen Frau M.M.B. nur sehr ungenau abgesprochen. Zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung sei das im Vertrag mit dem Text "*Vermietet wird der Innenraum der o.g. Wohnung incl. Kellerabteil*" nicht näher bezeichnete Abteil mangels vorhandener räumlich abgetrennter Abteile im Keller nicht erkennbar.

Die Mieterin (des inzwischen beendeten Mietverhältnisses) M.M.B2 habe vertraglich ein Kellerabteil im Ausmaß von 19,70 m² übernommen. Da alle anderen Mieter laut Mietverträge über kein Kellerabteil verfügen würden, würden sämtliche nicht in einer gemeinsamen Nutzung (wie z.B. Heizungskeller) stehende Kellerflächen den Mietverträgen zufolge nur M.M.A. und dessen Gattin zur Verfügung stehen (ca. 234m²).

Auch über die Benützung der überdachten Kfz - Einstellplätze beim Nebengebäude (2) werde in den einzelnen Mietverträgen nicht abgesprochen.

Die Fam. M.M. würde somit (ohne Kfz-Einstellplätze und das in Bau befindliche Saunahaus) ca. 82% der Nutzfläche (Wohn- und Kellerräume) benützen.

Der Beginn des Baus anderer Gebäudeteile (Saunahaus) und Wohnungen statt Fertigstellung der fast fertigen Wohnung Top 2 sei fremdunüblich. Eine Mieterhöhung ab 11/2014 von 3,96 € / m² auf 5,96 €/m² um ca. 50,50% sei aus den Mietverträgen nicht nachvollziehbar.

Die Betriebsprüfung komme daher zu dem Schluss, dass die Verträge nach außen hin nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen wären und das Mietverhältnis wegen der unterschiedlich zu benützenden Flächen (Keller, Kfz-Einstellflächen) / der unterschiedlichen Wohnungsausstattungen (Siehe Beispiele lt. Punkt 2.) einem Fremdvergleich nicht standhalte.

4.) Berechnung einer Renditemiete

Nach Ansicht des geprüften Unternehmens Bf. liege eine Vermietung mit der Berechtigung zum Vorsteuerabzug vor, weil bei Entsprechen der tatsächlich zwischen Bf. und Gesellschafter vereinbarten und bezahlten Miete der Renditemiete oder aber der vereinbarten Miete einer von fremden Dritten gezahlten Miete auch eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz der Mieten nicht vorliege. Nur bei einer tatsächlich vereinbarten Miete unter der Miete, die von fremden Dritten am Markt gezahlt werden würde, liege eine verdeckte Ausschüttung in der Mietdifferenz vor (vgl. Prodinger, SWK-Spezial, Immobilienvermietung zwischen Gesellschafter und Geschäftsführer). Eine Renditemietberechnung sei somit nur dann anzustellen, wenn die Fremdüblichkeit der Miete nicht zweifelsfrei nachgewiesen werden könne. Angesichts der Entsprechung der Miete für Top 1 und 3 aufgrund der Mietkonditionen der Top 5 einer von fremden Dritten gezahlten Miete könne eine verdeckte Ausschüttung nicht vorliegen.

Die Renditemietberechnung der Betriebsprüfung berücksichtige nicht die Erhöhung der Mieten ab November 2014. Trotzdem wären die vollen Herstellungskosten zum Stichtag 28.02.2015 herangezogen worden. In den Herstellungskosten seien auch die Kosten für noch nicht fertiggestellte und noch nicht vermietete Wohnungen (Top 6 und 7) enthalten.

Nach der Beurteilung durch die Betriebsprüfung bei der Bf. werde das fremdübliche Entgelt [insbesondere in Fällen, in denen ein Vermieter die Immobilie nach Wünschen des künftigen

Mieters anschaffe bzw. errichte] nach der mittlerweile ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zur fremdüblichen Mietentgelthöhe von der Kapitalamortisation und einer angemessenen Verzinsung bestimmt. Die angemessene Höhe des Nutzungsentgeltes leite sich dabei aus der Höhe, die unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und somit insbesondere aus der Erwartung des Investors hinsichtlich der Rendite aus der Investition der aufgewendeten Geldsumme ab. Die Herleitung des marktkonformen Mietentgelts durch Umkehr des Ertragswertverfahrens werde als eine zulässige Methode für die Ermittlung des fremdüblichen Mietzinses anerkannt.

Die der Bf. vorgehaltene Berechnung nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren zeige ein vereinbartes Mietentgelt, das deutlich unter der Miete liege, die bei Annahme einer Rendite von 2% zu bezahlen wäre, auf. Da das im vorliegenden Fall vereinbarte Mietentgelt damit nicht ausreiche, die Renditeerwartung eines fremden Investors zu erfüllen, sei das *„Mietverhältnis als nicht fremdüblich gestaltet“* zu beurteilen.

In Hinblick auf die Berechnung der Renditemiete (siehe Vorhalt vom 25.02.2016) - Verzinsung von 2% - mit dem Ergebnis einer angemessenen Miete in Höhe von 49.539,98 € ergebe sich bei Ansatz der neuen Mietpreise auf Basis der Verträge ab 01.10.2014 eine jährliche Nettomiete in Höhe von rund 34.924,49 €. Eine positive Renditemiete wäre somit auch mit den erhöhten Mieten nicht zu erzielen gewesen.

Die steuerlich vertretene Bf. begründe die Höhe der vertraglich vereinbarten Miete mit den im Immobilien-Preisspiegel veröffentlichten Mietpreisen wie folgt:

"Aufgrund der guten Ausstattung der Wohnungen, aber der sehr schlechten Anbindung an das öffentliche Verkehrsnetz sowie der Lage außerhalb einer kleinen Katastralgemeinde ist ein Mischsatz der Kategorien „guter Wohnwert“ und „sehr guter Wohnwert“ als Vergleichswert heranzuziehen. Errechnet man den Durchschnitt der m^2 - Miete dieser beiden Kategorien ergibt sich ein Zins von € 5,75/ m^2 , wodurch die von der Bf. verrechnete Miete von € 5,96/ m^2 als ortsüblich anzusehen ist.

Weiters argumentiert das Unternehmen, dass die Fremdüblichkeit der Miete durch die Vermietung der Top 5 erwiesen ist."

Das Unternehmen bringe - so die Ansicht der Betriebsprüfung -daher zum Ausdruck, dass höhere Mieterlöse für die gegenständliche Liegenschaft nicht erzielbar seien. Angesichts der sehr deutlich über der fremdüblichen Miete liegenden Renditemiete komme die Außenprüfung zu dem Schluss: Die Immobilie sei im betrieblichen Geschehen nicht jederzeit einsetzbar.

Mit der Herstellung der Wohnungen Top 6 und 7 sei erst nach der Betriebsbesichtigung vom 23.10.2013 (ohne Baubewilligung) begonnen worden. Die bis zur Betriebsbesichtigung vom 18.06.2015 angefallenen Kosten seien von geringem Ausmaß. So wären die Dachflächenfenster für Top 6 und 7 in Höhe von 11.187,00 € am 12.11.2014 angeschafft worden. Weitere Kosten für diese Wohnungen hätten bis zum Bilanzstichtag 28.02.2015 nicht festgestellt werden können. Die Herstellungskosten zum 28.02.2015 würden durch die noch nicht fertiggestellten Wohnungen Top 6 und 7 unwesentlich beeinflusst und seien für die Berechnung der Renditemiete ohne Auswirkung. (Siehe auch Tz. 3 Betriebsbesichtigung).

Tz. 6. Liebhaberei PB

Seitens der Betriebsprüfung wurde das Fehlen einer Fremdvermietungsabsicht angesichts der Errichtung von zwei getrennten Wohngebäuden und einem Saunahaus auf der Liegenschaft A-Ort und dem Gebäude (1) Hauptgebäude als ein Eigenheim mit insgesamt drei Wohnungen, das den Wohnbedürfnissen der Familienmitglieder der Fam. M.M. diene und von diesen auch zur Gänze genutzt werde (siehe Betriebsbesichtigung v. 18.06.2015 Tz 3) wie folgt begründet:

- 1) Die Gattin miete die Wohnung Top 3 trotz Miete der Top 1 im Ausmaß von 193,2 m² durch M.M.A.. Top 3 werde von der Tochter des M.M.A. bewohnt.
- 2) Die noch nicht fertiggestellte Wohnung Top 2 sei von des M.M.A. Sohn benützt worden. Anstatt Top 2 fertigzustellen, würden andere Gebäude / Wohnungen errichtet (Saunahaus und Ausbau der Wohnungen Top 6 und Top 7).
- 3) Die besonders luxuriöse Wohnausstattung in Top 1 sei nach Wünschen und Vorstellungen des Mieters M.M.A. [z.B. Bezahlung der Bf. an Kosten für a) Küche und Esszimmer (90.664,40 € netto) an die Tischlerei U., b) einen "Specksteinofen" (18.200 € netto)]. Ein Saunahaus werde errichtet (114,35 m²). Ein Swimmingpool sei vorhanden.
- 4) Die Berechnung der Renditenmiete (siehe Vorhalt vom 25.02.2016) ergebe bei Verzinsung von 2% eine angemessene Miete in Höhe von 49.539,98 €. Da sich bei Ansatz der Mietpreise auf Basis der Verträge ab 1.10.2014 eine Nettomiete von rd. 34.924,49 € / Jahr ergebe, wäre auch mit den erhöhten Mieten keine positive Renditenmiete zu erzielen.
- 5) Beim Gebäude (2) -ein Objekt mit zwei fertiggestellten und zwei in Bau befindlichen Wohnungen - sei eine von diesen Wohnungen zu besonders günstigen Preis an zwei der Unternehmensgruppe zugehörige Arbeiter vermietet worden. Der Mieter der 2. Wohnung sei die Schwiegermutter des M.M.A. ab August 2012 bis Mitte 2014 gewesen. Seit 1.11.2014 sei die Wohnung an eine betriebsfremde Person vermietet. Es liege **keine Baubewilligung für die in Bau befindlichen Wohnungen Tops 6 und 7 vor.**
- 6) Gegen die am 11.11.2013 vorgelegte Prognoserechnung (1) für die beiden errichteten Gebäude [Ergebnis: Gesamtüberschuss ab dem 14.Jahr der Bewirtschaftung (2025)] wurden folgende Gründe im Bericht gemäß § 150 BAO vom 1.07.2016 genannt:
 - # Die Einnahmen von insgesamt 6 Wohnungen würden trotz der fehlenden Baubewilligung für eine 6. Wohnung berechnet. Erst nach Erstellung der Prognoserechnung (1) -im Jahr 2015 - sei mit dem Ausbau weiterer Wohnungen im Nebengebäude (2) begonnen worden. In der Prognoserechnung wären keine Ausgaben in Form der AfA bzw. Zinsen für weitere Wohnungen zum Ansatz gebracht worden.
 - # Die Höhe der angesetzten Einnahmen würde nicht den vorliegenden Mietverträgen entsprechen. Die Einnahmen incl. Betriebskosten wären ohne Betriebskostenabzug bei den Ausgaben angesetzt worden.
 - # Unrichtige Zinsbeträge wären Folge der Nichtberücksichtigung der einzelnen Rückzahlungsmodalitäten beim Ansatz der Finanzierungskosten.

Nach den Berechnungen der Betriebsprüfung führe der Ansatz richtiger Einnahmen /

Ausgaben auch nach 23 Jahren zu keinem Gesamtüberschuss (vgl. Beil. 1 Prognose 1).

Die am 02.06.2015 vorgelegte Prognoserechnung in geänderter Fassung [als Folge des Hinweises auf Falschangaben in der Prognoserechnung (1) im Zuge einer Besprechung] mit einem Gesamtüberschuss ab dem 14. Jahr der Bewirtschaftung (2023) entspreche auch nicht den Tatsachen und sei auf Basis der bereits beschriebenen Mängel (Pkt. 6 a-c) ermittelt worden. Die Höhe der Mieteinnahmen sei auf Basis der Verträge vom 1.10.2014 geändert worden.

Trotz dieser - nach Ansicht der Betriebsprüfung willkürlich vorgenommenen – Erhöhung würden - bei Ansatz der richtigen Einnahmen und Ausgaben - auch die erhöhten

Mieteinnahmen zu keinem Gesamtüberschuss führen (siehe Beil. 2 Prognoserechnung 2).

Nach Ausführungen zur Rechtslage (§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO, § 2 Abs. 4 LVO, § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994) und steuerlichen Beurteilung durch die Betriebsprüfung betreff die Körperschaftsteuer wurde zur Umsatzsteuer im Prüfbericht dargelegt, dass die erklärten Umsätze und Vorsteuern gemäß § 6 LVO als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei qualifiziert würden. Die Umsatzsteuer werde gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 kraft Rechnungslegung geschuldet.

Selbst bei fiktiver Annahme des Nichtvorliegens von Liebhaberei sei in Hinblick auf die besondere Ausstattung der an die Fam. M.M. vermieteten Wohnungen von einem nicht marktüblichen Mietpreis auszugehen. Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sei daher das Mietverhältnis dadurch, dass die Umsatzsteuer die Vorsteuer in einem Zeitraum von 20 Jahren nicht übersteige, nicht anzuerkennen.

Seitens der Betriebsprüfung wurde das Ergebnis im vorliegenden Fall in Zahlen - wie folgt - dargestellt:

Bei der Ermittlung des jährlichen Mietzinses unter Ansatz der im November für das Jahr 2012 abgeschlossenen Mietverträge sei für die Wohnung Top 2 ein fiktiver Mieterlös in Höhe von 3,51 €/m² angesetzt worden.

Jährlicher Mietzins (gerundet)	24.524,99
Umsatzsteuer (10%)	2.452,50
Umsatzsteuer für den Beobachtungszeitraum (20 Jahre)	49.049,98
Vorsteuern aus der getätigten Investition	243.410,00
Umsatzsteuerüberhang	194.360,02

	Wj 2011	Wj 2012	Wj 2013	Wj 2014	Wj 2015
Vorsteuerkürzung lt. BP (Kto. 610)	3.200,00	155.225,42	54.226,11	14.412,38	16.346,09

Mit der beim Finanzamt am 30.09.2016 eingelangten **Beschwerde** vom 29.09.2016 wurde gemäß § 262 Abs. 2 BAO in Verbindung mit § 264 BAO die Vorlage der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2015 vom 12.07.2016 [und darüber hinaus auch gegen a) den Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen vom 9.8.2016, und b) den Bescheid über die Festsetzung von Stundungszinsen vom 9.09.2016] zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nach

§ 274 Abs. 1 Z. 1 lit. b BAO beantragt.

Mit der Beschwerde wurde die Ersetzung der Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2015 durch Bescheide, die den angeführten Beschwerdegründen Rechnung tragen, [und die Aufhebung der übrigen angefochtenen Festsetzungsbescheide] beantragt.

Gegen Liebhaberei bei der Vermietung auf der Liegenschaft A-Platz, A-Ort, im umsatzsteuerlichen Sinn wurde in der Beschwerde vorgebracht, dass Liebhaberei für eine Betätigung, sofern aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten Verluste entstehen, gemäß § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO anzunehmen sei. Jedoch werde eine Liebhaberei gemäß § 2 Abs. 4 LVO nicht angenommen, sofern in einem absehbaren Zeitraum (20 bis höchstens 23 Jahre) ab Beginn der entgeltlichen Überlassung ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwartet werde. Bei der sogenannten „*kleinen Vermietung*“ sei § 6 LVO zufolge Liebhaberei bei einer Prognoserechnung mit negativen Gesamtüberschuss auch im umsatzsteuerlichen Sinn gegeben.

Zu der laut Gesetzestext ausschließlich auf Eigenheime, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten anzuwendenden Form der (kleinen) Vermietung wurde in der Beschwerde des näheren vorgebracht, dass ein Eigenheim ein Haus mit nicht mehr als zwei Wohnungen sei, wenn mindestens 2/3 der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen würde. Eine Eigentumswohnung sei eine Wohnung iSd WEG 2002, die ebenfalls zu mindestens 2/3 der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken diene (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2, Rz 525).

Ein Mietwohngrundstück mit qualifiziertem Nutzungsrecht sei dann Gegenstand einer typischen Liebhabereibetätigung, wenn die Rechte der Miteigentümer derart gestaltet seien, dass sich daraus eine konkrete wirtschaftliche Zuordnung einzelner Wohneinheiten zu einzelnen Miteigentümern ergebe. Dies sei der Fall, wenn der Miteigentumsanteil mit einem Nutzungsrecht an einer bestimmten Wohnungseinheit derart verbunden sei, dass dieses Recht eine dem Wohnungseigentum ähnliche Stellung verschaffe (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2, Rz 530).

Der Bestand einer „*großen Vermietung*“ bei der Liegenschaft A-Platz, A-Ort, wurde in der Beschwerde damit begründet, dass nach herrschender Meinung die Überlassung von Gebäuden mit mindestens drei Vermietungseinheiten, sofern es sich nicht um Eigentumswohnungen oder um Miteigentum an Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten handle, als „*große Vermietung*“ gelte. Die der LVO selbst nicht entnehmbare Mindestanzahl der Wohneinheiten gehe offenbar noch auf Pkt. 14.5 LiebE I zurück, wonach das Tatbestandsmerkmal der kleinen Vermietung die entgeltliche Überlassung von „*nicht mehr als zwei Wohnungen je Eigenheim*“ war.

Ein Mietobjekt mit fünf bis sechs abgeschlossenen Wohnungen übersteige „*deutlich jenes Ausmaß, das in § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO angesprochen ist, sodass eine Vermietung nach § 1 Abs. 1 LVO 1993 vorliegt*“ (VwGH 16.02.2006, 2004/14/0082, 2006, 432) (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁴, § 2 (LVO), Tz 505).

Der Rechtsansicht der Betriebsprüfung hinsichtlich der Einstufung des Mietkomplexes als zwei getrennte (Eigen-)Heime mit jeweils maximal 4 Wohneinheiten wurde in der Beschwerde entgegnet, dass die Finanzverwaltung mit der Anführung des VwGH-Erkenntnis 2006/15/0318 vom 23.09.2010 mit der Kernaussage „auch ein Haus mit vier Wohneinheiten könne ein *Eigenheim* iSd § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO sein“ übersehe, dass ein Haus mit insgesamt vier Wohneinheiten, von denen eine der Vermieter selbst bewohnt hätte, im zitierten Erkenntnis streitgegenständlich gewesen wäre. Angesichts der Einräumung des Wohnrechts der Mutter an einer anderen Wohneinheit im 1. Stock des Hauses auf Lebensdauer wären lediglich die zwei verbleibenden Wohneinheiten vermietbar gewesen. Aus diesem Grund habe der Verwaltungsgerichtshof die Eignung des Hauses für die Nutzung im Familienrahmen erkannt, was teilweise auch tatsächlich der Fall sei. Der vermietbare Gebäudeteil sei daher ein das Tatbestandsmerkmal „*Eigenheim* iSd § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO“ erfüllendes Vermietungsobjekt. Der analogen Anwendbarkeit des o.a. Erkenntnis auf den vorliegenden Fall wurde in der Beschwerde erwidert, dass insgesamt 5 Wohnungen zum Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsprüfung vermietbar gewesen wären, von denen 4 Wohnungen tatsächlich vermietet worden seien. Von den im Prüfungszeitraum noch in Bau gewesenen Wohnungen Top 6 und 7 sei die Wohnung Top 6 mittlerweile fertiggestellt und vermietet worden. In Anbetracht des Bestands von mehr als drei getrennten Wohneinheiten liege somit eine sog. große Vermietung nach § 1 Abs. 1 LVO iVm § 2 Abs. 3 LVO vor.

Laut der Berufungsentscheidung UFS 29.10.2007, RV/0752-G/06 liege eine „große Vermietung“ iSd § 1 Abs. 1 LVO iVm § 2 Abs. 3 LVO bei einem Gebäude mit anfänglich fünf, später sechs Wohnungen vor, weil dieses nach Art und Umfang offenbar näher bei der Überlassung von Gebäuden gegen Entgelt (gemessen am Idealbild eines Zinshauses) als bei der Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne, sei, folglich dessen es sich um keine umsatzsteuerliche Vermietung iSd § 6 LVO handeln könne.

Laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs VwGH 16.02.2006, 2004/14/0082, sei von einer Vermietung nach § 1 Abs. 1 LVO bei einem Gebäude, das mit fünf Wohnungen deutlich das Ausmaß des in § 1 Abs. 2 LVO angesprochenen Wohnraums übersteige, auszugehen. Eine Vermietung nach § 1 Abs. 1 LVO unterliege der Umsatzsteuerpflicht und berechtige zum Vorsteuerabzug. Die Vermietung von derzeit insgesamt sechs bewirtschafteten, einer in Bau befindlichen und weiteren vier geplanten Wohneinheiten am Standort A-Ort führe daher zu einer entgeltlichen Gebäudeüberlassung nach § 2 Abs. 3 LVO und könne aufgrund des § 6 LVO zu keiner umsatzsteuerlichen Liebhaberei führen.

Mithilfe des beigegeführten Einreichplans vom 08.10.2010 wurde in der Beschwerde zu den Tops, deren Anordnung aus dem Lageplan zu entnehmen sei, angegeben, dass das Gebäude 1 (mit Top 1 bis 3) in der Mitte bzw. das Gebäude 2 (mit Top 4 und 5 und den im Dachgeschoß befindlichen Top 6 und 7) im Osten liege. Die mittlerweile fertiggestellte Top 6 werde vermietet. Top 7 stehe kurz vor der Fertigstellung.

Mit der Errichtung des geplanten Gebäudes 3, Top 8 bis 11, im Norden der Liegenschaft sei

noch nicht begonnen worden. Die von Anfang an geplante Errichtung von elf Mietwohnungen sei aus dem Einreichplan ersichtlich. Aufgrund des Umfangs von mehr als drei Wohneinheiten könne es sich nur um eine große Vermietung handeln.

In der Beschwerde wurde die Bewirtschaftung der Wohneinheiten zum Stand 29.09.2016 in Form der folgenden Übersicht dargestellt:

	Mieter	Fläche (m ²)	Miete (netto)	€/m ²
Haus 1 Top 1	M.M.A.	193,20	1.151,47	5,96
Haus 1 Top 2	leer stehend	110,90		
Haus 1 Top 3	M.M.B.	85,11	507,26	5,96
Haus 2 Top 4	M.M.C., M.M.D., M.M.E.,	65,50	300,00	4,58
Haus 2 Top 5	M.M.F.	65,50	390,68	5,96
Haus 2 Top 6	M.M.G., M.M.H.,	52,26	200,00	3,83
Haus 2 Top 7	In Bau	80,08		
Haus 3 Top 8- 11	In Planung			

Zur Realisierung und Finanzierung des Projekts wurde in der Beschwerde vorgebracht, dass die Projektumsetzung aus Finanzierungsgründen in drei Phasen - 1. Phase: Errichtung des mittlerweile fertiggestellten Gebäudes 1.; 2. Phase: Die Phase der Errichtung des Gebäudes 2 sei noch nicht abgeschlossen worden; 3. Phase: Der Bau der Tops 8 bis 11 sei aufgrund der Anpassung des Baustarts an die Wirtschaftslage noch nicht begonnen worden – eingeteilt worden sei. Die verzögerte Errichtung und Inbetriebnahme der insgesamt elf Mietwohnungen sei ausschließlich auf die Projektfinanzierung zurückzuführen. Allein dieser Umstand könne noch nicht zu einer Qualifizierung als „*kleine Vermietung*“ führen, da eine schrittweise Errichtung bei Bauprojekten dieser Größenordnung üblich sei.

Gegen die Begründung der Betriebsprüfung zur Trennung des Mietobjekts in zwei separate Beurteilungseinheiten [„*Die Beurteilungseinheit für Liebhaberei bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sei im Allgemeinen das einzelne Miethaus, sofern nicht für einzelne Wohnungen eine gesonderte Bewirtschaftungsart zu erkennen sei (z.B. gesonderte Betrachtung von fremd vermieteten Wohnungen einerseits und innerhalb des Familienkreises vermietete Wohnungen andererseits)*“] wurde in der Beschwerde vorgebracht, dass das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht bei Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden (sog. große Vermietung) bzw. die objektive Ertragsfähigkeit bei der Vermietung von Eigenheimen (sog. kleine Vermietung) für jede organisatorisch in sich

geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen sei (UFS v. 23.11.2004, RV/0130-G/04). Eine einheitliche Einkunftsquelle liege bei mehreren in einem sonstigen engen wirtschaftlichen Nutzungszusammenhang stehenden Mietobjekten vor (VwGH 28.10.1992, 88/13/0006).

Im vorliegenden Fall würden die in verschiedenen Gebäuden errichteten Mietwohnungen aufgrund der Errichtung der Gebäude auf einem einzigen (im Alleineigentum der Bf. stehenden) Grundstück in engem wirtschaftlichen Nutzungszusammenhang stehen. Darüber hinaus entstehe durch die einheitliche Wasserversorgung aus dem Liegenschaftsbrunnen, die einheitliche Wärmeversorgung mittels einer Biomasse-Zentralheizung sowie die einheitliche Zufahrt zu sämtlichen Mietwohnungen der Liegenschaft ein enger wirtschaftlicher Nutzungszusammenhang sämtlicher Mietwohnungen. Eine getrennte Liebhabereibetrachtung der einzelnen Gebäude sei daher unsachgemäß.

Sämtliche in Massivbauweise errichtete Wohnungen auf der Liegenschaft A-Platz, A-Ort, würden über einen eigenen Eingang zur Wohnung und u.a. auch über Dusche, WC und Küche verfügen, sodass von abgeschlossenen Wohnungen die Rede sein könne. Angesichts des Bestands von derzeit sechs vermietbaren und weiteren fünf geplanten bzw. in Bau befindlichen Wohneinheiten und einem engen wirtschaftlichen Nutzungszusammenhang aller Einheiten sei somit von einer Großvermietung auszugehen.

Mit dem an die Amtsvertretung adressierten Schreiben der Bf. vom 3.10.2016 wurde in Ergänzung zum Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht vom 29.09.2016 klargestellt, dass auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung durch die belangte Behörde gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO verzichtet werde, und um antragsgemäße Erledigung ersucht.

Mit dem **Vorlagebericht** der belangten Behörde gemäß § 265 BAO vom 2.12.2016 wurde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt. Mit der im Bericht enthaltenen abgabenbehördlichen Stellungnahme zur Beschwerde wurde der Antrag auf Abweisung der Beschwerde mit der Begründung des Vorliegens einer zwingend unechten Steuerbefreiung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer aufgrund des Bestands einzeln zu beurteilender Objekte und eines prognostisch festgestellten Gesamtverlustes gestellt.

Über Mail des BFG vom 12.12.2016 mit dem Ersuchen um Zusendung der Abrechnungen betreff die Betriebskosten für die Jahre 2011 bis 2015 hinauf wurde mit Schreiben der Bf. vom 16.06.2017 die Nichterstellung von Betriebskostenabrechnungen für die Jahre 2011 bis 2013 mit der Begründung bestätigt, dass Bauarbeiten in diesen Jahren noch im Gange gewesen wären und die Baubehörde die Benützungsbewilligung erst im Jahr 2014 erteilt hätte. Abrechnungen für die Jahre 2014 bis 2016 wären erstmals im Mai 2017 erfolgt. Das Fehlen diesbezüglicher Zahlungsnachweise erkläre sich mit den bisher ausschließlich erwirtschafteten Überschüssen in allen Wohnungen und den Vortrag dieser Überschüsse auf die Folgejahre.

An Besonderheiten bei den Betriebskosten wurden a) die durch den eigenen Brunnen bedingte Versorgung sämtlicher Wohnungen mit kostenlosem Kaltwasser, b) eine Solaranlage zur Aufbereitung des Warmwassers für die Wohnungen, c) eine Photovoltaikanlage mit primär den Mietern kostenlos zur Verfügung stehenden Strom [Einspeisung nur des nicht verbrauchten Stromüberschusses in das öffentliche Netz], d) eine zentrale Hackschnitzelheizung für die Beheizung sämtlicher Wohnungen, genannt. Die Heizung sei in den ersten Jahren mit aus der Rodung der Bäume auf dem Grundstück gewonnenen Hackschnitzel befeuert worden. In den nächsten Jahren wären erstmals Hackschnitzel zuzukaufen gewesen. Zusammengefasst würden folgende Betriebskostenüberschüsse für die einzelnen Wohnungen bestehen (inkl. USt):

Wohnung	Mieter	2014	2015	kumuliert
<u>Top 1</u>	M.M.A	<u>1.210,38</u>	<u>360,12</u>	<u>1.570,50</u>
<u>Top 2</u>	bis 2016 nicht vermietet			
<u>Top 3</u>	M.M.B.	<u>612,83</u>	<u>163,03</u>	<u>775,86</u>
<u>Top 4</u>	Dienstwohnung	<u>678,32</u>	<u>665,85</u>	<u>1.344,17</u>
<u>Top 5</u>	Dienstwohnung	<u>418,76</u>	<u>---</u>	<u>---</u>
	M.M.F.	<u>---</u>	<u>380,60</u>	<u>799,36</u>
<u>Top 6</u>	Dienstwohnung	<u>---</u>	<u>83,15</u>	<u>83,15</u>

Dieser Aufstellung sei die Verrechnung von höheren als den Betriebskosten, die allen Mietern in der Betriebskostenabrechnung tatsächlich zugeordnet werden hätten können, ersichtlich. Aufgrund der nicht abschätzbaren tatsächlichen Kosten in den ersten Jahren und der oben beschriebenen fallspezifischen Besonderheiten trage die Bf. den Überschuss auf die Folgejahre vor. Im Laufe der kommenden Jahre, wenn sämtliche Wohnungen fertiggestellt und vermietet seien und sich die Betriebskosten-Vorauszahlungen, die die Bf. zu leisten habe, eingependelt hätten, werde ein etwaig noch bestehender Überschuss an die Mieter weitergegeben. Ebenso werde mit dem Anstieg der Heizkosten aufgrund des Schnitzelzukaufs nach dem vorherigen gänzlichen Verbrauch der Hackschnitzel aus der Grundstücksrodung gerechnet.

Hinsichtlich der Höhe des Mietzinses und der Betriebskosten sei den Mietern im Zeitraum 2012 bis 09/2014 ein vergleichsweise günstiger Quadratmeterzins von 3,96 € (Tops 1 und 3), 1,50 € (Top 4) bzw. 3,15 € (Top 5) wegen der andauernden Bauarbeiten am Mietobjekt und der noch fehlenden Benützungsbewilligung verrechnet worden.

Die Vermietung habe sich chronologisch in der Form entwickelt, dass die erstmalige Vermietung der Top 4 als Dienstwohnung an verschiedene Mitarbeiter am 1.8.2012 erfolgt sei. Der Einzug der Familie M.M. in Top 1 und 3 sei am 1.11.2012 insoweit frühzeitig gewesen, als diese Wohnungen zu diesem Zeitpunkt noch nicht bezugsfertig gewesen wären und wegen des früher als erwartet abgewickelten Verkaufs des bis dahin bewohnten Hauses mangels Alternativen zu beziehen gewesen wären. Erst am 17.04.2014 habe die Bf. die Bestätigung der Fertigstellungsmeldung seitens der A-Gemeinde erhalten.

In den ersten beiden Jahren (bis zur Fertigstellung), in denen die Wohneinheiten Top 1, 3 bis 5 bereits (im teilweise halbfertigen Zustand) vermietet gewesen wären und an der Fertigstellung der noch nicht vermieteten Wohnungen gearbeitet worden wäre, sei eine Mindermiete mit den Mietern wegen der Unannehmlichkeiten aufgrund der andauernden Bauarbeiten vereinbart worden. Nach § 1096 ABGB sei der Bestandnehmer nämlich für die Dauer und in dem Maß der Unbrauchbarkeit von der Entrichtung des Zinses befreit, wenn das Bestandstück derart mangelhaft sei, dass es zum bedungenen Gebrauch nicht taue.

Mit 1.10.2014 sei die Miete auf ein ortsübliches Maß von 5,96 € angehoben worden. Am 1.11.2014 sei Top 5 an M.M.F. um 5,97 € fremdvermietet worden. Die Miethöhe der Dienstwohnungen sei unverändert bei 1,50 € geblieben.

Zusammenfassend hielt die Bf. fest, dass die Höhe der Miete und der Betriebskosten der Familie (Top 1, 2, 3) markt- und fremdüblich (im Vergleich mit Top 5) gestaltet seien. Die unentgeltliche Übernahme sämtlicher Hausmeistertätigkeiten durch die Familie - u.a. die Instandhaltung der Anlage, die ständige Verfügbarkeit bei allfälligen Problemen als erster Ansprechpartner der Mieter, die Bedienung der Heizung mittels Fernwartungs-App über das Mobiltelefon von M.M.A.- sei in der Preisgestaltung nicht berücksichtigt worden. Die wesentlich günstigere Vermietung der Dienstnehmerwohnungen als die anderen Wohnungen sei ein weiterer Umstand, der die Fremdüblichkeit der Vermietung an die Familie unterstreiche.

In der Beilage zum Schreiben der Bf. vom 16.06.2017 wurden die Betriebskostenabrechnungen übermittelt.

Anlässlich der Verhandlung vom 25.11.2025 wurden die Firmenbuchauszüge mit Bezug zur Bf. als Beilage A und die vorab per Mail an das BFG gesandte Prognoserechnung in der Fassung vom 21.11.2024 als Beilage B zum Akt genommen.

Zum Streitpunkt Mietverträge bis 10/2014 gab die steuerlich vertretene Bf. an, dass die Mieter der Top 1 und 3 wegen des Verkaufs ihres früheren Hauses obdachlos gewesen wären und daher die nichtfertiggestellten Wohnungen für Wohnzwecke genutzt hätten. Die frühzeitige Vermietung habe sich positiv auf die Ertragslage des Projektes ausgewirkt.

Top 2 sei leer gestanden.

Hinsichtlich der mietrechtlichen Frage wisse die Bf. nur, dass das Allgemeine Bürgerliche Gesetzbuch (ABGB) eine Mietzinsminderung bei einem nichtstörungsfreien Gebrauch vorsehe. Davon könne in der Bauphase ausgegangen werden.

Die Amtsvertreterin gab in Ergänzung zu den Ausführungen in Tz 5 BP an, dass mit den auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen eine verbindliche Zusage für unbestimmte Zeit vorliege. Der Vertrag enthalte keinerlei Hinweise darauf, dass eine Mieterhöhung bei Abschluss der Bauarbeiten vorgenommen werden könnte.

Die steuerlich vertretene Bf. bestätigte, dass es betreff Mieterhöhung keine explizite schriftliche Regelung in den Mietverträgen gebe, und fügte hinzu, dass die Regelung von allen Mietern nach Ende der Bauphase mündlich vereinbart worden sei.

Zur Erfüllung des Kriteriums des Fremdvergleichs verwies die steuerlich vertretene Bf. explizit auf die fremdvermietete Wohnung Top 5 im Wohnhaus 2 mit einem bei der Fa. A-GmbH als Arbeiter beschäftigten Mieter.

Zum Einfamilienhaus / Wohnhaus 1 wurde unter Bezug auf den Lageplan zum Gebäude die Unüblichkeit der Anlegung der Wohnungen bei einem von nahen Angehörigen bewohnten Haus in solcher Form, sodass ein direkter Zugang vom Haus zur Wohnung gegeben sei, thematisiert. Bezüglich Top 4 sei das Vertragsverhältnis im Jahr 2014 aufgelöst worden. Hinsichtlich den Mietverträgen ab 11/2014 brachte die steuerlich vertretene Bf. zur Erhöhung der Miete Top 1 von 3,51 €/m² auf 5,96 €/m² nochmals vor, dass M.M.A. Arbeiten eines Gärtners und Hausbesorgers verrichtet hätte, die zu höheren Betriebskosten bei Begründung eines Angestelltenverhältnisses führen würden. Im Übrigen habe auch der Fremdmietler der Wohnung Top 5 eine Miete von 5,96 €/m² zu zahlen.

Zum Fremdüblichkeitsgrundsatz führten die Parteien wie in den Schriftsätzen im bisherigen Verfahren aus.

Zum Streitpunkt Liebhaberei gab die steuerlich vertretene Bf. auf der Grundlage des für Beweiszwecke vorgelegten (als Beilage C zum Akt genommenen) Auszugs des Immobilienpreisspiegels (PS) 2015 betreff den Bezirk A-Dorf zu Protokoll, dass der mittlere Wohnwert ab 60m² von 4,5 €/m² (PS 2014) auf 4,8 €/m² (PS 2015), der gute Wohnwert ab 60 m² von 5,0 €/m² (PS 2014) auf 5,5 €/m² (PS 2015) und der sehr gute Wohnwert ab 60m² von 6,5 €/m² (PS 2014) auf 6,8 €/m² (PS 2015) gestiegen wäre. Die Mieten seien für die Bf. fremdüblich, es gelte der Immobilienpreisspiegel.

Über die zur Prognoserechnung bezüglichen Fragen nach a) dem Anstieg der Mieteinnahmen in den Perioden 7 bis 10 [ca. 48.000,00 € (Periode 7), ca. 62.000,00 € (Periode 8), 73.000,00 € (Periode 9), 81.000,00 € (Phase 10)], b) dem Rückgang in den Phasen 11 und 12 [80.000,00 € (Phase 11), 61.000,00 € (Phase 12)] und c) den drauffolgenden Anstieg 69.000,00€ in der Phase 13 hinauf gab die steuerlich vertretene Bf. zu Protokoll, dass der Anstieg in der Periode 7 auf 8 auf die erstmalige Vollvermietung aller 7 Wohnungen bzw. die Schwankungen in den Perioden 10-13 auf die Betriebskosten zurückzuführen seien. Die Anführung von nur 7 Wohnungen in der Prognoserechnung wurde mit der Abhängigkeit der Errichtung des 3. Gebäudes vom Ausgang des Rechtsmittelverfahrens und der wirtschaftlichen Situation begründet. Abschließend wurde die Verhandlung auf Mittwoch, 18.12.2024, zum Thema Liebhaberei, Prognoserechnung in der aktualisierten Fassung vertagt.

Mit Schreiben vom 10.12.2024 wurden die Verfahrensparteien über die Abberaumung der mündlichen Verhandlung informiert.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit dem an das Finanzamt adressierten Schreiben der A-Gemeinde vom 17.04.2014, dem die

Fertigstellungsanzeige der Bf. bei der A-Gemeinde vom 19.03.2014 betreff die Errichtung eines Familienwohnhauses sowie eines Doppelhauses auf der Liegenschaft A-Ort vorausgegangen war, ist die belangte Behörde über die Fertigstellungsmeldung betreff diese Neubauten informiert worden.

Das an das Bauamt adressierte Ansuchen der Bf. vom 17.06.2014 um baubehördliche Bewilligung zur Errichtung eines Saunahauses auf dem Bauplatz am A-Ort ist zu einem Zeitpunkt gestellt worden, bevor eine Fertigstellungsmeldung betreffend die Aufstockung des Wohnhauses 2 in Form der Errichtung der Wohnungen Top 6 und 7 beim Bauamt eingebracht worden ist. Der Beginn des Ausbaus der Wohnungen Top 6 und 7 (**ohne baubehördliche Bewilligung**) ist nach der Änderung der Mietverträge im Jahr 2014 erfolgt.

Die im mit 29.09.2016 datierten Schreiben der Bf. beschriebenen Phasen bei der Umsetzung des Projekts aus Finanzierungsgründen sind (die Phase I:) die Errichtung des mittlerweile fertiggestellten Gebäudes 1, (die Phase II:) die noch nicht abgeschlossene Phase der Errichtung des Gebäudes 2, (die Phase III:) der noch nicht begonnene Bau der Wohnungen Top 8 bis 11 als Folge der Anpassung des Baustarts an die Wirtschaftslage.

Seitens der Bf. als Vermieterin sind die Wohneinheiten Top 1 und 3 im Einfamilienhaus sowie Top 4 und 5 in den Doppelwohnhäusern für Bestandzwecke während eines laufenden Bauverfahrens auf der Liegenschaft genutzt worden.

Mit der nachfolgenden Übersicht wird der auf die jeweilige Top entfallende Mietzins/m² bis 10/2014 und ab 11/2014 dargestellt:

Stichtag	Top 1	Top 2	Top 3	Top 4	Top 5
Bis 10/2014	3,96€ / m ²		3,51€ / m ²	3,51€ / m ²	1,53€ / m ²
Ab 11/2014	5,96€ / m ²		5,96€ / m ²	3,05€ / m ²	5,96€ / m ²

Der Immobilienpreisspiegel 2015 weist für die Jahre 2014 und 2015 folgende Vergleichsdaten für A-Dorf aus:

Mietwohnungen gem. § 1 Abs. 4 MRG	bis 60m ²			ab 60m ²		
	PS 2014	PS 2015	+/-	PS 2014	PS 2015	+/-
Mittlerer Wohnwert	5,0	5,5	10,0	4,5	4,8	06,70
Guter Wohnwert	6,0	6,5	08,9	5,0	5,5	10,00
Sehr guter Wohnwert	7,5	7,7	02,7	6,5	6,8	05,10

Mit der Vorschreibung des Mietzinses von 5,96 €/m² für die Überlassung der neu errichteten Wohnungen Top 1 bzw. 3 an der Adresse A-Ort, A-Platz, für Wohnzwecke ab November 2014 entspricht das Entgelt/m² dem Mittelwert der Kategorien „Guter Wohnwert“ und „Sehr guter Wohnwert“ ($5,0 + 5,5 + 6,5 + 6,8 = 23,8 : 4 = 5,95$) im Immobilienpreisspiegel für Niederösterreich, A-Dorf. Mit den Mietvorschreibungen bis 10/2014 - Top 1: 3,96 €/m², Top 3

und 4: je 3,51 €/m², Top 5: 1,53 €/m² - wurde die eingeschränkte Brauchbarkeit der Wohneinheiten in einem laufenden Bauverfahren berücksichtigt.

Von den zwei getrennt auf der Liegenschaft errichteten Wohngebäude samt Saunahaus dient das Gebäude (1) Hauptgebäude in Form eines Eigenheimes mit insgesamt 3 Wohnungen den Wohnbedürfnissen der Familienmitglieder der Fam. M.M. und wird von diesen auch zur Gänze genutzt. M.M.B. ist Mieterin der Top 3, obwohl Ing. M.M.A. die Wohnung Top 1 im Ausmaß von 193,2 m² gemietet hat. Bewohnt wird die Wohneinheit Top 3 von der Tochter des M.M.A.. Der Benutzer der noch nicht fertiggestellten Wohneinheit Top 2 ist der Sohn des Ing. M.M.A.. Statt der Fertigstellung der Wohneinheit Top 2 sind andere Gebäude bzw. Wohneinheiten (Saunahaus, Ausbau der Wohneinheiten Top 6 und Top 7) errichtet worden.

Die besonders luxuriöse Ausstattung der Wohneinheit Top 1 erfolgt nach den Wünschen und Vorstellungen des Gesellschafters und Geschäftsführers Ing. M.M.A. (z.B. Kosten für a) Küche und Esszimmer: 90.664,40 € netto; b) "Specksteinofen": 18.200,00 € netto).

Das Gebäude (2) verfügt über 2 fertiggestellte und 2 im Bau befindliche Wohnungen. Davon wird eine Wohnung an zwei der Unternehmensgruppe zugehörige Arbeiter vermietet. Die Mieterin der 2. Wohnung ist während des Zeitraum zwischen August 2012 bis Mitte 2014 M.M.B2 gewesen. Seit 1.11.2014 ist der Mieter dieser Wohnung eine betriebsfremde Person. Eine Baubewilligung für die auf dem Grundstück in Bau befindlichen Wohnungen Top 6 und Top 7 liegt nicht vor.

Hinsichtlich den Prognoserechnungen führt die am 11.11.2013 vorgelegte Prognoserechnung der Bf. für beide Neubauten zu einem Gesamtüberschuss ab dem 14. Jahr der Bewirtschaftung (2025). Trotz Nichtvorlage einer Baubewilligung für eine 6. Wohnung ist die Berechnung der Einnahmen von insgesamt sechs Wohnungen erfolgt. Erst im Jahr 2015 [erst nach Erstellung der Prognoserechnung (1)] ist mit dem Ausbau weiterer Wohnungen im Nebengebäude (2) begonnen worden. Der Prognoserechnung fehlen Kostenpositionen wie z.B. die „Afa“.

Die Berechnungen der Außenprüfung bei der Bf. haben das Fehlen eines Gesamtüberschusses nach 23 Jahren ergeben.

Die Prognoserechnung (2) der Bf. vom 2.06.2015 als Reaktion auf den Hinweis im Zuge einer Besprechung auf falsche Angaben in der Prognoserechnung (1) ergibt einen Gesamtüberschuss ab dem 14. Jahr der Bewirtschaftung (2023). Mit der Prognoserechnung (2) der Bf. ist die die Höhe der Mieteinnahmen auf Basis der Verträge vom 01.10.2014 geändert worden.

Die im Zuge der mündlichen Verhandlung vom 26.11.2024 vorgelegte Prognoserechnung, bestehend aus den Ist-Werten der Buchhaltung für den Zeitraum 2011/2012 bis 2023/2024 und den Plandaten für den Zeitraum von 2024/2025 bis 2038/2039, belegt einen Überschuss von -138.607,53 € für den Zeitraum von 2011/2012 bis 2023/2024 und lässt einen kumulierten Überschuss in Höhe von + 5.168,81 € für das Jahr 2032/2033 erwarten.

R.A., mit dem die Bf. an Mietverträgen in Schriftform den befristeten Vertrag betreff Top 5 vom 16.10.2013 bzw. betreff Top 4 vom 19.01.2014 abgeschlossen hat, M.M.C, an den Top 4 gegen Entgelt kraft des Mietvertrags vom 1.10.2014 überlassen worden ist, und M.M.F, die den

Mietvertrag für Top 5 vom 1.11.2014 am 31.10.2014 unterschrieben hat, sind Fremdmieter und somit keine Angehörige im Sinn des § 25 BAO. Im Gegensatz zu den zeitlich befristeten Verträge mit R.A. als Mieter sind die übrigen Mietverträge der Bf. mit Fremdmieter-M.M.C., M.M.F.- unbefristete Mietverträge mit Kündigungsfristen gewesen.

Zwischen den Verfahrensparteien steht in Streit, ob die Gebäude auf der Liegenschaft A-Ort, A-Platz, jeweils als einzeln für sich zu beurteilende Einheiten darstellen und infolge der prognostischen Ermittlung eines Gesamtverlustes eine zwingend unechte Steuerbefreiung vorliegt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt, den angeführten Bescheiden und Ergänzungsvorhalten, dem Bericht gemäß § 150 BAO vom 1.07.2016, dem Bauakt, den Mietverträgen betreff Wohnung

- +) Top 1 vom 1.11.2012 (unterschrieben mit 1.11.2012) und 1.10.2014 (unterschrieben mit 1.11.2014) jeweils mit Mieter M.M.A.,
- +) Top 3 vom 1.11.2012 und 1.10.2014 jeweils mit M.M.B als Mieterin,
- +) Top. 4 vom a) 1.08.2012 mit Mieterin M.M.B 2 (unterfertigt mit 7.09.2012),
b) 19.01.2014 mit Fremdmieter R.A. vom 20.01.2014;
c) 1.10.2014 mit Fremdmieter M.M.C,
- +) Top 5 vom 16.10.2013 mit Fremdmieter R.A. (unterschrieben am 18.10.2013) und 1.11.2014 mit Fremdmieterin M.M.F (unterschrieben am 31.10.2014)

sowie den Internetrecherchen des Bundesfinanzgerichtes.

Zum Beweis der Fremdüblichkeit der Ist-Werte in der Buchhaltung der Bf. hinsichtlich die für Bestandzwecke genutzten Wohneinheiten in den Neubauten auf dem Grundstück A-Ort, A-Platz, erfolgte die Einsichtnahme in den Immobilien-Preisspiegel 2015 für Niederösterreich mit den Daten für A-Dorf (vgl. Beilage C zum Erkenntnis BFG 01.01.2025, GZ. RV/7106157/2016). Zum Beweis für die Eignung der Liegenschaft mit darauf befindlichen Mietwohneinheiten als Einkunftsquelle erfolgte die Einsichtnahme in die Prognoserechnung der Bf. in der Fassung der Beilage B zum Erkenntnis BFG 1.01.2025, GZ. RV/7106157/2016), die mit den substantiiert vorgetragenen Daten in Form der Ist-Werte aus der Buchhaltung bis zum Jahr 2023/2024 und den Plan-Werten für den Zeitraum zwischen den Jahren 2024/2025 und 2038/2039 den Beginn der Prognoserechnung im Jahr 2011/2012 und die ersten Einnahmen im Jahr 2012/2013 - 9.891,06 € - dokumentiert und als rechnerisches Ergebnis einen Gesamtüberschuss in Höhe von +5.168,81 € im 22. Jahr des Beobachtungszeitraums - 2032/2033 - ausweist.

Die Betätigung der Bf. als Vermieterin der neu errichteten Wohnungen Top 1, 3, 4 und 5 auf der Liegenschaft A-Ort, A-Platz, (mit Verlusten) für die Jahre 2011 bis 2015 sowie der - in weiterer Folge - von Beginn des Bauverfahrens auf der Liegenschaft an geplanten und ohne Baubewilligung errichteten Wohneinheiten Top 6 & 7 besteht aus der entgeltlichen

Gebäudeüberlassung von mehr als drei Wohneinheiten mit Gewinnerzielungsabsicht und stellt daher als „*große Vermietung*“ eine Betätigung nach § 1 Abs. 1 LVO dar. Auf die Bestimmung des § 6 LVO, demnach Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO nicht vorliegen kann, sei verwiesen.

Rechtslage

Nach Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gilt als „*Steuerpflichtiger*“, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Als „*wirtschaftliche Tätigkeit*“ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Nach Art. 10 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem schließt die selbstständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Artikels 9 Absatz 1 Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

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

- In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist § 21 Abs. 1 BAO zufolge der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise maßgebend.

Die Abgabepflicht kann gemäß § 22 Abs. 1 BAO durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des privaten Rechts nicht umgangen oder gemindert werden.

Nach § 22 Abs. 2 BAO liegt Missbrauch vor, wenn eine rechtliche Gestaltung, die einen oder mehrere Schritte umfassen kann, oder eine Abfolge rechtlicher Gestaltungen im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung unangemessen ist. Unangemessen sind solche Gestaltungen, die unter Außerachtlassung der damit verbundenen Steuerersparnis nicht mehr sinnvoll erscheinen, weil der wesentliche Zweck oder einer der wesentlichen Zwecke darin besteht, einen steuerlichen Vorteil zu erlangen, der dem Ziel oder Zweck des geltenden Steuerrechts zuwiderläuft. Bei Vorliegen von triftigen wirtschaftlichen Gründen, die die wirtschaftliche

Realität widerspiegeln, liegt kein Missbrauch vor.

Nach § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs setzt die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zum einen voraus, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinien und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen aus objektiven Anhaltspunkten ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt wird (vgl. EuGH 27.10.2011, C-504/10, Tanoarch, Rn 52; EuGH 22.12.2010, C-103/09, Weald Leasing).

Im Einklang mit dieser Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs wird im Sinne der Terminologie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung - vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Zieles - ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. VwGH 31.03.2011, 2008/15/0115).

Vermietungsumsätze fallen in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerrichtlinie, 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006, und des Umsatzsteuergesetz 1994. Soweit Österreich für viele Bereiche der Vermietung das Mitgliedstaatenwahlrecht dahingehend ausgeübt hat, dass die Vermietung ein mehrwertsteuerpflichtiger Vorgang ist, stellt der mit der Vermietung verbundene Vorsteuerabzug für sich keinen Steuervorteil dar, dessen Gewährung dem mit den einschlägigen Bestimmungen dieser Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziel zuwiderläuft. Außerdem führt die Vermietung eines Gegenstandes nicht schon an sich dazu, dass der auf diese Vermietungsleistung entfallende Mehrwertsteuerbetrag (insgesamt) geringer wäre als der mit dem Erwerb dieses Gegenstands verbundene Vorsteuerabzug (vgl. VwGH 18.10.2012, 2010/15/0010).

Weder § 2 Abs. 1 UStG 1994 noch Art. 10 MwStSyst-RL stellen bei der Beurteilung des Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit auf die Erzielung von Gewinnen ab. Der Ausschluss einer Liebhabereibetätigung im Sinn des § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1994 aus dem Unternehmensbereich dürfte demnach nicht unbeschränkt im Unionsrecht Deckung finden, da für die Unternehmerqualität und die Zuordnung von selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Unternehmenssphäre nach Art 9 Abs. 1 MwStSyst-RL gleichgültig ist, zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis diese Tätigkeiten ausgeübt werden, sofern sie selbständig erbracht werden. Der Europäische Gerichtshof hat im Fall Enkler (EuGH 26.09.1996, C-230/94) klar zum

Ausdruck gebracht, dass die Vermietung eines körperlichen Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen im Sinn des Art. 9 MwStSyst-RL eine wirtschaftliche Tätigkeit ist. Außerdem verweist der Gerichtshof darauf, dass eine Abgrenzung einer unternehmerischen Einnahmenerzielung vom privaten Konsum eine Beurteilung der Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles erforderlich macht (EuGH 26.09.1996, C-230/94, Enkler). Im Rahmen eines Vergleiches der wirtschaftlichen Tätigkeiten ist zu prüfen, ob ein marktkonformes Verhalten vorliegt, das eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen begründet. Fehlen einer Tätigkeit wirtschaftliches Kalkül, ein eigenwirtschaftliches Interesse und ist sie von der Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit, des familiären Zusammenwirkens bestimmt oder mangelt es an einer leistungsbezogenen Gegenleistung, so wird sie nicht zur Einnahmenerzielung ausgeübt (vgl. EuGH 29.10.2009, C-246/08, Komm/Finnland).

Auch die Erzielung gelegentlicher Einnahmen kann nicht dazu führen, als Unternehmer einen Vorsteuerabzug zu erlangen. Unentbehrlich sind Feststellungen über die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Kundenzahl und die Einnahmenhöhe. Ob eine wirtschaftliche Tätigkeit gegeben ist, hängt von einem marktkonformen Verhalten und nicht von der Erwirtschaftung eines Gesamterfolges ab. Zu prüfen sind demnach die näheren Umstände, unter denen die Betätigung ausgeübt wird (VwGH 19.09.2013, 2011/15/0157; 25.04.2013, 2010/15/0107; 18.12.2014, 2011/15/0164; VwGH 22.02.2017, Ra 2016/13/0047).

Hinsichtlich den im gegenständlichen Beschwerdefall thematisierten Arten von Liebhaberei bei der Vermietung von Immobilien liegen Einkünfte bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) gemäß § 1 Abs. 1 LVO in der Fassung des BGBl. II Nr. 358/1997, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und nicht unter § 1 Abs. 2 LVO fällt, vor. Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3 LVO) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Nach § 2 Abs. 1 LVO ist beim Anfall von Verlusten bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste, 2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen, 3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen, 5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung, 6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (z.B. Rationalisierungsmaßnahmen).

Nach § 6 LVO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des

§ 1 Abs. 2 LVO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist daher eine Kriterienprüfung bei der sogenannten „*großen Vermietung*“ nicht anzustellen (VwGH 26.01.2017, Ro 2014/15/0006; 24.10.2013, 2011/15/0182; 20.04.2006, 2004/15/0038).

Nach § 2 Abs. 3 LVO ist das Vorliegen einer Absicht im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO für Betätigungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden nach dem Verhältnis des Zeitraumes, innerhalb dessen ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss geplant ist, zu einem absehbaren Zeitraum zu beurteilen. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

- Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 2 LVO in der Fassung des BGBl. II Nr. 358/1997 ist -im Gegensatz zu § 1 Abs. 1 LVO- bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste 1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (z.B. Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder 2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder 3. aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein.

Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Nach § 2 Abs. 4 LVO liegt Liebhaberei bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 LVO dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3 LVO) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 Z. 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Zur großen Vermietung zählt § 2 Abs. 3 LVO zufolge die Vermietung von Objekten, die sich nicht typischerweise für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen. Die LVO bezeichnet eine solche Vermietung als „*Betätigung iZm der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden*“ und ordnet sie als typisch erwerbswirtschaftliche Betätigung dem § 1 Abs 1 LVO zu. Dazu zählen auch typischerweise z.B. die Vermietung von Parkflächen. Umsatzsteuerrechtlich kann hinsichtlich solcher Tätigkeiten nie Liebhaberei begründet werden.

Eine Vermietung eines Gebäudes mit fünf bzw sechs Wohnungen steht nach Art und Umfang,

gemessen am Idealbild eines Zinshauses, näher der entgeltlichen Überlassung von Gebäuden als der Bewirtschaftung eines Wirtschaftsgutes, das sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignet, und ist daher als große Vermietung im Sinn des § 1 Abs. 1 LVO bzw. § 2 Abs 3 LVO zu beurteilen.

Nach § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG 1994 gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen keine Gewinne erwarten lässt, nicht als gewerbliche oder betriebliche Tätigkeit. Auf Grund der Maßgeblichkeit der ertragssteuerlichen Liebhabereibeurteilung für die Umsatzsteuer, gilt eine für die Körperschaftsteuer erstellte Prognose auch für die Umsatzsteuer.

Eine Prognoserechnung hat der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zufolge Gewissheit darüber, dass die große Vermietung einen Gesamtüberschuss im absehbaren Zeitraum erwarten lässt, zu verschaffen. Sie hat plausibel und nachvollziehbar zu sein. Alle im absehbaren Zeitraum anfallenden objektiv zu erwartenden Aufwendungen, die durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind und Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 darstellen, sind in die Prognoserechnung aufzunehmen.

Eine Prognose am Beginn der Vermietung, aus der auf die Ertragsfähigkeit der Vermietung geschlossen werden soll, hat sich an den zu Beginn der Vermietung tatsächlich bestehenden Verhältnissen zu orientieren (VwGH 28.02.2012, 2009/15/0192; 19.03.2013, 2010/15/0106). Sie hat alle Jahre des absehbaren Zeitraumes zu erfassen, auch wenn noch keine Einnahmen erzielt wurden. Enthält der Plan einen begrenzten Vermietungszeitraum, so hat das Ergebnis in diesem Zeitraum positiv zu sein (VwGH 20.03.2013, 2009/13/0058; 22.05.2014, 2010/15/0119). Indexsteigerungen sind in der Prognose bei Einnahmen und Aufwendungen zu berücksichtigen, veröffentlichte Indizes sind Anhaltspunkte, vertragliche Vereinbarungen sind zu beachten. Das Risiko uneinbringlicher Mietrückstände und das Leerstehungsrisiko sind zu berücksichtigen, ein Wert von 2-5% des Jahresrohertrages kann angesetzt werden, Kosten der Leerstehung sind zusätzlich zu berücksichtigen (VwGH 18.10.2012, 2010/15/0167). Künftige Instandhaltungs- und Reparaturkosten, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung regelmäßig eintreten, haben in einer Ertragsprognoserechnung enthalten zu sein (VwGH 28.02.2012, 2009/15/0192; 18.10.2012, 2010/15/0167). In eine Prognoserechnung können nur solche Beträge als Werbungskosten Eingang finden, von denen zu erwarten ist, dass sie im Prognosezeitraum tatsächlich anfallen werden (VwGH 18.10.2012, 2010/15/0167; 27.11.2017, 2016/15/0007). Zur Ermittlung der künftigen Instandhaltungskosten sind Alter und Zustand des Gebäudes miteinzubeziehen. Erfolgt die Schätzung der künftigen Kosten nicht anhand tatsächlich zu erwartender Aufwendungen, so kann die Schätzung anhand der Literatur zur Liegenschaftsbewertung (z.B. Liegenschaftsbewertung, Heimo Kranewitter, Sparkassenverlag GmbH, 1030 Wien, Grimmelshausengasse 1) erfolgen.

Zehntelabsetzungen aus Instandsetzungsaufwendungen sind in die Prognose miteinzubeziehen.

Auf der Einnahmenseite der Prognose sind die voraussichtlichen Mieteinnahmen anzusetzen. Fiktive marktkonforme Mieteinnahmen sind bei gesetzlichen Einnahmenbeschränkungen anstelle der tatsächlichen Mieteinnahmen anzusetzen, folglich dessen die tatsächlich erzielten

Erträge in diesem Fall vor der Übernahme in die Prognose zu adaptieren sind (VwGH 28.03.2000, 98/14/0217).

Auf der Ausgabenseite sind Fremdfinanzierungskosten unter Beachtung des Tilgungsplanes in der Prognose zu berücksichtigen. Bei einem variablen Zinssatz sind die künftig anfallenden Zinsen zu schätzen. Ein begünstigtes Darlehen ist nicht auf einen fremdüblichen Zinssatz hochzurechnen. Geplante Kredittilgungen haben Einfluss auf die in der Prognose anzusetzenden Zinsaufwendungen.

Fünftehtelabschreibungen von Herstellungskosten nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 sowie sonstige Sonderabschreibungen (z.B. Sofortabschreibung gemäß § 13 EStG 1988, eine unabhängig vom UGB vorgenommene degressive AfA und eine beschleunigte AfA) sind auf Normalabschreibung umzustellen.

Bei einem dem Betriebsvermögen zugehörigen Mietobjekt ist ein theoretischer Veräußerungsgewinn nur dann in die Prognose aufzunehmen, wenn konkrete Maßnahmen zur Veräußerung gesetzt wurden oder der Steuerpflichtige nachweislich die Umsetzung derartiger Maßnahmen geplant hat (BFG 23.02.2017, RV/3100175/2014).

Im Fall des Abweichens der tatsächlichen Ergebnisse in den Folgejahren von den Werten der Prognose ist für die Liebhabereibeurteilung eine neue Prognose auf der Grundlage der Informationen und tatsächlichen Verhältnisse der ersten Jahre der Vermietung zu erstellen. Eine positive Prognoserechnung führt zur Einkunftsquelle. Lässt sich auf Basis plausibler Annahmen aus Sicht des Prognosebeginns kein Gesamtüberschuss nachweisen und fruchten auch Kostensenkungsmaßnahmen nicht, so kann von einem positiven Ergebnis im Zeitraum des Verfahrens nicht ausgegangen werden (BFG 6.03.2015, RV/2100702/2006; VwGH-Beschluss 29.03.2017, Ra 2015/15/0042 – Zurückweisung).

Wenn die Einnahmen in allen Jahren hinter den Erwartungen zurückbleiben, weder Leerstellungszeiten noch Mietausfälle oder Instandhaltungsmaßnahmen in der Prognose berücksichtigt werden und sich auch der Zinsaufwand nicht wie prognostiziert entwickelt, ging die Prognoserechnung von Anfang an von falschen Erwartungen aus, sodass eine Einkunftsquelle nicht vorliegt (BFG 30.06.2015, RV/2100043/2009).

Nach wiederholter höchstgerichtlicher Judikatur liegt die Behauptungs- und Beweislast der voraussichtlichen Ertragsfähigkeit einer zunächst verlustbringenden Betätigung innerhalb des von der LVO erforderten Zeitraumes auf Seite des Abgabepflichtigen, den die Obliegenheit zur Widerlegung der Liebhabereivermutung trifft (VwGH 19.04.2007, 2006/15/0055; 31.05.2006, 2001/13/0171).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 167 Abs. 2 BAO genügt es, im Rahmen der der Behörde nach § 167 Abs. 2 BAO zukommenden "*freien Überzeugung*" von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. z.B. VwGH 23.09.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301; 26.05.2011, 2011/16/0011; 20.07.2011, 2009/17/0132). Die

Beweiswürdigung ist nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind (z.B. VwGH 9.09.2013, 2010/17/0268; 18.12.2013, 2009/13/0230; 24.03.2016, 2013/17/0912; 23.01.2020, Ra 2019/15/0099). Ob die Beweiswürdigung materiell richtig ist, d.h. ob sie mit der objektiven Wirklichkeit übereinstimmt, entzieht sich der Überprüfung durch den Gerichtshof (vgl. z.B. VwGH 17.12.2009, 2009/16/0197; 27.04.2011, 2007/13/0134; 23.05.2012, 2017/17/0057; 30.10.2014, 2011/15/0140).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Im gegenständlichen Beschwerdefall war der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2015 stattzugeben, weil mit der Vermietung der in Rede stehenden Wohneinheiten ein Steuervorteil auf dem Gebiet der Umsatzsteuer bezweckt wird, der im Vorsteuerabzug aus der Überlassung der Wohneinheiten auf der Immobilie gegen Entgelt besteht. Um auf eine missbräuchliche Praxis der Bf. schließen zu können, wäre es erforderlich gewesen, dass dieser Steuervorteil trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts dem mit diesen Regelungen verfolgten Ziel zuwiderläuft, die Gestaltung sohin vor dem Hintergrund des mit dem Abgabengesetz verfolgten Zieles ungewöhnlich und unangemessen ist.

Im gegenständlichen Fall war die Annahme des Bestands eines Scheingeschäftes (§ 23 Abs. 1 BAO) oder eines Sachverhalts, bei dem die vereinbarte Vermietung nicht tatsächlich durchgeführt worden wäre, zu verneinen, weil die Vorschreibung eines Mietzinses von 3,96 €/m² für Top 1 und 3,51 €/m² für Top 3 und Top 4 bis 10/2014 durch den Bericht gemäß § 150 BAO vom 1.07.2016 bestätigt wurde. Angesichts der Lage der Wohnungen auf einer Baustelle war der Mietzins von 3,96 €/m² für Top 1 bzw. 3,51 €/m² für Top 3 und Top 4 bis Oktober 2014 als angemessen zu erachten.

Seitens der Bf. war die Anhebung der Mietzinse für diese Wohneinheiten aufgrund der Kündigungsregelungen in den Verträgen ab November 2014 durchsetzbar und somit nicht als ungewöhnlich zu bezeichnen. Von den Mietverträgen waren die Verträge zur Top 1 vom („Mietvertrag“:) 1.11.2012 und („Mietvertrag 2 Erhöhung“:) 1.10.2014 sowie jene zur Top 3 vom („Mietvertrag“:) 1.11.2012 und („Mietvertrag 2 -Erhöhung“:) 1.10.2014 zwar unbefristete Bestandverträge, jedoch konnte jeder einzelne dieser Verträge von den Vertragsparteien unter Einhaltung einer **dreimonatigen Kündigungsfrist** zum letzten eines Monats aufgekündigt werden. Der Einklang der Kündigungsregelungen in den Mietverträgen für Top 1 und 3 mit dem zwischen Bf. als Vermieterin und M.M.B2 als Mieterin der Top 4 abgeschlossenen Mietvertrag vom 1.08.2012 wurde durch die Regelung im Mietvertrag vom 1.08.2012, wonach das am

1.08.2012 begonnene unbefristete Mietverhältnis für Top 4 von den Vertragsparteien Bf. und M.M.B.2 unter Einhaltung einer **dreimonatigen Kündigungsfrist** zum letzten eines Monats aufgekündigt werden hätte können, offensichtlich.

Ein Vergleich der mit M.M.A., M.M.B und M.M.B.2 jeweils als Mieter abgeschlossenen Verträge mit den mit Fremdmietern abgeschlossenen Verträgen ergab, dass R.A. vor dem Umzug in die von M.M.B.2 bewohnte und in weiterer Folge frei gewordene Mietwohnung Top 4 am 1.10.2014 Mieter der Top 5 kraft der **zeitlich befristeten Verträge** für die Arbeiterwohnung vom 16.10.2013 und 19.01.2014 gewesen war. Der auf die Dauer von drei Monate befristete Vertrag vom 16.10.2013 mit Beginn am 18.10.2013 dauerte somit bis 18.01.2014. Mit dem in weiterer Folge abgeschlossenen Einjahresvertrag vom 19.01.2014 wurde die Dauer dieses Mietrechtsverhältnisses zwischen Bf. und R.A. noch bis zum 18.01.2015 verlängert.

Im Gegensatz zu den zeitlich befristeten Mietrechtsverhältnissen zwischen der Vermieterin Bf. und Mieter R.A. waren die übrigen Mietverträge der Bf. mit Fremdmietern -M.M.C., M.M.F.- unbefristet und beinhalteten voneinander abweichende Kündigungsfristen. Während dem Mietvertrag zwischen der Vermieterin Bf. und der Fremdmietlerin M.M.F. betreff Top 5 vom 1.11.2014 mit Beginn der Miete am 1.11.2014 zufolge dieser Vertrag von den Vertragsparteien unter Einhaltung einer **dreimonatigen Kündigungsfrist** zum letzten eines Monats aufgekündigt werden konnte, sah der mit M.M.C. als Fremdmietter abgeschlossene Bestandvertrag für Top 4 vom 1.10.2014 die Möglichkeit einer Kündigung des Mietvertrags von den Vertragsparteien unter Einhaltung einer sogar nur **einmonatigen Kündigungsfrist** zum letzten eines Monats vor. Angesichts der Kündigungsregelungen in den Mietverträgen war somit eine Erhöhung der Mietzinse im Jahr 2014 nicht als ungewöhnlich zu beurteilen.

Hinsichtlich den Mietzinsvorschriften der Höhe nach wäre eine Vorschreibung eines höheren Mietzinses in einem vor dem Jahr 2014 gelegenen Zeitraum aufgrund der Aktenlage mit einem erheblichen Risiko verbunden gewesen, weil die Fertigstellungsmeldung betreff das Einfamilienwohnhaus und das Doppelhaus auf der Liegenschaft bei der Baubehörde am 19.03.2014 eingelangt war und eine erhöhte Lärmbelästigung eine gesetzliche Zinsminderung aufgrund der empfindlichen Beeinträchtigung des Gebrauchs von Wohnräumlichkeiten wegen Bauarbeiten auslösen kann. Nach § 1096 Abs. 1 ABGB sind Vermieter nämlich verpflichtet, das Bestandsstück auf eigene Kosten in brauchbarem Stande zu übergeben und zu erhalten und die Bestandinhaber in dem bedungenen Gebrauche nicht zu stören. Ist das Bestandsstück bei der Übergabe derart mangelhaft oder wird es während der Bestandszeit ohne Schuld des Mieters derart mangelhaft, dass es zu dem bedungenen Gebrauche nicht taugt, so ist der Mieter für die Dauer und in dem Maße der Unbrauchbarkeit von der Entrichtung des Zinses befreit. Auf diese Befreiung kann bei der Miete unbeweglicher Sachen im voraus nicht verzichtet werden.

Aus der kraft Gesetzes eintretenden Zinsbefreiung bei gebrauchshindernden Mängeln der Bestandsache folgt, dass der Mieter im Umfang dieser Zinsbefreiung eine nicht bestehende Schuld zahlt, wenn er dennoch den vollen Mietzins entrichtet. Der Mieter könnte auch eine unter Vorbehalt geleistete Zahlung zurückverlangen; nur die Zahlung des vollen Mietzinses in Kenntnis aller zinsmindernden Umstände würde gemäß § 1432 ABGB eine Leistungskondition

ausschließen (vgl. MietSlg 39.189).

Das Ausmaß der Zinsminderung richtet sich stets nach Grad und Dauer der Unbrauchbarkeit des Bestandobjekts. Es waren die Bf. als Vermieterin und M.M.A./M.M.B. als Mieter Top 1/Mieterin Top 3, die mit der Vereinbarung des Mietzinses von 3,96 €/m² bzw. 3,51 €/m² bis Oktober 2014 einen Mietzins insoweit als angemessen erachtet hatten, als der Baulärm und darüber hinaus auch der Bauschmutz auf der Liegenschaft als jahrelanger Bauplatz besonders intensiv und anhaltend gewesen waren.

Verunreinigung oder Verschmutzung in einem laufenden Bauverfahren ist der Zustand der Belastung bzw. die Kontamination von Oberflächen, Objekten, Substanzen oder Räumen mit Substanzen, die im jeweiligen Kontext als Schmutz bzw. Dreck angesehen werden, die also als gesundheitlich und ökologisch bedenklich oder ästhetisch abstoßend wahrgenommen werden. Aufgrund der Aktenlage war daher gegen die Höhe des vorgeschriebenen Mietzinses bis zum Oktober 2014 nichts einzuwenden.

Das Vorbringen der steuerlich vertretenen Bf. in der Verhandlung, wonach M.M.A. und M.M.B. keine andere Wohnmöglichkeit als die in dem teilweise fertigen Haus an der Adresse A-Platz, A-Ort, gehabt hätten, wurde durch die durch das Erhebungsergebnis der Betriebsprüfung bei der Bf. bestätigte tatsächliche Nutzung des Hauses für Wohnzwecke der Familie des M.M.A. glaubhaft gemacht.

Die Vermietungsumsätze der Bf. für die Streitjahre waren Umsätze im Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerrichtlinie, 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006, und des österreichischen Umsatzsteuergesetzes 1994. Soweit Österreich für viele Bereiche der Vermietung das Mitgliedstaatenwahlrecht dahingehend ausgeübt hatte, dass die Vermietung ein mehrwertsteuerpflichtiger Vorgang ist, war der mit der Vermietung verbundene Vorsteuerabzug für sich kein Steuervorteil, dessen Gewährung dem mit den einschlägigen Bestimmungen dieser Richtlinie und dem zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Recht verfolgten Ziel zuwidergelaufen war. Im Übrigen führt die Vermietung eines Gegenstandes nicht schon an sich dazu, dass der auf diese Vermietungsleistung entfallende Mehrwertsteuerbetrag (insgesamt) geringer wäre als der mit dem Erwerb dieses Gegenstands verbundene Vorsteuerabzug (vgl. VwGH 18.10.2012, 2010/15/0010).

Bei Prüfung der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide der Bf. war sohin zu prüfen, ob die besonderen Umstände der gegenständlichen Vermietung dem mit den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des UStG 1994 verfolgten Ziel entgegengestanden waren.

Im gegenständlichen Fall war das Mietverhältnis zwischen der Bf. als Vermieter und M.M.A. als Mieter bzw. M.M.B. als Mieterin hinsichtlich der Miethöhe oder den sonstigen Konditionen des Mietvertrages so gestaltet, wie es unter Fremden gestaltet worden wäre. Da die Bf. M.M.A. die Wohneinheit Top 1 bzw. M.M.B. die Wohneinheit Top 3 gegen ein Mietentgelt ab 11/2014 überlassen hatte, dessen Höhe innerhalb der Bandbreite der Daten im Immobilienpreisspiegel für A-Dorf gelegen war, war der Höhe der dem Geschäftsführer der Bf. M.M.A. und dessen Ehefrau vorgeschriebenen Mietzinse Fremdüblichkeit zu bescheinigen.

Aufgrund der Vermietung von mehr als drei Wohneinheiten auf dem Grundstück A-Platz, A-

Ort, war von einer „*großen Vermietung*“ im Sinne der Liebhaberei auszugehen, die die entgeltliche Gebäudeüberlassung ohne Zusammenhang mit der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten (typischerweise die erwerbswirtschaftliche Vermietung von Geschäfts- und Büroobjekten) darstellt, bei der grundsätzlich eine steuerlich relevante Einkunftsquelle ohne einen (geschützten) Anlaufzeitraum, innerhalb dessen von einer Einkunftsquelle ausgegangen werden kann, angenommen wird.

Generell kommt es bei der großen Vermietung darauf an, ob die Betätigung in der konkret gewählten Bewirtschaftungsart geeignet ist, innerhalb des absehbaren Zeitraums einen Gesamtgewinn (Gesamt-Einnahmenüberschuss) zu erwirtschaften. Dieser Zeitraum beträgt bei der großen Vermietung 25 Jahre ab Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw. maximal 28 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Tatsache ist, dass bei einer Vermietung die Abzugsfähigkeit von Werbungskostenüberschüssen bei der Überlassung von Immobilien noch vor der eigentlichen Liebhabereithematik zur steuerlichen Negierung von Werbungskostenüberschüssen führen kann, wenn es der Betätigung an einer Vermietungsabsicht mangelt, die Vertragsgestaltungen gegenüber Nahestehenden fremdunüblich sind, die Wohnraumversorgung für nahe Angehörige in Erfüllung einer Unterhaltspflicht erfolgt oder eine Immobilie zu eigenen Wohnzwecken (z.B. bei der gemeinsamen Ehwohnung) genutzt wird.

Der Bestand einer sogenannten „*Großen Vermietung*“ im Sinne der Liebhaberei bei der Bf. wird durch den Vergleich der Vermietungsarten im Sinne der Liebhaberei offensichtlich, weil die sogenannte „*kleine Vermietung*“ sich von der „*großen Vermietung*“ dadurch unterscheidet, dass sie eben keine Mehrparteienhäuser wie das Hauptgebäude mit den Tops 1 bis 3 und das Gebäude 2 mit den Top 4 bis 8 umfasst, sondern durch die z.B. Vermietung von Ein- und Zweifamilienhäusern, Eigentumswohnungen, etc., abgestellt auf die bloße Eignung für die private/familiäre Nutzung, geprägt ist.

Die Prognoserechnung mit der Funktion, das Vorliegen einer Einkunftsquelle innerhalb eines absehbaren Zeitraums nachzuweisen, ist ein Instrument, mittels dessen Liebhaberei bei der „*kleinen Vermietung*“ genauso wie bei der „*großen Vermietung*“ entkräftet werden kann. Da sie über die in den Liebhabereirichtlinien genannten Elemente (z.B. Berücksichtigung der Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen, wie etwa Rationalisierungsmaßnahmen,) hinaus als Grundlage für die steuerliche Bemessung bei der kleinen Vermietung plausibel zu sein hat, sind folgende Merkmale für eine Prognoserechnung charakteristisch: Einbeziehung aller Jahre der Betätigung; Einbeziehung von Reparaturen und Instandsetzungsaufwendungen nach einem angemessenen (nicht willkürlich verschiebbaren) Zeitraum; Ansatz realistischer Mietzinssteigerungen; Berücksichtigung des Mietausfallsrisikos; Ansatz realistischer Fremdkapitalzinsen und Fremdwährungsrisiken sowie Orientierung an tatsächlichen Verhältnissen.

Diese Anforderungen an eine Prognoserechnung gelten für die „*Große Vermietung*“ im Sinn der Liebhaberei genauso.

Die im gegenständlichen Beschwerdefall von der steuerlich vertretenen Bf. in der Verhandlung vom 26.11.2024 vorgelegte Prognoserechnung in der aktualisierten Fassung verschaffte Gewissheit über die Ertragsfähigkeit einer Einkunftsquelle auf der Liegenschaft A-Platz, A-Ort, weil sie die Ist-Werte aus der Buchhaltung ausgezeichnet hatte. Eine Deckung des „*Mietausfallrisikos*“, das ist das Wagnis einer Ertragsminderung, die durch uneinbringliche Mietrückstände oder Leerstehen zwischen zwei Mietverträgen entsteht und auch durch Kosten einer Rechtsverfolgung auf Zahlung, Kündigung eines Mietverhältnisses oder Räumung bewirkt wird, war anhand des Ansatzes der Position „*Ausfall- und Leerstehungsrisiko*“ in Höhe von 2% des Rohertrags festzustellen. Der Art der Bauausführung und des Bauzustands entsprechend bildeten Instandhaltungssätze in Höhe von 0,5% der Herstellungskosten unter der Position Erhaltungsaufwand einen Bestandteil der Prognoserechnung.

Die einzelnen Daten in der Prognoserechnung der Bf. in der aktualisierten Fassung vom 26.11.2024 mit dem Beginn des Beobachtungszeitraums im Jahr 2011/2012 und den ersten Mieteinnahmen für das Folgejahr 2012/2013 waren substantiiert und ergaben ein Gesamtbild, aufgrund dessen ein kumulierter Überschuss in Höhe von 1.568,81 € im 22. Jahr des Beobachtungszeitraums – 2032/2033- mit einem hohen Grad an Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist. Die Annahme, die Bf. würde die Vermietung in einer Weise betreiben, folglich dieser die Erzielung von Einnahmenüberschüssen ausgeschlossen wäre, war aufgrund der Aktenlage eher zu verneinen.

Hinsichtlich der Überlassung der Wohneinheit Top 1 dem Gesellschafter der Bf. - M.M.A. – bzw. Top 3 der Ehegattin des M.M.A. - M.M.B. - jeweils gegen Entgelt liegt Missbrauch im Bereich der Umsatzsteuer nicht schon dann vor, wenn die Nutzung durch den Mieter selbst bei ihm nicht zu einem Vorsteuerabzug geführt hat (vgl. VwGH 16.03.2022, Ra 2019/13/0090). Anhand des von der Betriebsprüfung bei der Bf. thematisierten Anteils an den Gesamtkosten und der Nutzfläche in Verbindung mit dem im Mietvertrag der M.M.B2 angesprochenen Kellerabteil war die Annahme von Liebhaberei nicht zu begründen, weil sich der Anteil eines Mietgegenstandes an den Hausgesamtkosten nach dem Verhältnis der Nutzfläche des Mietgegenstandes zur Nutzfläche aller vermieteten, vom Vermieter benutzten oder trotz ihrer Vermietbarkeit nicht vermieteten Wohnungen oder sonstigen Mietgegenstände des Hauses insoweit bestimmt, als nicht schriftlich ein anderer Verteilungsschlüssel zwischen dem Vermieter und allen Mietern des Hauses für einzelne Aufwendungen des Hauses vereinbart worden ist oder sich aus gesetzlichen Bestimmungen ein solcher Verteilungsschlüssel ergibt. Dem von der Betriebsprüfung bei der Bf. thematisierten Anteil der Schwiegermutter des M.M.A. am Keller war zu entgegen, dass die in Quadratmetern auszudrückende Nutzfläche gemäß § 17 Abs. 2 MRG in der Fassung des BGBl. I Nr. 36/2000 die gesamte Bodenfläche einer Wohnung oder eines sonstigen Mietgegenstandes abzüglich der Wandstärken und der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen (Ausnehmungen) ist. Soweit **Keller- und Dachbodenräume ihrer Ausstattung nach nicht für Wohn- oder Geschäftszwecke geeignet sind**, sind sie bei der Nutzflächenberechnung genauso wie Treppen, offene Balkone und Terrassen nicht zu berücksichtigen. Da ein Nachweis für eine Eignung des von der

Betriebsprüfung thematisierten Kellers des Gebäudes mit der von der Schwiegermutter des M.M.A. bewohnten Wohneinheit für Wohnzwecke anhand des im Zuge der Betriebsprüfung bei der Bf. erhobenen Beweismaterials zur Kellerausstattung nicht erbracht wurde, war der im Mietvertrag der Schwiegermutter des M.M.A. ausgewiesene Kelleranteil bei der Berechnung der Nutzfläche nicht zu berücksichtigen und stellte somit keinen die Miethöhe bestimmenden Wertfaktor dar.

Den Ausführungen der steuerlich vertretenen Bf. zur bisherigen Unterlassung des dritten Baus mit Verweis auf die Entwicklungen in der Wirtschaft als Begründung war zu erwidern, dass die Bf. eine Liegenschaft gekauft hatte, um ein Einfamilienwohnhaus und zwei Wohnhäuser samt Saunahaus zu errichten, ohne über das nötige Kapital für die Finanzierung der Baukosten in einem einzigen - phasenlosen - Bauverfahren auf der Liegenschaft A-Platz, A-Ort, zu verfügen. Die Bf. ist eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform der GmbH, deren Betätigung u.a. mit Gewinnabsicht unternommen wird. Seitens der Bf. wurden daher das Einfamilienhaus zügig und darüber hinaus zwei Wohnungen in einem Wohnhaus errichtet, ohne Vorsorge für die vollständige Fertigstellung des Hauses mit den Tops 1 bis 3 getroffen und mit der Errichtung des Wohnhauses 3 im Jahr 2014 begonnen zu haben. Auf das Fehlen eines Baubewilligungsbescheids für das Wohnhaus 3 mit den Wohneinheiten Top 8 bis 11 auf der Liegenschaft A-Ort, A-Platz, sei verwiesen.

Anstatt das beabsichtigte Bauvorhaben zur Erzielung von Einkünften fortzuführen bevorzugte die Bf., liquide Mittel in die Errichtung eines Saunahauses zu investieren, und verschaffte damit Gewissheit über die Überlagerung des Bauvorhabens betreffend das Gebäude mit den Wohnungen Top 8 bis 11 auf der Liegenschaft A-Platz, A-Ort, von einem in erster Linie die persönliche Sphäre betreffenden Faktor, weil steigende oder sinkende Leitzinsen von Kreditinstituten auch an private Kunden weitergegeben werden.

Die Leitzinsen der Europäischen Zentralbank (=EZB) und deren Entwicklung verklärten die Überlagerung des Bauvorhabens der Bf. von außerbetrieblichen Faktoren, weil die Leitzinsen vor der Finanzkrise 2008 zwischen 2% und 5 %, mit Spitzen (jeweils über 4 %) im Oktober 2000 und im Juli 2008 gelegen waren. Als Reaktion auf die Krise wurde der Leitzins von der EZB abgesenkt verharnte von März 2016 bis 20.07.2022 auf dem Nullzinsniveau (!).

Eine Nullzinspolitik der EZB bedeutet, dass der festgelegte EZB-Leitzins bei 0,00 % liegt, es Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form von Zinsen de facto nicht mehr gibt und die Renditen von Sparprodukten während einer Nullzinsphase eher gering sind.

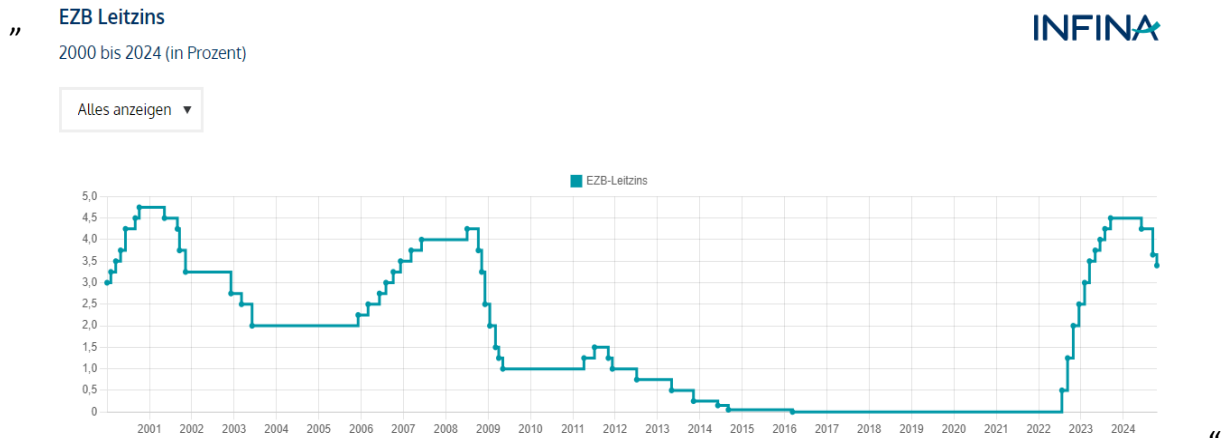
Die Auswirkungen des Ziels der EZB, die europäischen Märkte in Form der Versorgung mit billigem Geld liquide zu machen, bestanden in gering ausfallenden Renditen von Geldanlagen für Sparer (Sparbuch & Tagesgeldkonto) und die Möglichkeit für Kreditnehmer, Kredite zu besonders günstigen Konditionen zu erhalten. Anleger von Aktien haben ein J.S. der Nachfrage an der Börse und mit ihr der Kurse zu verzeichnen.

Banken haben die Möglichkeit, sich bei der EZB besonders billig Geld zu leihen. Verbraucher können Kredite bei Geschäftsbanken zu besonders günstigen Konditionen aufnehmen.

Tatsache ist, dass unabhängig von der Aufnahme eines Baudarlebens oder eines Ratenkredits

die Möglichkeit der Finanzierung eines Bauvorhabens während einer Nullzinsphase zu besonders günstigen Konditionen besteht. Das Erreichen der historischen Tiefststände der Zinsen ist für Verbraucher insoweit von Vorteil, als der größte Vorteil niedriger Zinsen stets in den damit einhergehenden niedrigen Kreditkosten liegt.

Das nachfolgende Schaubild zeigt die EZB-Leitzins-Chart 2000 bis 2024 auf der Website [https:// www. infina.at/trends/ezb-leitzins/und](https://www.infina.at/trends/ezb-leitzins/und) und verklärt die Entwicklung:



Im Anschluss an die bis in den Herbst 2023 zehnmal in Folge erfolgte Erhöhung des EZB-Leitzins wurde von einem Zinsplateau gesprochen, auf welchem der Rat der Europäischen Zentralbank den Leitzins zunächst belassen hatte. Mit drei Leitzinssenkungen in den Monaten 06/2024, 09/2024 und 10/2024 wurde das Zinsplateau zwischenzeitlich verlassen.

Die weitreichenden Folgen der Eurokrise veranlassten die EZB zu Zinssenkungen. Mit der - laut EZB-Leitzins-Statistik - erstmals im Jahr 2016 registrierbaren Erreichung des Leitzinses die Null-Prozent-Marke lagen die Zinsen unter der Inflationsrate (!). Während der Nullzinsphase von 2016 bis Juli 2022 war der Bf. somit die Aufnahme eines Baudarlehens oder eines Ratenkredits zu besonders günstigen Konditionen (niedrige Zinsen als Folge niedriger Kreditkosten) möglich. Das Ziel der Nullzinspolitik der EZB bestand in der Ermöglichung günstiger Kredite den Kunden der Geldinstitute. Auf diese Weise sollten Verbraucher wie die Bf. bestenfalls Mehrausgaben für z.B. den Bau eines Wohnhauses mit vier Wohneinheiten tätigen. Mit der Nullzinspolitik war die Hoffnung der EZB verbunden, dass Investitionen sowie Konsum als Folge der Zunahme der Kreditvergabe steigen.

Die Anhebung des Leitzinses durch die EZB wieder auf 4,50% war Folge der Anhebung des Leitzinses (erstmalig) im Juli 2022 und sodann in den Monaten September, Oktober, Dezember jeweils des Jahres 2022 sowie in den Monaten Februar, März, Mai, Juni, Juli und September jeweils des Jahres 2023.

Seitens des EZB-Rats wurde am 6.06.2024 beschlossen, den Leitzins vor der amerikanischen Zentralbank Fed zu senken. Mit Wirkung ab 12.06.2024 wurde der Leitzins auf 4,25 % abgesenkt. Nach den Entscheidungen der EZB im September und Oktober 2024 betreff zwei weitere Senkungen um jeweils 0,25 % lag der Leitzins (Hauptrefinanzierungszinssatz) kraft der

Entscheidung des EZB-Rates am 17.10.2024 mit Wirkung ab 23.10.2024 bei 3,40 %.

Hinsichtlich den EZB-Leitzins und die Bedeutung dessen Entwicklung für private Kreditkunden war festzustellen, dass der Leitzins sich auch auf Zinskonditionen für z. B. die Finanzierung von Wohnbauten auswirkt. In Phasen niedriger Leitzinsen- etwa dem letzten Jahrzehnt- waren Kredite zu sehr günstigen Zinsen auch für Privatpersonen erhältlich. Bei variabler Verzinsung war eine Leitzinserhöhung bzw. -senkung für einen Kreditnehmer insoweit unmittelbar bemerkbar, als der variable Zinssatz laufend an einen Referenzzinssatz (z. B. EURIBOR) angepasst wurde, der wiederum vom Leitzins abhängig war. Auch die angebotenen Fixzinssätze wurden wesentlich vom erwarteten Leitzins-Verlauf beeinflusst. Es gibt somit insgesamt drei Leitzinssätze, für welche die EZB jeweils die Höhe des Zinssatzes festlegt.

Aufgrund der obigen Ausführungen verschafften die von der Bf. thematisierten drei Phasen, die sich für die Bf. bei der Umsetzung des Projekts aus Finanzierungsgründen ergeben hatten, - 1. Phase: Errichtung des mittlerweile fertiggestellten Gebäudes 1. 2. Phase: Die Phase der Errichtung des Gebäudes 2 ist noch nicht abgeschlossen worden. 3. Phase: Der Bau der Tops 8, 9, 10 und 11 ist aufgrund der Anpassung des Baustarts an die Wirtschaftslage noch nicht begonnen worden. - Gewissheit über die Abhängigkeit der Fortführung der in Rede stehenden Bauarbeiten von der Stattgabe eines Bauansuchens in Form eines Baubewilligungsbescheids der Baubehörde, der dem Flächenwidmungsplan der Gemeinde entspricht, und darüber hinaus vom Bestand an Eigenkapital in ausreichenden Umfang und somit Risikokapital für die Finanzierung der Baukosten betreff das Bauprojekt mit der Errichtung des Neubaus mit den Wohneinheiten Top 8 - 11.

Die Abschätzung der Kosten der Bf. für den Neubau Gebäude 3 durch eine seriöse Budget-Planung im Vorfeld wäre ratsam, weil über die Grundstücks-, Herstellungs- und Finanzierungskosten hinaus eine Reihe an zusätzlichen Baunebenkosten zu kalkulieren ist. Zudem sollte nicht zu knapp kalkuliert werden, da stets unvorhergesehene Ereignisse (z.B. Änderung des Flächenwidmungsplans, Abbruchbescheide, Verwaltungsstrafen wegen Verstöße gegen die Bauordnung) oder weitere Sonderwünsche während der Bauphase auftreten können. Bestehen Bedenken, den Überblick über alle Kosten beim Hausbau zu verlieren, so kann ein erfahrener Architekt oder Bauingenieur als Berater zu sämtlichen Kostenfaktoren tätig werden und können fachkundige Experten eine anhand einer detaillierten Baukostenrechnung hilfreiche Abschätzung geben. Auch ein Wohnbau-Finanz-Experte kann auf Basis seiner langjährigen Expertise bei der Kostenkalkulation betreff den Bau mit den Wohneinheiten Top 8 bis 11 mitwirken.

Wenn ein Steuerpflichtiger nachhaltig Verluste erzielt, prüft das Finanzamt zunächst, ob überhaupt die Absicht und die Möglichkeit bestehen, mit dieser Tätigkeit einen Gesamtgewinn zu erzielen. Da die Geschäftsführung der Bf. mehrere Wohneinheiten auf der Liegenschaft A-Platz, A-Ort, von Beginn deren Errichtung an für Bestandzwecke bestimmt hatte und kein Wohnungseigentum oder eine ähnliche rechtliche Stellung an den Wohnungen besteht, war die Betätigung der Bf. hinsichtlich der Vermietung der Wohneinheiten auf der Liegenschaft A-

Platz, A-Ort, als große Vermietung für die Jahre 2011 bis 2015 anzuerkennen und die Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2015 wie folgt zu berechnen:

	2011	2012	2013	2014	2015
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)	138.203,00 €	68.067,00 €	124.354,06 €	157.566,87 €	56.087,51 €
Davon sind zu versteuern mit 20%:	138.203,00 €	68.067,00 €	104.274,18 €	135.857,58 €	32.179,39 €
Davon sind zu versteuern mit 10%:			20.079,88 €	21.709,29 €	23.908,12 €
Umsatzsteuer	27.640,60 €	13.613,40 €	(20.854,84 € + 2.007,99 € =) 22.862,83 €	(27.171,52 € + 2.170,93 € =) 29.342,45 €	(6.435,88 € + 2.390,81 € =) 8.826,69 €
Vorsteuer laut Bescheid	-2.424,66 €	-2.849,31 €	-3.057,09 €	-13.001,62 €	-8.990,54 €
+ Vorsteuern laut Erkenntnis	-3.200,00 €	-155.225,42	-54.226,11	-14.412,38	-16.346,09 €
Zahllast	22.015,94 €	-144.461,33	-34.420,37 €	1.928,45	-16.509,94 €

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen vom 9.08.2016

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid über die Festsetzung von ersten Säumniszuschlägen vom 9.08.2016 wurden von den nachstehend angeführten Abgabenschuldigkeiten gemäß § 217 Abs. 1 und 2 BAO Säumniszuschläge mit jeweils 2 % festgesetzt:

Abgabe		Frist	Betrag in Euro	Säumniszuschlag in Euro
Umsatzsteuer	2011	15.02.2012	3.200,00	64,00
Umsatzsteuer	2012	16.04.2012	155.225,42	3.104,51
Umsatzsteuer	2013	15.04.2013	57.307,96	1.146,16
Umsatzsteuer	2014	15.04.2014	14.712,52	294,25
Umsatzsteuer	2015	15.04.2015	11.262,30	225,25
Summe				4.834,17

Der Bf. wurde die Entrichtung dieser Säumniszuschläge bis 19.09.2016 vorgeschrieben. Die Erforderlichkeit der Festsetzungen per Bescheid wurde mit der Nichtentrichtung der angeführten Abgabenschuldigkeiten innerhalb der obenstehenden Fristen begründet. Mit der Beschwerde gegen den zuvor genannten Bescheid wurde die ersatzlose Aufhebung des

Bescheides beantragt.

Mit dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 1.01.2025, GZ. RV/7106157/2016, wurde der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2015 stattgegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 1.01.2025, GZ. RV/7106157/2016, wurde der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2015 stattgegeben.

2. Rechtslage

Nach § 217 Abs. 1 BAO sind dann, wenn eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d BAO), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird, so nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

Nach § 217 Abs. 2 BAO beträgt der erste Säumniszuschlag 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabebetrages.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt II. (Aufhebung)

Da dem Beschwerdeantrag, die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2015 durch Bescheide zu ersetzen, die den Beschwerdegründen Rechnung tragen, stattgegeben wurde, fehlte dem Bescheid über die Festsetzung der ersten Säumniszuschläge vom 9.08.2016 die rechtliche Grundlage für dessen Erlassung. Es war daher der Beschwerde gegen den letztgenannten Bescheid stattzugeben und der angefochtene Bescheid über die Festsetzung der ersten Säumniszuschläge vom 9.08.2016 aufzuheben.

Bescheid über die Festsetzung von Stundungszinsen vom 9.09.2016

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid über die Festsetzung von Stundungszinsen vom 9.09.2016 wurden gemäß § 212 Abs. 2 BAO für den Zeitraum vom 22.08.2016 bis 07.09.2016 laut beiliegender Berechnung Stundungszinsen im Betrag von 430,36 € festgesetzt. Diese Stundungszinsen waren bis 17.10.2016 zu entrichten. Begründet wurde der Bescheid damit, dass die Stundungszinsen für jene Abgabenschuldigkeiten von insgesamt mehr als 750 € vorzuschreiben wären, für die aufgrund des Zahlungserleichterungsansuchens bzw. aufgrund der Bewilligung einer Zahlungserleichterung Zahlungsaufschub eingetreten wäre.

Seitens der belangten Behörde wurde die Berechnung der Stundungszinsen für die Zeit vom 22.08.2016 bis 07.09.2016 in folgender Form dargestellt:

Datum	Anfangsbestand und Änderung	Tagessaldo	Anzahl der Tage	Jahres- zins- satz	Tages- zins- satz	Stundungs- zinsen
22.08.2016	+238.822,23	+ 238.822,23	17	3,88	0,0106	430,36
Stundungszinsen						430,36 €

Mit der Beschwerde gegen den zuvor genannten Bescheid wurde die ersatzlose Aufhebung des Bescheides beantragt.

Mit dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 1.01.2025, GZ. RV/7106157/2016, wurde der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2015 stattgegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 1.01.2025, GZ. RV/7106157/2016, wurde der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2015 stattgegeben.

2. Rechtslage

Nach § 212 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Ansuchen des Abgabepflichtigen für Abgaben, hinsichtlich derer ihm gegenüber auf Grund eines Rückstandsausweises (§ 229 BAO) Einbringungsmaßnahmen für den Fall des bereits erfolgten oder späteren Eintrittes aller Voraussetzungen hiezu in Betracht kommen, den Zeitpunkt der Entrichtung der Abgaben hinausschieben (Stundung) oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird. Eine vom Ansuchen abweichende Bewilligung von Zahlungserleichterungen kann sich auch auf Abgaben, deren Gebarung mit jener der den Gegenstand des Ansuchens bildenden Abgaben zusammengefasst verbucht wird (§ 213 BAO), erstrecken.

Nach § 212 Abs. 2 BAO sind für Abgabenschuldigkeiten, die den Betrag von insgesamt 750 Euro übersteigen, a) solange auf Grund eines Ansuchens um Zahlungserleichterungen, über das noch nicht entschieden wurde, Einbringungsmaßnahmen weder eingeleitet noch fortgesetzt werden dürfen (§ 230 Abs. 3 BAO) oder b) soweit infolge einer gemäß Abs. 1 erteilten Bewilligung von Zahlungserleichterungen ein Zahlungsaufschub eintritt, Stundungszinsen in Höhe von viereinhalb Prozent über dem jeweils geltenden Basiszinssatz pro Jahr zu entrichten; Stundungszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Im Fall eines Terminverlustes gilt der Zahlungsaufschub im Sinn dieser Bestimmung erst im Zeitpunkt der Ausstellung des Rückstandsausweises (§ 229 BAO) als beendet. Im Fall der nachträglichen

Herabsetzung einer Abgabenschuld hat die Berechnung der Stundungszinsen unter rückwirkender Berücksichtigung des Herabsetzungsbetrages zu erfolgen.

Nach § 212 Abs. 3 BAO steht dem Abgabepflichtigen im Falle des Widerrufs der Bewilligung einer Zahlungserleichterung durch Abänderung oder Zurücknahme des Bescheides (§ 294 BAO) eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des Widerrufsbescheides für die Entrichtung des noch aushaftenden Abgabebetrages zu. Soweit einem vor Ablauf der für die Entrichtung einer Abgabe zur Verfügung stehenden Frist oder während der Dauer eines diese Abgabe betreffenden Zahlungsaufschubes im Sinn des § 212 Abs. 2 zweiter Satz BAO eingebrachten Ansuchen um Zahlungserleichterungen nicht stattgegeben wird, steht dem Abgabepflichtigen für die Entrichtung eine Nachfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des das Ansuchen erledigenden Bescheides zu. Dies gilt - abgesehen von Fällen des Abs. 4 - nicht für innerhalb der Nachfristen des ersten oder zweiten Satzes eingebrachte Ansuchen um Zahlungserleichterungen.

Nach § 212 Abs. 4 BAO sind die für Ansuchen um Zahlungserleichterungen geltenden Vorschriften auf Bescheidbeschwerden gegen die Abweisung derartiger Ansuchen und auf solche Beschwerden betreffende Vorlageanträge (§ 264 BAO) sinngemäß anzuwenden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt II. (Aufhebung)

Da dem Beschwerdeantrag, die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2011 bis 2015 durch Bescheide zu ersetzen, die den Beschwerdegründen Rechnung tragen, stattgegeben wurde, fehlte dem Bescheid über Festsetzung von Stundungszinsen vom 9.09.2016 die rechtliche Grundlage für dessen Erlassung. Es war daher der Beschwerde gegen den letztgenannten Bescheid stattzugeben und der Bescheid über Festsetzung von Stundungszinsen vom 9.09.2016 aufzuheben.

3.2. Zu Spruchpunkt IV. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da die Voraussetzungen für die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) im gegenständlichen Beschwerdefall nicht gegeben waren, war eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 1.01.2025,

GZ. RV/7106157/2016, nicht zulässig.

Wien, am 1. Jänner 2025