

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pagitsch in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Am Belvedere 4, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 30. November 2017 gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuer-bescheid 2015, beide vom 24. Juli 2017, sowie den Haftungsbescheiden betreffend Kapitalertragssteuer für die Zeiträume 9-12/2015, 1-12/2016 und 1-4/2017, des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamtes Wien 1/23), zu Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

- I.) Die Beschwerde wird gem. § 279 BAO als unbegründet abgewiesen und die angefochtenen Bescheide betreffend Haftung für die Abfuhr von Kapitalertragsteuer aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gem. § 93 EStG 1988 wie folgt abgeändert:

Die ***Bf1*** wird gem. § 95 EStG 1988 iVm §§ 202 und 224 BAO für folgende auf die Zuflüsse an die Gesellschafter ***Vorname1*** und ***Vorname2*** ***Nachname1*** entfallenden Kapitalertragsteuern in Anspruch genommen:

Zeitraum	9 bis 12/2015	1 bis 12/2016	1 bis 4/2017
Vorname1 ***Nachname1***	8.357,04	27.578,22	9.192,74
Vorname2 ***Nachname1***	928,56	3.064,25	1.021,42
Kest Gesamt	9.285,60	30.642,47	10.214,16

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

Entscheidungsgründe

Bisheriger Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin erklärte in ihrer Umsatzsteuervoranmeldung 9/2015 erstmalig Vermietungsumsätze iHv € 13.000,00 und beanspruchte Vorsteuern iHv € 18.938,58. Zudem machte sie eine positive Vorsteuerberichtigung gem. § 12 Abs. 11 UStG iHv € 626.399,63 geltend. In Summe ergab sich daraus eine Umsatzsteuergutschrift iHv € 644.038,21.

In der am 22.3.2017 eingereichten Umsatzsteuererklärung 2015 (abweichendes Wirtschaftsjahr 10/2014 bis 09/2015) wurden die Vorsteuern auf € 19.141,27 korrigiert, die anderen Kennzahlen blieben unverändert. In der ebenfalls am 22.3.2017 eingereichten Körperschaftsteuererklärung 2015 wurde von Beschwerdeführerin ein Verlust der Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv € 136.155,92 erklärt.

Am 3.12.2015 wurde eine Umsatzsteuersonderprüfung begonnen, welche später in eine Außenprüfung umgewandelt wurde. Diese wurde am 6.7.2017 abgeschlossen und festgestellt, dass einerseits die Beschwerdeführerin keine unternehmerische Tätigkeit ausübe und demnach die Vorsteuer aus der Vermietung einer Luxusvilla an ihre Gesellschafter nicht anzuerkennen sei und andererseits das vermietete Wohnobjekt steuerneutrales Vermögen darstelle, was zur Folge habe, dass die „ersparte“ Miete als verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren sei, wobei der Vorteil € 1.400,00 netto monatlich betrage. Die Renditemiete iHv € 14.400,00 wurde von der Außenprüfung mittels umgekehrten Ertragswertverfahrens ermittelt, wobei einmal ein Liegenschaftszinssatz iHv 3% und eine Restnutzungsdauer von 50 Jahren und ein zweites Mal ein Liegenschaftszinssatz iHv 2% und eine Restnutzungsdauer von 75 Jahren herangezogen und daraus der Mittelwert berechnet wurde.

Aufgrund dieser Feststellungen wurden die Bemessungsgrundlagen bezüglich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2015 gegenüber den eingereichten Abgabenerklärungen abgeändert und am 24.7.2017 Erstbescheide erlassen. Ebenso ergingen am 26.7.2017 an die Beschwerdeführerin Haftungsbescheide hinsichtlich Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 9-12/2015, 1-12/2016 und 1-4/2017.

Gegen diese Bescheide erhob die Beschwerdeführerin - nach mehreren Fristverlängerungen - mit Schriftsatz vom 30.11.2017 Beschwerde und begründete diese im Wesentlichen damit, dass sehr wohl eine unternehmerische Tätigkeit vorliege und die verrechnete Miete fremdüblich sei. Im gegenständlichen Fall sei die Immobilie aufgrund einer Berechnung der Renditemiete nach dem anhand des vom Fachbereichsleiter für Immobilienbewertungen, ***Name1***, empfohlenen umgekehrten Ertragswertverfahrens verprobt worden. Es wurde dabei von einem Liegenschaftszins iHv 2% ausgegangen. Laut dieser Berechnung habe sich ein monatlicher Mietzins von € 12.882,08 ergeben. Auch der Hauptverband der gerichtlich

zertifizierten Sachverständigen Österreichs gebe in seiner Empfehlung für Wohnliegenschaften in hochwertiger Lage eine Bandbreite von 1,5% bis 3,5% vor. Zudem sei auszuführen, dass sich das gegenständliche Objekt in bester Lage Wiens (Botschaftsviertel) befinde, wo sich mehrere Residenzen und luxuriöse Objekte befinden würden. Diese Lage sei sehr beliebt. Nicht umsonst gebe es Unternehmen wie die ***Firma4***, die rein darauf ausgerichtet seien, derartige Immobilien zu vermitteln. Ein Aufschlag auf den für die Berechnung der Renditemiete verwendeten Liegenschaftszins sei daher nicht geboten. Dieser Meinung sei auch *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁶, 94, der zu sehr guten Innenstadtlagen in Großstädten ausführe, dass hier sogar deutlich geringere Liegenschaftszinssätze als normalerweise für Wohnhäuser angewendete Liegenschaftszinssätze herangezogen werden könnten.

Auf Vorhalt der belangten Behörde vom 7.5.2018 führte die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 30.7.2018 im Wesentlichen aus, dass ein funktionierender Mietenmarkt vorliege (nachgewiesen durch zwei Telefonprotokolle mit Immobilienmaklern, nach deren Einschätzung ein Mietzins in der Bandbreite zwischen € 12.000,00 bis € 15.000,00 erzielbar sei und durch ein Privatgutachten vom 9.12.2016, welches einen Mietzins von € 13.150,00 errechnet habe) und daher eine abstrakte Renditenberechnung nicht gerechtfertigt sei. Zudem habe sie unabhängig davon einen angemessenen Renditezins aus dem Mittelwert eines adaptierten Kapitalmarkt- sowie Liegenschaftszinssatzes errechnet und habe der Mittelwert der Methoden einen Renditezinssatz von rund 3% ergeben, welcher somit in der vom VwGH vorgegebenen Bandbreite liege. Im Detail wurde der Renditezinssatz wie folgt berechnet:

Kapitalmarktorientierte Vergleichsrendite: Umlaufgewichtete Durchschnittsrendite für Bundesanleihen (UDRB) 0,47% + Immobilitätszuschlag 0,5% + Bewirtschaftungszuschlag nur für Gebäude 0,28% = 1,25%

Liegenschaftsorientierte Vergleichsrendite: Liegenschaftszins für hochwertige Lagen 4% + Inflationszuschlag 0,5% + Bewirtschaftungszuschlag nur für Gebäude 0,28% = 4,78%

Mittelwert aus 1,28% und 4,78% ergibt rund 3% Bruttorenditesatz, bei Anschaffungskosten von € 5.583.859,77 errechnet sich eine Renditemiete von € 13.960,00 brutto bzw. € 12.690,00 netto.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 17.6.2017 stellte die belangte Behörde zusammenfassend fest, dass die Beschwerdeführerin den Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes nicht erbracht habe und die abstrakte Renditenberechnung daher gerechtfertigt sei. Die von der Beschwerdeführerin angesetzten Werte bei der Berechnung der Renditemiete seien unrichtig und nicht nachvollziehbar. Eine von ihr nunmehr adaptierte Berechnung anhand des umgekehrten Ertragswertverfahrens ergebe eine Miete von brutto € 25.876,00, wobei sie von einer Restnutzungsdauer von 67 Jahren, einen Liegenschaftszinssatz von 4,5% und Nebenkosten von 5,5% ausgegangen sei. Die Beschwerde wurde daher als unbegründet abgewiesen und die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer insofern

abgeändert, als die belangte Behörde nunmehr von einem monatlichen Vorteil von € 11.576,00 ausgegangen ist.

Mit Schriftsatz vom 17.7.2019 reichte die Beschwerdeführerin einen Vorlageantrag ein. In der mit Schreiben vom 20.9.2019 gesondert übermittelten Begründung führte die Beschwerdeführerin zusammenfassend aus, dass gegenständlich eine bloße Gebrauchsüberlassung auszuschließen sei, da eine fremdübliche Markt- bzw. Renditemiete entrichtet worden sei. Selbst wenn man das Vorhandensein eines Marktes verneine, sei die Renditemiete entrichtet und bezahlt worden. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin sei daher als unternehmerisch einzustufen. Da die Gegenleistung für die Überlassung der Liegenschaft eine marktübliche Miete nicht unterschreite, liege auch kein Fall einer verdeckten Ausschüttung vor. Zur Ermittlung des Renditesatzes wurde ergänzend ausgeführt, dass dieser auf die Netto-Investitionskosten anzuwenden sei, es zutreffend sei, dass der VwGH im Allgemeinen von einem Renditesatz zwischen 3% und 5% spreche, je nach Lage des Einzelfalls aber auch ein niedrigerer bzw. höherer Renditesatz möglich sei, der Immobilienmarkt nicht isoliert und losgelöst vom Finanzmarkt betrachtet werden könne und man daher bei Vermietungsbeginn in einer Niedrigzinsphase von einem wesentlich geringeren Zinssatz ausgehen müsse. Zudem sei es im Sinne der Verwaltungsökonomie und Rechtssicherheit wohl sachgerecht, die Praktikermethode des Bundesfinanzgericht weiterhin anzuwenden, wobei das Modell im Wesentlichen - anders als das umgekehrte Ertragswertverfahren - von einzelnen Parametern (u.a. Nettoherstellkosten, Liegenschaftszinssatz, Immobilität-, Bewirtschaftungs- und Inflationszuschlag) bestimmt werde. Aufgrund neuer eigener Berechnungen ergebe sich gegenständlich aus der Vergleichsrendite Wertpapiermarkt iHv 2,64% und Liegenschaftsmarkt iHv 3,28% ein Mittelwert von rund 3% und somit ein Wert innerhalb der vom VwGH vorgegebenen Bandbreite.

Mit Vorlagebericht vom 8.10.2019 legte die belangte Behörde die Beschwerde vom 30.11.2017 samt wesentlicher Aktenteile dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor mit dem Ersuchen die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

In weiterer Folge erließ die belangte Behörde auf Basis der Feststellung der Außenprüfung bzw. der Beschwerdevorentscheidung vom 17.6.2017 den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid betreffend des Jahres 2018 am 22.6.2023 und die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide betreffend die Jahre 2019 bis 2021 am 29.6.2023. Ebenso ergingen am 3.7.2023 Haftungsbescheide bezüglich Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 1-12/2018, 1-12/2019, 1-12/2020, 1-12/2021.

Gegen diese Bescheide erhob die Beschwerdeführerin am 1.8.2023 Beschwerde und verwies bezüglich der Begründung auf die Beschwerde vom 30.11.2017. Weiters beantragte die Beschwerdeführerin die Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie Entscheidung durch einen Senat.

Mit Vorlagebericht vom 5.10.2023 legte die belangte Behörde die Beschwerde vom 1.8.2023 samt wesentlicher Aktenteile dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dieses Beschwerdeverfahren wird unter der Zahl RV/7103359/2023 geführt und ist nicht Gegenstand dieser Entscheidung.

Am 23.11.2023 brachte die Beschwerdeführerin ein ergänzendes Vorbringen zu den Vorlageanträgen ein und führte zusammenfassend aus, dass die Immobilie aufgrund der Höhe der verrechneten Miete steuerliches Betriebsvermögen darstelle und aufgrund der fremdüblichen Höhe der verrechneten Renditemiete daher aus ertragsteuerlicher Sicht von keiner laufenden verdeckten Zuwendung auszugehen sei. Demzufolge gelte aus umsatzsteuerlicher Sicht, dass eine unternehmerische Betätigung iSd § 2 UStG vorliege und somit auch der Vorsteuerabzug iSd § 12 Abs. 1 iVm Abs. 2 Z 1 UStG, wie ursprünglich veranlagt, zu gewähren sei. Selbst im hypothetischen Falle, dass die Höhe der verrechneten Renditemiete in Frage gestellt werde, könne ein Ausschluss des Vorsteuerabzugs keinesfalls argumentiert werden. Dies deshalb, als die nachweislich verrechnete und der Umsatzsteuer unterworfenene Miete mehr als 50% der höchsten, theoretisch im Sinne der VwGH-Rechtsprechung möglichen Renditemiete im Ausmaß von 5% der Anschaffungskosten pro Jahr übersteige. Gleiches gelte auch für die von der aktuellen Rechtsprechung nicht gedeckten im Rahmen der Beschwerdeentscheidung dargestellten Renditemiete (5,57% der Anschaffungskosten pro Jahr), da auch hiervon 50% erreicht worden seien. Damit einhergehend stelle sich auch die Frage bezüglich der in der Beschwerdeentscheidung angesprochenen Umsatzsteuerschuld ausschließlich kraft Rechnungslegung nicht, da ohnehin eine umsatzsteuerbare Transaktion vorliege.

Mit Beschluss vom 28.10.2024 wurde die belangte Behörde um vollständige Vorlage der Akten aufgefordert und ersucht zur Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 23.11.2013 Stellung zu nehmen.

Diesem Ersuchen kam die belangte Behörde nach und begründete zunächst in ihrer Stellungnahme, warum die Wohnimmobilie besonders repräsentativ sei. Zudem führte sie eine Schätzung und Plausibilisierung der Rohertragsanfangsrendite unter Bedachtnahme auf die jüngere Rechtsprechung durch und errechnete nach einer bestimmten mathematischen Formel, den Liegenschaftszinssatz in eine Bruttoanfangsrendite iSd VwGH-Rechtsprechung um und kam dabei auf eine monatliche Renditemiete von € 33.639,00.

In Entsprechung des Beschlusses vom 18.12.2024 teilte die belangte Behörde am 24.1.2025 mit, dass sie nach wie vor von einer bloßen Gebrauchsüberlassung ausgehe und zudem eine nicht fremdübliche Nutzungsüberlassung eines besonders repräsentativen Gebäudes vorliege und die mathematische Formel aus *Öllerer/Nass*, Liegenschaftszinssatz in der Bruttoanfangsrendite? ZLB 2017/11, 23, entnommen worden sei. Zudem führte sie

begründend aus, warum der Liegenschaftszinssatz und die Bruttoanfangsrendite nicht gleichgesetzt werden könnten.

Ebenso beantwortete die Beschwerdeführerin am 28.2.2025 aufgrund des Beschlusses vom 18.12.2024 vom Gericht gestellte Fragen und teilte ua. mit, dass allein schon aufgrund der als fremdüblich verrechneten Miete eine Ausschüttung an der Wurzel zu verneinen sei, ihres Erachtens der Ansatz einer Renditemietberechnung auf Basis der aktuellen Judikaturmeinung alternativlos sei, da ein relevanter Mietenmarkt faktisch nicht nachweisbar sei und nur mehr der Idealtypus eines Mietenmarktes mit optimalen Renditen („kleinere Wohnungen im städtischen Bereich“) als Vergleichsmaßstab heranzuziehen sei. Zudem sei die von der Behörde zwischenzeitig vorgenommene Berechnung nicht gerechtfertigt, weil diese eine aus undefinierter Quelle stammende Berechnungsformel zur Ermittlung einer Rendite auf Basis von Liegenschaftszinssätzen heranziehe. Liegenschaftszinssätze könnten wohl zur Orientierung dienen, würden aber die Bestimmung der vom VwGH geforderten Bruttorendite auf das eingesetzte Kapital nicht ersetzen und könnte gegenständlich alternativ eine Renditesatz von 3% bezogen auf die Nettoanschaffungskosten angesetzt werden.

Am 24.4.2025 fand ein Erörterungstermin statt und gab der Richter zugleich bekannt, dass zunächst über die Beschwerde vom 30.11.2017 entschieden werde. Zudem führte die Beschwerdeführerin zur Investitionsentscheidung im Wesentlichen aus, dass ***Vorname1*** ***Nachname1*** eine sichere Vermögensanlage haben wollte und diese durch die Wertsteigerung gewinnbringend sein sollte. Eine Renditeberechnung sei zum Kaufzeitpunkt kein Thema gewesen, Planungs- oder Finanzierungsrechnungen oder Kalkulationen habe ***Vorname1*** ***Nachname1*** nie gemacht. Die Überlegung sei gewesen, dass eine solche Immobilie in dieser Lage, allein schon auf Grund der Wertsteigungen werthaltig sein werde, man nichts falsch machen könne. Dies sei auch von einigen Fachleuten bestätigt worden und seien die Immobilien des ***Name2*** als werthaltig bekannt gewesen. Allein durch die Wertsteigerung sei die Immobilie ein gutes und sicheres Investment, über Renditen sei nie gesprochen worden.

Bezüglich Mietersuche wurde zusammenfassend ausgeführt, dass man die Immobilie nicht auf der Homepage oder im Internet veröffentlichen wollte, weil potenzielle Kunden aber auch die Familie ***Nachname1*** eine Publizität nicht haben wollten. Daher habe es auch keine Inserate oder Annoncen gegeben. Der mögliche Kundenkreis habe sich daher in Grenzen gehalten und sei oberste Diskretion Voraussetzung gewesen. Insgesamt habe es ungefähr vier Interessenten gegeben.

Weiters führte die Beschwerdeführerin ergänzend aus, dass kein Zuschnitt auf Wunsch der Gesellschafter vorliege, sondern die Immobilie nach den Vorstellungen des ***Name2*** errichtet worden sei, die Miete wahrscheinlich auf Basis der zwei telefonischen Auskünfte von ***Name3*** festgelegt worden sei, aufgrund der Umsatzsteuerprüfung dann noch ein

Gutachten zur Bestätigung der angemessenen Miete gemacht worden sei, über die Miethöhe seitens der Mieter nicht verhandelt worden sei, die Betriebs- und Versicherungskosten zur Gänze von den Mietern zu tragen seien, diese derzeit € 30.000,00 jährlich betragen würden und bisher keine Erhaltungskosten angefallen seien.

In rechtlicher Hinsicht stellten die Parteien außer Streit, dass es gegenständlich keinen funktionierenden Mietenmarkt iSd der VwGH-Judikatur gebe bzw. die Beschwerdeführerin den Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes nicht erbringen könne und daher eine abstrakte Renditenberechnung durchzuführen sei.

Am 20.5.2025 wurde durch den Richter in Anwesenheit der Parteien ein Augenschein der gegenständlichen Liegenschaft durchgeführt, wobei die Beschwerdeführerin zum Schutze der Privatsphäre die Anfertigung von Fotos nicht gestattet hat. Im Zuge des Augenscheins hat der Fachexperte für Liegenschaftsbewertung der belangten Behörde *****Name4***** im Einvernehmen mit den Parteien eine Bestandsaufnahme durchgeführt. Bereits zuvor wurden von der Beschwerdeführerin fünf Ordner bezüglich Baupläne udgl. dem Gericht übermittelt und die Unterlagen in der Folge auch der belangten Behörde zur Verfügung gestellt. Zudem wurden noch ergänzende Fragen erörtert, wobei die Beschwerdeführerin im Wesentlichen angab, dass sich seit dem Anteilserwerb an der Bauausführung und der Beschaffenheit des Gebäudes nichts Wesentliches geändert habe, die vermietete Fläche laut Mietvertrag samt Projektbeschreibung 819,66 m² betrage und die Wohnnutzfläche aufgrund der Garagenflächen etwas kleiner sei, die Betriebs- und Geschäftsausstattung zum 30.9.2015 iHv € 106.080,00 zu den Nettoanschaffungskosten hinzuzurechnen sein werden, sich die Immobilie zwar im 19. Bezirk befinde, es sich aber um eine durchschnittliche Lage handle, die Räume außer dem offenen Wohnraum nicht überdurchschnittlich groß seien, eine eigene Anmietung zum Zeitpunkt des Erwerbs kein Thema gewesen sei und die Entscheidung zur Eigennutzung erst im Jahr 2015 gefallen sei. Die belangte Behörde entgegnete im Wesentlichen, dass das Objekt nach dem Gesichtspunkt des Ertrages in einer mäßigen Lage liege, vom Gesichtspunkt der Wohnqualität bzw. dem Eigennutzungszweck sich aber in einer sehr guten Lage befinde.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Festgestellter Sachverhalt

Die *****Bf1***** wurde mit Gesellschaftsvertrag vom *****Datum1***** mit Sitz in *****Adr1*****, gegründet. Gesellschafter waren jeweils zu 50 % die *****Firma1***** Privatstiftung und die *****Firma2***** Privatstiftung, beide in *****Adr2*****. Als alleiniger Geschäftsführer fungierte *****Name2*****.

Laut Gesellschaftsvertrag ist der Gegenstand des Unternehmens der Erwerb, die Verwaltung und die Verwertung von Immobilien, die Errichtung von Bauwerken zu Wohn- und

Geschäftszwecken, insbesondere die Errichtung von Ein- und Mehrfamilienhäusern und Wohnungen, die Aufnahme und Durchführung der Maßnahmen und Aktivitäten im In- und Ausland, die für die vorgenannten Geschäftszwecke förderlich sind, die Beteiligung an gleichartigen Unternehmungen sowie die Geschäftsführung und Vertretung solcher Unternehmungen. Die Beschwerdeführerin ermittelt ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr (1.10. bis 30.9.).

Am 30.6.2011 erwarb die Beschwerdeführerin die Liegenschaft ***Liegenschaft1***, ***Adr3***, im Ausmaß von 1.392 m² samt darauf befindlichen Gebäude um einen Kaufpreis von € 2.220.000,00 ohne Umsatzsteuroption. Dieses wurde abgerissen und ein besonders repräsentatives Gebäude mit einer Gesamtfläche von 815,43 m² errichtet. Die Bauarbeiten dauerten von Oktober 2012 bis August 2013.

Vorname1 ***Nachname1*** ist kasachischer Staatsbürger. Er ist ein erfolgreicher, internationaler Geschäftsmann und betreibt weltweit Projekte. Er arbeitete von 2003 bis 2005 als Manager bei der ***Firma3*** in Wien. ***Vorname1*** ***Nachname1*** ist ua. auch Geschäftsführer im obersten Management in zahlreichen kasachischen Unternehmen (zB Bank), wobei er an einigen dieser Unternehmen persönlich beteiligt ist. Zudem hat er immer wieder neue Geschäftsideen und beteiligt sich auch an internationalen Gesellschaften und versucht diese wieder gewinnbringend zu veräußern (zB Immobilien, Energiesektor und Finanzbereich).

Vorname1 ***Nachname1*** und seine Ehegattin ***Vorname2*** haben seit 2003 auch einen Wohnsitz in ***Adr4***. Diese Wohnung ist ca. 120 m² groß und gehört ***Vorname2*** ***Nachname1***. In den Jahren 2004, 2007 und 2013 kamen die Kinder (***Vorname3***, ***Vorname4***, ***Vorname5***) in Wien auf die Welt. Die Kinder gingen bis zum Sommer 2015 in Kasachstan in die Schule, sodass sich die Familie ***Nachname1*** nur gelegentlich in Wien aufhielt.

Der Wiener Rechtsanwalt ***Name3*** kennt die Familie ***Nachname1*** seit ca. 2005 und ist ihr rechtlicher Ansprechpartner in Österreich. ***Vorname1*** ***Nachname1*** äußerte gegenüber ihm den Wunsch, dass er gerne in Österreich in eine Immobilie investieren möchte, welche einerseits durch die Wertsteigerung eine sichere Vermögensanlage darstelle und andererseits auf die Bedürfnisse seiner Familie zugeschnitten sei, zumal eine dauerhafte Niederlassung der Familie in Österreich beabsichtigt ist. ***Name3*** kümmerte sich um eine entsprechende Immobilie.

Im Zuge der Fertigstellung der gegenständlichen Liegenschaft Ende August/Anfang September 2013 beauftragte ***Name2*** die ***Firma4*** mündlich diese Liegenschaft samt Immobilie zu verkaufen. ***Name3*** machte ***Vorname1*** ***Nachname1*** auf diese Immobilie aufmerksam. Innerhalb weniger Wochen kauften die Ehegatten ***Nachname1***

die gegenständliche Liegenschaft und zwar in der Form, dass sie die gesamten Gesellschaftsanteile der Beschwerdeführerin übernahmen.

Vorname1 und ***Vorname2*** ***Nachname1*** entschieden sich deshalb für die gegenständliche Immobilie, weil die Villa einerseits ihren Vorstellungen entsprach bzw. auf ihre privaten Wohnbedürfnisse zugeschnitten war und andererseits eine solche Immobilie in dieser Lage, allein schon aufgrund der Wertsteigerungen werthaltig sein werde. Über Renditen wurde nicht gesprochen, ebenso wurden keine Planungs- und Finanzierungsrechnungen oder Kalkulationen erstellt, um eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals sicherzustellen und ob die Immobilie gegebenenfalls am Markt gewinnbringend vermietet werden kann. Eine Anmietung durch ***Vorname1*** und ***Vorname2*** ***Nachname1*** zum Zeitpunkt des Anteilserwerbs war kein Thema, zumal die Kinder in Kasachstan noch in die Schule gingen.

Bereits am 26.9.2013 traten die beiden Gesellschafterinnen ihre Geschäftsanteile per Stichtag 31.8.2013 an ***Vorname1*** ***Nachname1*** (90 %) und ***Vorname2*** ***Nachname1*** (10 %) um einen Kaufpreis von € 8.900.000,00 ab. Unter Berücksichtigung bestimmter übernommener Aktiva und Verbindlichkeiten wurde an die Verkäufer € 2.664.048,72 bezahlt.

Name3 wickelte den Verkauf bzw. Share Deal ab und wurde mit Gesellschafterbeschluss vom 3.10.2013 mit sofortiger Wirkung zum alleinigen Geschäftsführer bestellt. Der Gesellschafterbeschluss wurde für beide Gesellschafter von ihm als Bevollmächtigter unterfertigt. Zudem wurde der Firmensitz nach ***Bf1-Adr*** somit an die Adresse der Rechtsanwalts-Partnerschaft ***Firma5***, verlegt.

Vorname1 ***Nachname1*** gewährte der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem Kauf bzw. der Anteilsabtretung ein Darlehen iHv € 6.395.710,15, wobei der gesamte Darlehensbetrag endfällig und bis zum 31.8.2036 zur Rückzahlung fällig ist. Die Laufzeit des Darlehens begann am 30.9.2013. Die jährlich anfallenden Zinsen sind an den Darlehensgeber jeweils bis zum 31.12. eines jeden Jahres für das abgelaufene Jahr zu zahlen. Die Verzinsung des aushaftenden Darlehensbetrages erfolgt in Höhe des jeweiligen 3 Monats-Euribors zuzüglich eines Aufschlages von 1,25%. Für den Fall, dass sich die Zinsentwicklung insoweit verändert, als der errechnete Zinssatz effektiv 2,75 % p.a. erreicht, gilt ein Zinsstopp. Für den Fall, dass der Darlehensgeber die Immobilie anmietet, ist die Darlehensnehmerin berechtigt, fällige Mietforderungen (inkl. Umsatzsteuer und Nebenkosten) laufend gegen den Darlehensbetrag gegenzurechnen. Zugleich verpflichtete sich die Beschwerdeführerin während der Laufzeit des Darlehens über die Liegenschaft nicht ohne vorheriges schriftliches Einverständnis des Darlehensgebers zu verfügen oder diese zu belasten oder sonst Handlungen vorzunehmen, die dem Darlehensgeber im Zusammenhang mit dem von ihm eingeräumten Darlehen zum Nachteil gereichen.

Der Darlehensvertrag wurde erst am 24.7.2015 verschriftlicht. Als Adresse des ***Vorname1*** ***Nachname1*** als Darlehensgeber ist ***Adr3***, angeführt. Der Darlehensvertrag wurde für die Beschwerdeführerin von ***Name3*** unterfertigt, für ***Vorname1*** ***Nachname1*** scheint die Kanzlei ***Firma5*** „in Vertretung“ auf. Die Sicherstellung des Darlehens zugunsten ***Vorname1*** ***Nachname1*** erfolgte durch Ausstellung einer intabulationsfähigen Pfandurkunde. Unterschrieben wurde dieser Zusatz zum Darlehensvertrag am 29.7.2016 von ***Name3***. Eine Eintragung in das Grundbuch erfolgte nicht.

Nach der Anteilsabtretung an ***Vorname1*** und ***Vorname2*** ***Nachname1*** wurden auf Rechnung der Beschwerdeführerin noch kleine Adaptierungsarbeiten (zB Soundanlage, Badezimmer, Sanierung der Holzböden, Beschattung) durchgeführt. Ersthafte Versuche die Villa an Dritte zu vermieten wurden nicht unternommen. So wurde die Immobilie weder zur Vermietung inseriert noch im Internet angeboten oder ein Makler damit beauftragt. Vielmehr entschlossen sich ***Vorname1*** und ***Vorname2*** ***Nachname1*** die Villa selbst zu mieten und erlaubte ihnen deshalb die Beschwerdeführerin auf eigene Kosten kleinere Adaptierungen und Umbauten vorzunehmen. In seiner am 19.1.2015 eingereichten Einkommensteuererklärung 2012 gab ***Vorname1*** ***Nachname1*** als Wohnsitz bereits die Adresse ***Adr3***, an.

Mit Wirksamkeit 1.9.2015 schloss die Beschwerdeführerin mit ***Vorname1*** und ***Vorname2*** ***Nachname1*** einen unbefristeten Mietvertrag ab. Dieser Vertrag kam im Rahmen einer Anwaltskorrespondenz vom 23.9.2015 zustande. Die Ehegatten ***Nachname1*** wurden vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ***Name3***, die Beschwerdeführerin von Steuerberater ***Name5*** vertreten, welcher auch Vorstandsmitglied der Vorgesellschafter war.

Gegenstand des Mietvertrages bildete das unmöblierte Einfamilienhaus in ***Adr3***, samt Garten mit einer Wohnnutzfläche von ca. 760 m² (beinhaltend Keller sowie drei Geschosse) und einem Garten samt Pool mit Gartenhaus (Gesamtgrundstücksfläche 1.392 m²). Der Mietgegenstand und die darin befindlichen Einrichtungen sind lt. Mietvertrag in einem sehr guten Zustand.

Lt. Mietvertrag begann das Mietverhältnis am 1.9.2015 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Monatsletztten aufgekündigt werden. Es wurde ein monatlicher Mietzins von € 13.000,00 (wertgesichert) zuzüglich 10 % Umsatzsteuer vereinbart, wobei der Betrag im Vorhinein fällig und bis längstens 5. des Monats auf dem Konto des Vermieters eingelangt sein muss. Zudem übernehmen die Mieter sämtliche Betriebs- und Versicherungskosten der Immobilie. Darüber hinaus wurde vereinbart, dass die Mieter für die Erhaltung des Mietobjektes zu sorgen haben und ihnen auch die laufende Wartung, Instandhaltung und

Erhaltung für das Innere des Mietgegenstandes trifft. Zudem sah die Beschwerdeführerin von einem Erlag einer Kautions von € 40.000,00 in Anbetracht der Darlehensgewährung bzw. Gegenverrechnungsmöglichkeit ab.

Tatsächlich stand ***Vorname1*** und ***Vorname2*** ***Nachname1*** das Mietobjekt bereits früher zur Verfügung und erfolgte der tatsächliche Einzug im Juni 2015. Daher meldeten ***Vorname1*** und ***Vorname2*** ***Nachname1*** und deren Kinder ihren Wohnsitz am 26.5.2015 auf ***Adr3***, um. Als Unterkunftsgeber scheint im Zentralen Melderegister „***Firma5*** ***Bf1***“ auf. Ab Herbst 2015 gingen die Kinder in Wien in die Schule.

Die Höhe des Mietzinses wurde von ***Name3*** als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin festgelegt und ergab sich dieser aus Telefonaten mit den Immobilienmaklern ***Name6*** und ***Name7*** im Juli 2015. Zudem nahm ***Name3*** Einblick in den Immobilienpreisspiegel. Der Mietzins wurde zwischen den Parteien nicht verhandelt.

Zudem gewährte ***Vorname1*** ***Nachname1*** der Beschwerdeführerin am 9.3.2016 einen nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss iHv € 3,6 Mio., welcher mit dem aushaftenden Darlehensbetrag gegenverrechnet wurde. Der Gesellschafterzuschuss war bereits bei Abschluss des Mietverhältnisses geplant, wurde aber erst am 9.3.2016 mittels Gesellschafterbeschluss festgehalten. Eine Prognoserechnung wurde der belangten Behörde am 23.12.2015 vorgelegt. Dabei wurden der im Jahr 2016 geleistete Gesellschafterzuschuss sowie eine Sondertilgung von € 400.000,00 bereits berücksichtigt.

Einen funktionierenden Mietenmarkt für eine Immobilie der gegenständlichen Art und Lage gibt es nicht. Die Renditemiete - verstanden als Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors iSd Rechtsprechung des VWGH - lag im Jahr 2015 bei 4,7%.

Insgesamt betrugen die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für diese Liegenschaft samt Betriebs- und Geschäftsausstattung (Badezimmer/Sanitäreinrichtungen und Soundanlage) zum Stichtag 1.9.2015 brutto € 6.337.555,40, wobei € 2.414.003,29 auf Grund und Boden, € 3.275.936,48 auf das Gebäude und € 647.615,63 auf die Vorsteuer fielen. Die an die Vermieter weiterverrechneten Betriebskosten betrugen im Zeitraum 10/2015 bis 9/2016 rund € 16.000,00.

Die Liegenschaft befindet sich in einer sehr ruhigen Lage am Ende einer Sackgasse in Grinzing im 19. Bezirk Wiens. Aufgrund des dichten Sträucher- und Pflanzenbewuchs ist die Liegenschaft fast nicht einsehbar. Die Liegenschaft ist zudem mit Bewegungsmeldern und zahlreichen Kameras gesichert und befindet sich rund 6 km vom Stadtzentrum entfernt. Das nächste öffentliche Verkehrsmittel ist rund 300 Meter entfernt. Aufgrund seiner Erscheinung ist das Gebäude für die private Nutzung durch die Gesellschafter bestimmt.

Die Villa wurde in Massivbauweise errichtet und mit Wärmedämmung ausgeführt. Beheizt wird das Gebäude mit Gas. Fußbodenheizung, Strom und Wasserversorgung ist im gesamten Gebäude vorhanden. Zusätzlich ist das gesamte Gebäude klimatisiert. Sämtliche Räume sind mit Holzdielenböden aus Eiche ausgestattet, mit Ausnahme des Garagenbereiches im Keller, des Spa-Bereiches im 1. Obergeschoß sowie der Küche und der Nassräume. Bis auf die Garage, die Nassräume und das Galeriegeschoß sind alle Räume mit Stuckleisten an der Decke und an den Türen verziert. Im Haus ist eine weiße Wandvertäfelung bis zu einer Höhe von ca. 1 Meter angebracht.

Das Erdgeschoß hat ein Gesamtausmaß von 162,77 m² und besteht aus 8 Räumen. Durch den Vorraum gelangt man in den als Halle bezeichneten Raum, worin sich eine Lifthaltestelle sowie der Stiegenaufgang in das Obergeschoss und der Abgang in den Keller befindet. Die Raumhöhe beträgt ca. 3,5 Meter. Rechts vom Vorraum ist ein Garderobenraum sowie ein WC erreichbar. Links ist ein Eingang zur Küche. Die hochwertige Küche besteht aus einer Kücheninsel mit diversen Einbaugeräten und Küchenschränken. Mit der Kücheninsel verbunden ist auch ein Frühstücksbereich mit Hockern. Die Küche kann von der Halle, dem Vorraum und dem Wohnbereich betreten werden. Den Wohnbereich erreicht man durch ein kleines Durchgangszimmer, wo sich beiderseits Schränke befinden. Auch von der Halle aus ist der 65,17 m² große Wohn- und Essbereich (Esszimmer und Salon) durch eine Doppeltür erreichbar. Dieser erstreckt sich über die gesamte Breite des Hauses und besteht aus einem großen Esstisch für rund 10 Personen und Wohnlandschaften mit offenem Kamin, großen Fernseher und Durchgang auf die große Terrasse.

Von dieser gelangt man über acht Stufen in den Gartenbereich mit im hinteren Teil liegenden Schwimmbecken, welches ein Ausmaß von 12 x 4 Metern und eine Tiefe von 1,25 Metern aufweist. Weiters befindet sich im Garten eine Gartenhütte aus Holz. Der Garten kann außer über die Terrasse auch von der Garteneingangstür aus rechter Hand um das Haus gehend erreicht werden.

Links vom Eingang neben dem Haus befindet sich die Garagenabfahrt, welche beheizbar ist. Im 296,66 m² großen Kellergeschoß befindet sich eine Garage für mindestens vier Personenkraftwagen. Der Boden ist mit schwarzen Steinzeugplatten im Bereich des Stiegenabgangs bzw. -aufgangs ausgelegt. In einem weiteren Raum befindet sich die Technik für den Lift samt Notbatterien. Zudem gibt es einen Heizraum mit 12 Wasserpumpen. Der Lift beginnt im Keller und führt bis in das erste Dachgeschoß. Weiters gibt es im Keller noch einen Raum mit einem Laufband und einem großen Fernseher. Der Boden besteht aus Eichendielen, anschließend befindet sich noch ein WC. Weiters befindet sich noch ein Vorraum und ein Wäscheraum sowie ein Waschraum mit Waschmaschinen im Keller. Außerdem ist noch ein zweites WC vorhanden.

Auch im ersten Obergeschoß sind alle Räume zentral von der als Halle bezeichneten Raum aus erreichbar. Es ist eine Liftstation, sowie der Stiegenaufgang samt Geländer vorhanden. Weiters befindet sich im 159,08 m² großen Obergeschoss ein Kinderzimmer mit Vorraum samt kleinen Balkon und ein Schrankraum als Durchgangszimmer zum eigenen Badezimmer mit WC. Zudem gibt es im ersten Obergeschoss ein weiteres Kinderzimmer mit kleinem Schrankraum als Durchgang zum eigenen Badezimmer samt WC. Darüber hinaus befindet sich im ersten Obergeschoss noch das Elternschlafzimmer mit zum Schlafbereich hin offenem Vorraum und gegenüberliegendem Schrankraum. Vom Schlafbereich aus gelangt man in das Badezimmer mit in der Mitte stehender großer Badewanne und einer großen Dusche. Durch zwei verspiegelte Türen gelangt man in einen Abstellraum und in ein WC. Zudem hat der Elternschlafbereich noch einen Balkon mit Blick in den Garten. Die Raumhöhe beträgt ca. 2,8 Meter. Insgesamt beträgt dieser Bereich für die Eltern ohne Balkon 82,31 m².

Im 134,27 m² großen Dachgeschoß gelangt man durch den als Halle bezeichneten Raum in alle weiteren Räume. Der Boden besteht aus Eichendielen. In der Halle ist auch die letzte Station des Personenliftes für max. 400 kg oder 5 Personen sowie der Stiegenaufgang mit Eichendielen und Holzgeländer. Weiters befindet sich im Dachgeschoß ein Schlafzimmer mit eigenem Badezimmer und WC und ein Kinderzimmer mit eigenem Badezimmer und WC. Zudem gibt es einen mit SPA in Metallbuchstaben bezeichneten Raum. Es handelt sich dabei um einen Fitnessraum mit diversen Sportgeräten und teilweise verspiegelten Wänden. Der Boden besteht aus „Redwood“ (Mammutbaum)-Holz. In diesem Raum befindet sich auch eine Sauna sowie gegenüber ein WC mit Waschgelegenheit sowie eine Dusche und eine Garderobe. Die Raumhöhe beträgt ca. 2,70 m. Vom Fitnessraum aus gelangt man auf eine ca. 27 m² großen Terrasse mit Holzbelag mit Blick in den Garten.

Schließlich gibt es noch ein 62,65 m² großes Dachboden Galeriegeschoß, welches Dachschrägen aufweist. Dieser Raum wird als Büro und Spielzimmer genutzt. Der Aufgang zur Galerie ist mit Holzgeländer gesichert. Der Boden besteht aus Holzdielen. Der Aufgang befindet sich in der Mitte des Raumes mit Stiegen aus Eichendielen und Holzgeländer. Das Dachboden Galeriegeschoß hat Fenster an allen vier Seiten, wodurch nach Außen eine Rundumsicht möglich ist.

Zudem befindet sich im Gebäude eine Soundanlage, deren Anschaffungswert € 50.000,00 betrug. Aufgrund seiner Größe, seine architektonische Qualität sowie eine Reihe vorhin erwähnter repräsentativer Elemente hebt sich die Immobilie vom Standard eines durchschnittlichen Einfamilienhauses deutlich ab und besticht durch sein besonderes Wohnflair. Eine solche Luxusvilla findet üblicherweise für private Wohnzwecke und nicht für wirtschaftliche Zwecke Verwendung.

Die Gesamtfläche des Gebäudes im Ausmaß von 815,43 m², wobei 618,78 m² auf die Wohnfläche fallen, teilt sich wie folgt auf:

Stockwerk	Raumbezeichnung	Wohnfläche	Garage	Heizraum	Terrassen	Balkone
Untergeschoss	Vorraum	8,51				
	Waschraum	12,41				
	Abstellraum	10,63				
	Bad/WC	4,54				
	Halle (Stiegenaufgang)	27,00				
	Abstellraum (Fernsehzimmer)	12,03				
	Abstellraum (Fernsehzimmer)	20,35				
	Bad/WC	4,54				
	Heiz- und Technikraum			21,70		
	Garage		174,95			
	ZWISCHENSUMME	100,01	174,95	21,70		
Erdgeschoss	Vorraum	8,51				
	Garderobe	8,32				
	Bad/WC	4,08				
	Küche	33,22				
	Esszimmer	25,50				
	Salon	39,67				
	Zimmer	25,97				
	Halle	17,50			45,00	
	ZWISCHENSUMME	162,77			45,00	
1. Obergeschoss	Balkon					4,30
	Vorraum	8,51				
	Garderobe	4,44				
	Bad/WC	7,74				
	Halle	16,65				
	Kinderzimmer	15,90				
	Kinderzimmer	16,70				
	Garderobe	2,68				

	Bad/WC	4,15				
	Elternzimmer (Schrankraum)	13,83				
	Elternzimmer (Vorraum)	23,79				
	Elternzimmer (Schlafbereich)	20,54				
	Bad Eltern	17,75				
	WC Eltern	1,82				
	Abstellraum	2,64				
	Dusche	1,94				
	Balkon					12,76
	ZWISCHENSUMME	159,08				17,06
Dachgeschoss	Zimmer	18,09				
	Bad/WC	7,65				
	Kinderzimmer	17,38				
	Bad/WC	8,37				
	Halle	18,32				
	Fitnessraum	40,00				
	Sauna	6,25				
	Vorraum	6,75				
	Dusche	3,60				
	Garderobe	3,23				
	WC	4,63				
	Terrasse				27,33	
	ZWISCHENSUMME	134,27			27,33	
Galeriegeschoss		62,65				
GESAMT		618,78	174,95	21,70	72,33	17,06

Mit Wirksamkeit vom 22.11.2018 hat ***Vorname1*** ***Nachname1*** seine Gesellschaftsanteile an die ***Firma6*** Privatstiftung nachgestiftet. Am 23.9.2019 wurde die Beschwerdeführerin als übernehmende Gesellschaft mit der ***Firma7*** GmbH verschmolzen. Ab diesen Zeitpunkt erbringt die Beschwerdeführerin verschiedenste Leistungen (zB Büroservice, Wohnungsservice) an die Familie ***Nachname1*** und verrechnet dafür

monatlich € 14.400,00 brutto. Vorher hat sich die Tätigkeit der Gesellschaft ausschließlich auf die Vermietung der gegenständlichen Liegenschaft beschränkt. Im Jahr 2025 erhielten ***Vorname2*** ***Nachname1*** und zwei Töchter die österreichische Staatsbürgerschaft.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aufgrund der nachfolgend dargestellten Beweiswürdigung, wobei als Grundlage insbesondere der vorgelegte Verwaltungsakt der belangten Behörde samt Aufzeichnungen der Außenprüfung, die übermittelten Unterlagen der Beschwerdeführerin sowie eigene Erhebungen und Einsichtnahmen des Bundesfinanzgerichts (zB Augenschein, Grundbuch, Firmenbuch, Zentrales Melderegister, Datenbanken der Finanzverwaltung) dienten.

Nach dem in § 167 Abs. 2 BAO verankerten Grundsatz der freien Beweiswürdigung hat sich die Abgabenbehörde und in der Folge das Bundesfinanzgericht - ohne an formale Regeln gebunden zu sein, aber unter Wahrung aller Verfahrensgrundsätze - Klarheit über den maßgebenden Sachverhalt zu verschaffen. Dabei ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die dazu vorzunehmende Beweiswürdigung muss den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen. Von mehreren Möglichkeiten ist 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. VwGH 5.4.2011, 2010/16/0168; VwGH 25.4.2013, 2012/15/0135; siehe auch *Ritz/Koran*, BAO⁸, § 167 Tz 8 ff).

Die gesellschaftsrechtlichen Verhältnisse sind unstrittig und ergeben sich aus den Gesellschaftsverträgen. Die grundsätzlichen Feststellungen bezüglich des Anteilserwerbs beruhen auf dem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 26.9.2013, des Darlehens auf dem am 24.7.2015 verschriftlichten Darlehensvertrag bzw. der Zusatzvereinbarung zur Einverleibung eines Pfandrechtes vom 29.7.2016, des Mietverhältnisses auf dem Mietvertrag vom 23.9.2015 und des Gesellschafterzuschusses auf dem Gesellschafterbeschluss vom 9.3.2016. Ob tatsächlich die Immobilie nur in Verbindung mit dem Erwerb der Gesellschaft zu kaufen gewesen ist, wie von der Beschwerdeführerin behauptet, bleibt dahingestellt, im Expose der ***Firma4*** ist jedenfalls nicht davon die Rede, möglicherweise könnten steuerliche Überlegungen eine Rolle gespielt haben.

Bezüglich der Gründe für die Investitionsentscheidung bzw. den Anteilserwerb kann das Gericht den Ausführungen der Beschwerdeführerin nicht folgen. Es mag zwar stimmen, dass für die Kaufentscheidung von ***Vorname1*** und ***Vorname2*** ***Nachname1*** die Werthaltigkeit der Immobilie eine Rolle gespielt hat, doch war diese nach Ansicht des Gerichtes

nicht ausschlaggebend. Vielmehr musste die Immobile den Bedürfnissen der Familie ***Nachname1*** entsprechen und auf diese zugeschnitten sein, da belegt ist, dass ***Vorname2*** ***Nachname1*** nach Aussage des ***Name8*** von der ***Firma4*** auf der Suche nach einer Luxusvilla mit mindestens fünf Schlafzimmern war und diese Aussage weder von der Beschwerdeführerin noch von den Ehegatten ***Nachname1*** bestritten wurde.

Für das Gericht ist daher naheliegender, dass ***Vorname1*** und ***Vorname2*** ***Nachname1*** beabsichtigt haben sich mit den Kindern in Wien dauerhaft niederzulassen, zumal es für die Kinder bessere Ausbildungsmöglichkeiten in Wien gibt und die Wohnung in ***Adr4***, aufgrund der heranwachsenden Kinder zu klein bzw. den Ansprüchen der Familie ***Nachname1*** nicht mehr gerecht wurde. Zudem könnte für diese Entscheidung auch der von der Beschwerdeführerin angesprochene Sicherheitsgedanke eine Rolle gespielt haben, zumal Österreich als sicheres Land bekannt ist und Wien für die internationalen Aktivitäten des ***Vorname1*** ***Nachname1*** sehr zentral gelegen ist. Darüber hinaus verfügte ***Vorname1*** ***Nachname1*** auch über das entsprechende Vermögen, um sich eine Villa in einer solchen Größenordnung leisten zu können. Zudem ist gerade beim Erwerb solcher besonders repräsentativer Gebäude mit einer entsprechenden Vorlaufzeit zu rechnen, sodass ein Leerstand von über eineinhalb Jahren - wie gegenständlich - von den Gesellschaftern im Kauf genommen wird. Dass besondere Interesse der Gesellschafter an der gegenständlichen Immobilie wird auch dadurch sichtbar, dass die Kaufentscheidung binnen weniger Wochen gefallen ist und der ausgewiesene Kaufpreis iHv € 8,9 Mio. (ohne Nachlass) sofort bezahlt wurde.

Wenn die Beschwerdeführerin ausführt, dass eine Vermietung geplant war, so stimmt diese Aussage. Allerdings vergisst sie dabei zu erwähnen, dass primär eine Vermietung an die Gesellschafter beabsichtigt war. Dies lässt die Beschwerdeführerin in der Vorbehaltsbeantwortung vom 14.9.2016 durchblicken, indem sie angibt, dass „sich ziemlich rasch herausgestellt habe, dass auch die Familie ***Nachname1*** selbst an der Miete des Einfamilienhauses interessiert gewesen sei“. Darüber hinaus spricht auch gegen eine Fremdvermietungsabsicht, dass die Beschwerdeführerin die Liegenschaft nicht zur Vermietung am freien Markt angeboten hat und trat die Beschwerdeführerin auch nicht am Mietermarkt auf. Sie hat daher die Immobilie weder inseriert noch im Internet angeboten oder einen Immobilienmakler damit beauftragt. Jeder marktüblich agierende Immobilieninvestor hätte sämtliche Mechanismen des freien Marktes in Anspruch genommen, um möglichst schnell einen geeigneten Mieter zu finden. Es ist daher lebensfremd, eine werthaltige Immobilie zum Zwecke der Fremdvermietung zu kaufen, im Wissen, dass die Immobilie - aufgrund (behaupteter) oberster Diskretion und verbotener Publizität - nicht am Markt angeboten werden darf. Zudem konnte die Beschwerdeführerin bezüglich der angeblichen Handvoll „internen“ Interessenten weder Namen nennen noch dahingehende Nachweise vorlegen, sodass dies die Ansicht des Gerichtes untermauert, dass von Anfang an keine

Fremdvermietung geplant war, zumal Immobilieninvestoren eine Immobilie gewöhnlicherweise nicht leer stehen lassen. Hingegen wurde in der Stellungnahme vom 28.2.2025 widersprüchlich angegeben, dass die Immobilie deshalb nicht inseriert wurde, da noch Umbauarbeiten durchzuführen waren. Diese Umstände indizieren, dass die Immobilie nach den Bedürfnissen der Gesellschafter angeschafft wurde und die privaten Interessen der Gesellschafter im Vordergrund standen.

Weiters wurde die Investitionsentscheidung hinsichtlich Anteilserwerb und beabsichtigter Vermietung ohne Grundlage von Kalkulationen, Planungsrechnungen, Marktbeobachtungen oder Renditeberechnungen getroffen. Dies widerspricht den betriebswirtschaftlichen Regeln und wird jeder wirtschaftlich agierende Unternehmer solche Berechnungen anstellen. Ein marktüblicher Immobilieninvestor hätte Marktzahlen (insbesondere Ertrags- und Renditechancen) erhoben und zudem Kalkulationen angestellt, inwiefern eine exklusive Villa im Gegensatz zu einem Wohn- oder Bürogebäude anderer Art und Lage hinsichtlich der Rentabilität vergleichbar ist. Dieses Verhalten erscheint daher vor allem hinsichtlich der Beurteilung der Wirtschaftlichkeit dieser Immobilieninvestition im Hinblick auf den persönlichen Zuschnitt und der damit verbundenen erschwerten Verwertbarkeit (sei es als Kauf- oder Mietobjekt) als nicht marktkonform. Ist aber von Anfang an eine Vermietung der Immobilie an die Gesellschafter geplant, wie gegenständlich die Beweisergebnisse schließen lassen, erübrigen sich solche Berechnungen. Diese Umstände bekräftigen die Ansicht des Gerichtes, dass die Anschaffung der gegenständlichen Villa allein gesellschaftsrechtlich erfolgte und hätte ein sorgfältiger, nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter eine solche nicht angeschafft.

Wann die Ehegatten ***Nachname1*** über die Liegenschaft tatsächlich verfügen konnten bzw. tatsächlich das Mietverhältnis begründet wurde, ließ sich nicht mehr feststellen. Die Umstände, dass ***Vorname1*** ***Nachname1*** in seiner am 19.1.2015 eingereichten Einkommensteuererklärung 2012 als Wohnsitz bereits die Anschrift ***Adr3***, angegeben hat, in der Eingangsrechnung der ***Firma8*** vom 3.4.2025 an die Beschwerdeführerin bereits als Anlageort „Fam. ***Nachname1*** Privathaus“ vermerkt ist, im Zentralen Melderegister ab 26.5.2015 als Wohnort von ***Vorname1*** und ***Vorname2*** ***Nachname1*** sowie deren Kinder die Anschrift ***Adr3***, angeführt ist, steht für das Gericht fest, dass der tatsächliche Zeitpunkt um einiges früher war als im Mietvertrag mit 1.9.2015 angegeben. In freier Beweiswürdigung geht das Gericht davon aus, dass der Beginn des Mietverhältnisses zumindest am 1.6.2015 erfolgte, zumal die Beschwerdeführerin aufgrund dieser aufgezeigten Widersprüchlichkeiten im Zuge des Beschwerdeverfahrens den Mietbeginn selbst auf dieses Datum korrigiert hat. Bezüglich des tatsächlichen Einzuges ist bemerkenswert, dass sich die Beschwerdeführerin mehrmals in Widersprüche verstrickt hat. So gab die Beschwerdeführerin in ihrer E-Mail vom 23.12.2015 an, dass „die Liegenschaft derzeit von den Nutzern noch nicht benutzt wird, da die Mieter auf eigene Kosten noch einige Adaptierungen vornehmen.“ In der Stellungnahme vom 14.9.2016 führt sie aber aus, dass die

Familie seit September 2015 im Haus wohnt und in der Stellungnahme vom 28.2.2025, dass das Objekt den Mietern ab Juni 2015 zur Verfügung stand.

Die festgestellten Flächenausmaße im gegenständlichen Gebäude beruhen auf die Angaben und Berechnungen des ***Name4***, welcher als Liegenschaftsexperte der belangten Behörde aufgrund des Augenscheins vom 20.5.2025 und der von der Beschwerdeführerin zur Verfügung gestellten Planungsunterlagen eine Objektbeschreibung vorgenommen hat. Die Grundmaße weichen nur geringfügig von der Flächenaufstellung laut Mietvertrag (Anlage 1) ab. Bezüglich der Nutzfläche geht ***Name4*** von 618,78 m² aus, weil er die Fläche der Garage, des Heizraumes, der Balkone und der Terrasse nicht in diese Kategorie aufnimmt. Da auch die Beschwerdeführerin dagegen keine Einwände vorgebracht hat, schließt sich das Gericht dieser Berechnung an. Ebenso hat die Beschwerdeführerin die festgestellte Beschreibung der Liegenschaft bezüglich Ausführung und Ausstattung durch den Liegenschaftsexperten akzeptiert und konnte sich der Richter von diesen Gegebenheiten im Zuge der gemeinsamen Besichtigung mit den Parteien selbst überzeugen. Als Beweis für die architektonische Qualität sowie die luxuriöse Beschaffenheit des Gebäudes wären auch Fotos zweckdienlich gewesen, doch hat die Beschwerdeführerin die Anfertigung solcher nicht gestattet.

Die festgestellten Anschaffungs- und Herstellungskosten der Liegenschaft samt Aufteilung auf Grund und Boden und Hinzurechnung der Betriebs- und Geschäftsausstattung ergeben sich aus den Angaben der Beschwerdeführerin auf Basis des Anlageverzeichnisses und vorgelegter Unterlagen und wurde die Höhe dieser Kosten ausführlich in den beiden Erörterungsterminen thematisiert und zwischen den Parteien Einvernehmen hergestellt.

Dass noch kleinere Adaptierungsarbeiten nach Fertigstellung im September 2013 durchgeführt wurden, erschließt sich für das Gericht aus den glaubwürdigen Aussagen der Beschwerdeführerin und der vorgelegten Rechnungen.

Die Feststellungen zur Lage des Grundstückes gründen auf dem am 20.5.2025 durchgeführten Augenschein und den dazu passenden Aussagen in der Beschwerde, wonach sich „das gegenständliche Objekt in bester Lage Wiens (Botschaftsviertel) befinde, wo auch mehrere Residenzen und luxuriöse Objekte seien und diese Lage sehr beliebt sei.“

Dass die Miete sowie die Betriebskosten mit dem Darlehen verrechnet wurden und kein Zahlungsfluss erfolgte, ist den Buchhaltungsunterlagen der Beschwerdeführerin zu entnehmen.

Zudem geht das Gericht aus nachfolgenden Gründen von einem besonders repräsentativen Gebäude aus:

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes ist von einer Luxusimmobilie auszugehen, wenn Flächen, Raumangebot und Ausstattung, Zubehör und Außenanlagen weit über jene

Anforderungen hinausgehen, die vom Durchschnitt der Bevölkerung an Wohnbedürfnisse gestellt werden (zB BFG 26.4.2016, RV/5100110/2012).

Die bisherigen Erkenntnisse des VwGH enthalten einige Hinweise, in welchen Fällen von einem besonders repräsentativen Gebäude auszugehen ist. So können die Größe der Wohnfläche bzw. der gesamt genutzten Fläche (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139, VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041), unüblich hohe Investitionskosten (VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083, VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004), die geographische Lage des Objekts (VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041) oder auch der Einbau von Luxusgegenständen bzw. Luxusausstattung (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139) ein Anzeichen für eine entsprechende Repräsentativität darstellen (*Lachmayer*, Von Wurzeln, Liebhabereien und Sphärentheorien, FS Zorn, 359).

Hinsichtlich des Größenvergleiches wird die tatsächliche Nutzfläche in Relation zur üblichen Nutzfläche eines Einfamilienhauses gesetzt. Das Kriterium der Nutzfläche wurde deshalb gewählt, da es diesbezüglich vergleichbare statistische Daten gibt.

Der nachstehenden Tabelle der Statistik Austria Mikrozensus ist zu entnehmen, dass das durchschnittliche Wiener Einfamilienhaus im Jahr 2015 eine Nutzfläche von 119,5 m² auswies.

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

Aus diesem regionalspezifischen Vergleich ergibt sich, dass die Nutzfläche der gegenständlichen Immobilie mit einer Nutzfläche von 618,78 m² mehr als 5mal größer ist als die Nutzfläche eines durchschnittlichen Wiener Einfamilienhauses (119,5 m²), wodurch nach dem Größenvergleich eine besondere Repräsentativität der gegenständlichen Wohnimmobilie indiziert ist. Zur Veranschaulichung beträgt allein der Schlafzimmerbereich der Eltern samt Bad 82,31 m², der Ess- und Wohnbereich 65,17 m² und der Wellness- und Fitnessbereich 64,13 m². Darüber hinaus ist die nicht zur Nutzfläche gehörende Garage allein rund 175 m² groß.

Als weiteres Indiz für die Qualifizierung als besonders repräsentativ dient ein Baukostenvergleich. Nach Rechtsprechung des VwGH genügt aber der bloße Verweis auf die Höhe der Errichtungskosten, welche hier rund € 3,9 Mio. betragen haben, nicht, um die

Repräsentativität eines Einparteienhauses ausreichend zu begründen (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004-5).

Vielmehr eignet sich für den Baukostenvergleich ein Vergleich der tatsächlichen Baukosten pro m² mit den alljährlich in der Zeitschrift Sachverständige publizierten Richtwerten für statistische Herstellungskosten pro m² (vgl. BFG 12.10.2022, RV/2101231/2020), zumal sich die statistischen Herstellungskennwerte anhand der von der Statistik Austria jährlich veröffentlichten Baupreisindex (Wohnhaus- und Siedlungsbau) auf die Verhältnisse zum maßgeblichen Stichtag umrechnen lassen (https://www.statistik.at/fileadmin/pages/196/bpi_schnellbericht_2.11_hoch-und_tiefbau_4q20_basisjahr_2015.pdf).

Demnach sind der Zeitschrift „Sachverständige“ 2/2019, Seite 70, folgende Empfehlungen für Herstellungskosten betreffend Wohngebäude zu entnehmen:

Empfehlungen für Herstellungskosten				
Ansätze für Herstellungskosten abgeleitet aus mehrgeschoßigem Wohnbau als Grundlage für die sachverständige, objektspezifische Bewertung				
Kosten pro Quadratmeter Wohnnutzfläche (WNFL), nach Ausstattungskategorie und Bundesland, städtischer Bereich, übliche Raumhöhe				
Ausstattungskategorien	1 normal	2 gehoben	3 hochwertig	
Wien	(-) 2.270 €	interpolieren 2.720 €	interpolieren 3.480 €	(++)
Niederösterreich	(-) 2.270 €	interpolieren 2.720 €	interpolieren 3.020 €	(++)
Burgenland	(-) 2.000 €	interpolieren 2.420 €	interpolieren 2.820 €	(++)
Oberösterreich	(-) 2.000 €	interpolieren 2.720 €	interpolieren 3.050 €	(++)
Salzburg	(-) 2.420 €	interpolieren 2.950 €	interpolieren 3.480 €	(++)
Steiermark	(-) 2.040 €	interpolieren 2.500 €	interpolieren 2.900 €	(++)
Kärnten	(-) 2.000 €	interpolieren 2.350 €	interpolieren 2.820 €	(++)
Tirol	(-) 2.510 €	interpolieren 2.900 €	interpolieren 3.510 €	(++)
Vorarlberg	(-) 2.700 €	interpolieren 3.000 €	interpolieren 3.700 €	(++)
Österreich (Medianwert)	2.270 €	2.720 €	3.050 €	
In diesen Herstellungskosten sind enthalten: * Bauwerkskosten (Kostenbereiche 2 bis 4) aus Erhebung Aufschläge auf die Bauwerkskosten in der Regel * bauliche Aufschließung (Kostenbereich 1) ca. 2 % bis 10 % * Planungs- und Projektnebenleistungen (Kostenbereiche 7 und 8) ca. 7 % bis 20 % * Umsatzsteuer 20 %				
In diesen Herstellungskosten sind <u>nicht</u> enthalten: * überdurchschnittliche Raumhöhen (zB Altbauten) ca. 5 % bis 15 % * sonstige Aufschließung (Kostenbereich 1) nach Bedarf * Erschwernisse nach Bedarf * Einrichtung (Kostenbereich 5) nach Bedarf * Außenanlagen (Kostenbereich 6) nach Bedarf * Reserven (Kostenbereich 9) nach Bedarf * Kleinere, individuell gestaltete Bauwerke (zB Ein- und Zweifamilienhaus) erfordern einen Aufschlag (laut Erhebungen zwischen 5 % und 30 %) * Nebengeschoße (Keller etc) liegen im Aufwand bei ca. 40 % bis 70 % der Herstellungskosten der Wohnnutzfläche * (Tief-)Garagen ca. 25 % bis 50 % der Herstellungskosten der Wohnnutzfläche				

In den oben angeführten Richtwerten des Hauptverbandes der Sachverständigen Österreichs für das Jahr 2019 sind Kosten für bauliche Aufschließungs-, Planungs- und Projektnebenleistungen, aber auch die Umsatzsteuer von 20% erfasst.

Demnach wird der Richtwert für die Herstellungskosten mehrgeschossiger Wohngebäude je m² Wohnnutzfläche hinsichtlich der Ausstattungskategorie „normal“ für das städtische Gebiet in Wien mit € 2.270,00 angeführt. Die „normale“ Ausstattungsqualität entspricht dem Standard nach den Wohnbauförderungsrichtlinien, d.h. zeitgemäßer Bauweise sowie bauphysikalischen Mindestwerten nach jeweiliger Norm (Normalverbraucher) bei keiner Individualausstattung (vgl. *Popp*, Empfehlungen für Herstellungskosten 2020, Sachverständige 2/2020, 91). Rechnet man diesen Richtwert des Jahres 2019 (BPI 112,00) mit den anhand des von der Statistik Austria veröffentlichten Baupreisindex (Wohnhaus- und Siedlungsbau) auf das hier relevante Jahr 2015 (BPI 100,00) um, so ergeben sich gewöhnliche Herstellungskosten bei normaler Ausstattung von rund € 2.027,00 pro m².

Legt man aus den Empfehlungen den Wert der gehobenen Ausstattung von € 2.720,00 zu Grunde, errechnen sich gewöhnliche Herstellungskosten für 2015 iHv rund € 2.429,00. Gehobene Ausstattung wird mit gediegener Ausführung, jedoch ohne wesentliche Luxuskomponenten und Designerelemente, sehr gute aktuelle bauphysikalische Eigenschaften und Installationsqualität, wirtschaftlicher Energiebedarf, beschrieben (vgl. *Popp*, Empfehlungen für Herstellungskosten 2020, Sachverständige 2/2020, 91).

Legt man aus den Empfehlungen den Wert der hochwertigen Ausstattung von € 3.480,00 zu Grunde, errechnen sich gewöhnliche Herstellungskosten für 2015 iHv rund € 3.107,00. „Hochwertige“ Ausstattungsqualität wird in Fachkreisen mit Architektendesign, energiesparender solider Bauweise, zusätzlichen Energiequellen, umfangreichen Installationen, bester Ausstattung und Luxuskomponenten assoziiert (vgl. *Popp*, Empfehlungen für Herstellungskosten 2020, Sachverständige 2/2020, 91).

Gegenständlich errechnen sich jedoch bei festgestellten Bruttoherstellungskosten iHv € 3.923.552,11 und einer Nutzfläche von 618,78 m² Herstellungskosten iHv € 6.340,78 pro m². Vergleicht man nun diesen Wert mit den errechneten gewöhnlichen Herstellungskosten so wird dieser Wert bei normaler Ausstattung um mehr als das 3 fache (313 %), bei gehobener Ausstattung um mehr als das 2,5 fache (261 %) und selbst bei hochwertiger Ausstattung um mehr als das Doppelte (204 %) überschritten. Selbst wenn man für die Garage und den Keller die gewöhnlichen Herstellungskosten um 40% erhöht - sie betragen 2015 daher bei hochwertiger Ausstattung € 4.349,80 – weichen die gegenständlichen Herstellungskosten bei hochwertiger Ausstattung noch um 146% ab.

Ergänzend wird zudem angemerkt, dass aufgrund der oa. Werte bei der Herstellung eines durchschnittlichen Wiener Einfamilienhauses im Jahr 2015 bei hochwertiger Ausstattung Kosten iHv insgesamt rund € 371.000,00 angefallen sind (ohne Anschaffungskosten für Grund und Boden). Im gegenständlichen Fall betragen aber die tatsächlichen Errichtungskosten € 3.923.552,11 und daher über das 10 fache der Errichtungskosten eines durchschnittlichen Einfamilienhauses mit hochwertiger Ausstattung in Wien.

Aufgrund dieser Berechnungen und Überlegungen ist gegenständlich auch aufgrund des Baukostenvergleiches auf ein besonders repräsentatives Gebäude zu schließen.

Darüber hinaus wird exemplarisch auf Ausstattungsmerkmale hingewiesen, welche die hochwertige Bauausführung bzw. die besondere Repräsentativität unzweifelhaft darstellen, von welchen sich der Richter auch im Zuge des Augenscheins überzeugen konnte:

Fußbodenheizung im gesamten Gebäude, fast alle Räume sind mit Stuckleisten an der Decke und an den Türen verziert, Wandvertäfelung bis zu ca. 1 Meter Raumhöhe, Liegenschaft ist mit Bewegungsmeldern und zahlreichen Kameras gesichert, Verwendung von Naturstein, hochwertige Holzdielenböden aus Eiche, das gesamte Gebäude ist klimatisiert, durch Fenster an allen vier Seiten ist nach Außen Rundumsicht im Galeriegeschoß möglich, Personenlift für max. 400 kg oder 5 Personen im Inneren des Gebäudes (vom Kellergeschoss bis zum ersten Dachgeschoss), vom Erdgeschoss in das Dachgeschoss reichender Luftraum, Eingangshalle mit Sitz- und Wartemöglichkeit, großzügiger Fitness- und Saunabereich im ersten Stock im Ausmaß von 64,13 m², teilweise Räume mit verspiegelten Wänden, teilweise Raumhöhen bis zu 3,5 m, offener Kamin, Außenpool, beheizte Tiefgaragenzufahrt, Tiefgarage für mindestens 4 Personenkraftwagen, hochwertige Küche im Wert von rund € 110.000,00, zwei WC's im Kellergeschoss, Fernsehraum im Keller, mehrere Terrassen und Balkone, Soundanlage im Wert von € 50.000,00. Zur Verdeutlichung wäre auch die Anfertigung von Fotos zweckdienlich gewesen, doch hat die Beschwerdeführerin die Anfertigung solcher nicht gestattet.

Zudem wird die besondere Repräsentativität auch im Expose der ***Firma4*** deutlich, wonach es sich „um eine einmalige Luxus-Villa in Traumruhelage handelt und die außergewöhnliche Liegenschaft durch das exquisite Design und der Qualität der Ausstattung besticht und auf dem letzten Stand der Technik ist.“ Und selbst der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ***Name3*** hält in seinem Aktenvermerk vom 6.7.2015 nach einem Telefonat mit ***Name6*** bezüglich der Erkundung des Mietzinses fest, dass dieser die Liegenschaft kennt und sie beschreibt mit „Luxusausführung, m²- Anzahl, prachtvoller Garten samt Swimmingpool, sehr gute Nachbarschaft, nicht einsichtig, hochwertige Innenaustattung, etc.“

Bezüglich der geografischen Lage wird zunächst auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen, wonach die Beschwerdeführerin selbst ausführt, dass sich „das gegenständliche Objekt in bester Lage Wiens (Botschaftsviertel) befindet, wo sich mehrere Residenzen und luxuriöse Objekte befinden und diese Lage sehr beliebt ist.“ Zudem konnte sich der Richter im Zuge des Augenscheins selbst vor Ort von der sehr guten und auch sehr ruhigen Lage und der nahezu Uneinsehbarkeit des Grundstückes überzeugen und ist daher die Lage aus dem Privatnutzungsgesichtspunkt als sehr gut zu beurteilen. Zudem ist das nächste öffentliche Verkehrsmittel nur rund 300 m von der Liegenschaft entfernt, sodass auch ein sehr guter öffentlicher Anschluss gegeben ist.

Aus Ertragsgesichtspunkten hingegen ist die Liegenschaft als mäßig zu bezeichnen, zumal es für diese Liegenschaft aufgrund des hohen Mietzinses - wenn überhaupt - nur sehr wenige Mieterinteressenten geben wird und es fraglich ist, ob die Mieteinnahmen jemals die Aufwendungen übersteigen bzw. die Vermietung rentabel geführt werden kann.

Aus den dargestellten Gründen ist in einer Gesamtschau bezüglich Größe, Baukosten, Lage und Ausstattung die besondere Repräsentativität und Exklusivität des gegenständlichen Objekts nachgewiesen. Eine solche Luxusvilla findet aber üblicherweise für private Wohnzwecke und nicht für wirtschaftliche Zwecke Verwendung.

Zum Nachweis des funktionierenden Mietenmarktes wird ausgeführt, dass ein solcher im Sinne der Rechtsprechung des VwGH nur dann als gegeben anzunehmen ist, wenn ein wirtschaftlich agierender und nur am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde (VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004). Dies ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0047). Der VwGH stellt demnach auf einen Investor ab, der nur am Mietertrag interessiert ist. Es ist daher nicht zulässig, auf einen Investor abzustellen, der die Wertentwicklung einer Immobilie in seine Renditeerwartungen miteinbezieht und sich deshalb mit einer niedrigeren Rendite aus der Vermietung zufrieden gibt.

Der VwGH führt weiters aus, dass mit der Renditeerwartung eines „wirtschaftlich agierenden Immobilieninvestors“ auf jene Mieteinnahmen abgestellt werde, die ein gewissenhafter, auf die Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung - im Wege des Investments in gut rentierliche Immobilien - erzielen könne. Dadurch sei ein Maßstab gefunden, um prüfen zu können, ob das Immobilieninvestment der Körperschaft primär den ihr nahestehenden Personen (Gesellschaftern, Stiftern) dienen solle oder auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Erzielung von Mieteinnahmen ausgerichtet sei. Die Vorgangsweise könne dann als durch die Erzielung von Mieteinnahmen veranlasst angesehen werden, wenn die von der Körperschaft tatsächlich erzielten Mieten jene Höhe erreichen, die sich im Falle der Investition des vorgegebenen Kapitals in Immobilien jener Art, die erfahrungsgemäß gute Renditen erwarten lassen (zB kleinere Wohnungen im urbanen Bereich), ergeben würden. Ein funktionierender Mietenmarkt im Sinne der Rechtsprechung werde im Ergebnis daher nur vorliegen, wenn der Nachweis erbracht sei, dass das konkrete Wohnobjekt der Körperschaft Mietrenditen erbringen könne, wie sie bei solchen, gut rentierlichen Objekten erzielbar seien (VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

Es ist daher nicht nur nachzuweisen, dass im geografischen Umfeld der streitgegenständlichen Immobilie (etwa im Hinblick auf Gediegenheit und Kosten) tatsächlich vergleichbare Immobilien errichtet/gekauft wurden, die an fremde Dritte vermietet werden, sondern es muss auch der Nachweis erfolgen, dass ein fremdüblich agierender Geschäftsleiter, der

ausschließlich am Mietertrag interessiert ist und nur die Interessen der Körperschaft vor Augen hat, ebenfalls eine derartige Investition getätigt hätte. Dazu muss auch offengelegt werden, welche Überlegungen die Körperschaft dazu bewogen haben, gerade in diese Immobilie und nicht in solche zu investieren, die bessere Renditen gebracht hätten. Ein fremdüblich agierender, ausschließlich den Interessen der Körperschaft verpflichteter Investor wird den gesamten Mietenmarkt in einem Gebiet erkunden, somit nicht nur jenen betreffend exklusive Einfamilienhäuser, sondern auch, welche Renditen bei der Investition in andere Immobilien erzielbar sind. Anhand dieser Informationen sollte er plausibel machen können, wieso er die konkrete Investition getätigt hat.

Der VwGH habe zudem bereits zum Ausdruck gebracht, dass wirtschaftlich agierende, nur am Mietertrag interessierte Investoren vor der Errichtung eines Mietobjekts den Mietenmarkt erkunden würden, um Fehlinvestitionen zu vermeiden. Die Vorlage der den zu erwartenden Mietenmarkt betreffenden Unterlagen, die einen wirtschaftlich agierenden, nur am Mietertrag interessierten Abgabepflichtigen letztlich zur Errichtung des konkreten Mietobjekts bewogen und von der Investition in eine besser rentierliche Immobilie abgehalten haben, sei jedenfalls zumutbar und im Hinblick auf die im Abgabungsverfahren bestehende Offenlegungspflicht auch geboten (VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0047). In der Regel wird daher bei der Errichtung eines Einfamilienhauses bzw. von Luxusimmobilien der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarkts schwerlich gelingen können (*Lachmayer* in SWK 3/2021, 126).

Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin zunächst ohne nähere Nachweise behauptet, dass ein funktionierender Mietenmarkt vorliege. Im Laufe des Beschwerdeverfahrens hat sie aber ihre ursprüngliche Ansicht revidiert und in ihrer Stellungnahme vom 23.11.2023 ausgeführt, dass aufgrund der zwischenzeitig ergangenen Entscheidung des VwGH vom 7.12.2020, Ra 2020/15/0067, der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes de facto unmöglich sei und im Lichte dessen nicht erbracht werden könne. In weiterer Folge herrschte im Zuge des Erörterungstermins am 24.4.2025 zwischen den Parteien Einigkeit, dass es im gegenständlichen Fall keinen funktionierenden Mietenmarkt iSd der Judikatur des VwGH-Judikatur gibt bzw. die Beschwerdeführerin den Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes nicht erbringen kann, sodass eine abstrakte Renditenberechnung durchzuführen sei.

Die Höhe der angemessenen Miete ist nach der Rechtsprechung des VwGH daraus abzuleiten, „was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet“. Mit der Renditeerwartung eines „marktüblich agierenden Immobilieninvestors“ ist jene Rendite gemeint, „die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird“. Maßgeblich ist demnach jener Renditesatz, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrags der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine

hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des VwGH im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 % bis 5 % (gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste (VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

Wesentlich für das Verständnis der VwGH-Judikatur ist, dass der VwGH mit „fremdüblicher“ Miete nicht die Marktmiete meint, also jene Miete, die am Markt von fremden Dritten für ein solches Gebäude erzielbar ist, sondern die Renditemiete. Hintergrund dieser Überlegung ist, dass ein Investor, der eine bestimmte Summe Kapital zur Verfügung hat und in Immobilien investieren will, dieses in gut rentierliche Objekte investieren wird. Solche gut rentierlichen Investitionen sind im Allgemeinen keine Einfamilienhäuser, sondern kleinere Wohnungen in guter bis mäßiger Lage (VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004). Wird nun in ein Objekt investiert, das eine wesentlich geringere Rendite abwirft, dann ist davon auszugehen, dass die gesamte Investition nicht als fremdüblich anzusehen ist.

Der VwGH verlangt somit nicht lediglich, dass der Gesellschafter oder Begünstigte eine (fremdübliche) Marktmiete bezahlt, sondern dass die gesamte Investition einem Fremdvergleich standhält. Dies ist nur dann der Fall, wenn der Investor aus dem Geschäft jene Rendite erhält, die er bei einer Investition in besser rentierliche Objekte erzielt hätte, kurzum, wenn die Renditemiete bezahlt wird. Der VwGH führt dazu aus, dass ein sorgfältiger Geschäftsleiter bei Verwendung eines bestimmten Kapitalbetrags zur Erzielung von Mieteinnahmen in gut rentierliche Immobilien investieren würde, daher müsse ein (der Gesellschaft nahestehender) Mietinteressent bereit sein, die Renditemiete zu zahlen, damit sich die Gesellschaft zu einem solchen (für sie ansonsten nachteiligen) Investment bereit erklären würde (VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

Wie die Renditemiete berechnet wird, hat der VwGH bisher nicht vorgegeben. Es handelt sich dabei um eine Tatfrage, die das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung im Einzelfall aufgrund der konkreten Marktverhältnisse zu Beginn der Vermietung zu beantworten hat. Bei der Berechnung der Renditemiete ist allerdings zu beachten, dass der VwGH davon ausgeht, dass ein marktüblich agierender Immobilieninvestor in gut rentierliche Objekte investieren würde und nicht in solche, die erfahrungsgemäß eine geringere Rendite, wie etwa Einfamilienhäuser, bringen; daher ist der entsprechende Liegenschaftszins bzw. die erwartete Rendite aus solchen Objekten heranzuziehen (VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

Der Renditesatz bezieht sich ausschließlich auf den Mietertrag. Andere Verwertungsüberlegungen wie z.B. Wertsteigerung der Liegenschaft und Verkaufsmöglichkeiten sind auszuklammern (VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256; BFG 4.5.2017, RV/6100603/2016). Der Renditezinssatz stellt daher einen festen, gleichbleibenden Prozentsatz dar, der während der gesamten Nutzungszeit auf das gesamte eingesetzte Kapital anzuwenden ist.

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

Lachmayer verweist in SWK 3/2021, 125, diesbezüglich auf Tabellen aus der Zeitschrift „Sachverständige“ und auf Liegenschaftszinssätze von Wohnliegenschaften in guter bis mäßiger Lage (vgl. auch VwGH 7.12.2020, 2020/15/0004).

Die Zeitschrift „Sachverständige“ weist im Heft 2/2015 (Seite 108) folgende Empfehlung der Liegenschaftszinssätze aus:

Liegenschaftszinssätze des SV-Verbandes								
Heft 3/2013 - Heft 2/2016								
Liegenschaftsart	Lage							
	hochwertig		sehr gut		gut		mäßig	
	+	-	+	-	+	-	+	-
Wohnliegenschaft	1,5	3,5	2,0	4,0	3,0	5,0	3,5	5,5
Büroliegenschaft	3,0	5,5	4,0	6,0	4,5	6,5	5,0	7,0
Geschäftsliegenschaft	4,0	6,0	4,5	6,5	5,0	7,0	5,5	7,5
Einkaufszentrum, Supermarkt	4,5	7,5	5,0	8,0	5,5	8,5	6,0	9,0
gewerbliche Liegenschaft	5,5	9,5	6,0	9,0	6,5	9,5	7,0	10,0
Industriliegenschaft	6,5	9,5	6,0	10,0	6,5	10,5	7,0	11,0
	+				-			
Land- und forstwirtschaftliche Liegenschaften	2,0				4,0			

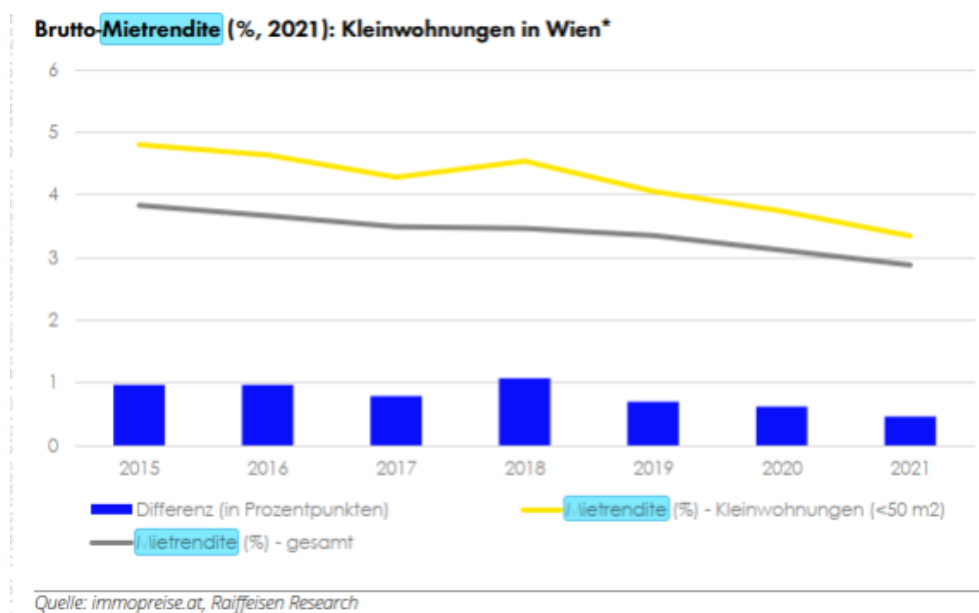
Aus dieser Tabelle ist ersichtlich, dass die Liegenschaftszinssätze im Jahr 2015 für Wohnliegenschaften in guter Lage 3% bis 5% und in mäßiger Lage 3,5% bis 5,5% betragen haben.

Der VwGH stellt auf die Bruttorendite iSd Verhältnisses von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals ab (vgl. etwa VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; VwGH 8.9.2022, Ra 2020/15/0026; siehe auch *Lachmayer* in FS Zorn 360 Fn 54). Diese Bruttorendite ist stets höher als der Liegenschaftszinssatz (Real-Nettorendite). Der Grund für die Differenz liegt darin, dass für die Berechnung der Bruttorendite – anders als für die Berechnung des Liegenschaftszinssatzes – die Bewirtschaftungskosten vom Jahresrohertrag nicht abgezogen werden (vgl. *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷ 105; siehe etwa auch ausführlich BFG 4.5.2017, RV/6100603/2016; BFG 23.12.2022, RV/7103706/2010). Da der VwGH überdies davon ausgeht, dass ein sorgfältiger Geschäftsleiter einen möglichst hohen Mietertrag für die Gesellschaft erzielen wollen würde, wird sich die Renditemiete in der Regel im oberen Bereich der möglichen Renditen bewegen (*Lachmayer* in FS Zorn 360).

Die Renditemiete ist ausschließlich von den Marktverhältnissen beim Beginn der Vermietung abhängig (VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256). Etwaige Erhöhungen der Miete durch Indexierung haben als reine Wertsicherung des Mietertrags keine Auswirkungen auf die Vergleichsrechnung (VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256; Zorn, Wohnhausvermietung an Gesellschafter, ÖStZ 2021, 69 (71)).

Aufbauend auf diesen Grundsätzen geht das Bundesfinanzgericht von einer Renditemiete – iSd Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors im oben beschriebenen Sinn – von 4,7% für das Jahr 2015 aus. Dieser Wert ergibt sich in freier Beweiswürdigung aus dem Mittel aus dem durchschnittlichen Wert von Wohnliegenschaften in guter Lage mit 4% und mäßiger Lage mit 4,5%, somit 4,25% zuzüglich 10% gerundet auf Zehntel und beinhaltet bereits allenfalls zu berücksichtigende Zuschläge für die laufenden Bewirtschaftungskosten und die inflationäre Anpassungsmöglichkeit. Eine Erhöhung des Mittelwertes um 10% wurde deshalb vorgenommen, da sich die Renditemiete in der Regel im oberen Bereich der möglichen Renditen bewegen wird (Lachmayer in FS Zorn 360).

Diese Renditeerwartung von 4,7% wird auch durch eine andere Quelle untermauert. In einer Publikation der Raiffeisen Research (Fokus Immobilien: Österreich – 9 Länder, 9 Märkte Wien vom 14.3.2022, Seite 16f) wird in einer Zeitreihe die Bruttomietrendite für Kleinwohnungen in Wien und auch die Mietrendite für den Gesamtmarkt wie folgt dargestellt:



Die Grafik zeigt deutlich, dass die Bruttomietrendite für Kleinwohnungen in Wien (VwGH-Judikatur: „kleinere Wohnungen im urbanen Bereich“) knapp unter 5% und die auf dem Gesamtmarkt erzielten Immobilienrenditen im Jahr 2015 knapp unter 4% lag.

Hinsichtlich der Berechnungen des Mietzinses bzw. der Renditemiete hat das Gericht den Eindruck gewonnen, dass die Parteien bei ihren Methoden versucht haben die ursprünglichen Beträge mit teils nicht nachvollziehbaren Ansätzen zu rechtfertigen.

So bezieht sich die Beschwerdeführerin zunächst bezüglich der Angemessenheit der Miete auf das vom damaligen Fachbereichsleiter für Immobilienbewertungen der Großbetriebsprüfung empfohlenen umgekehrten Ertragswertverfahren. Dabei setzt sie aber bei ihrer Verprobung nur einen Liegenschaftszinssatz von 2% an und übersieht dabei, dass der Liegenschaftszins jedoch nicht nur bei langer Restnutzungsdauer, sondern auch bei größerer Wohnfläche steigt (vgl. *Pröll*, SWK 28/2014, 1215). Zudem ist entgegen den Ausführungen in der Beschwerde nicht auf Wohnliegenschaften in hochwertiger Lage abzustellen, sondern auf Wohnliegenschaften in guter bis mäßiger Lage (vgl. auch VwGH 7.12.2020, 2020/15/0004). Die belangte Behörde wiederum übernimmt zunächst die Berechnung der Außenprüfung und wendet beim umgekehrten Ertragswertverfahren ohne nähere Begründung zwei verschiedene Varianten (Ansätze) an und berechnet daraus den Mittelwert.

Abgesehen davon dass diese Ansätze sehr fragwürdig sind, ist das Bundesfinanzgericht schon seit Jahren bei der Berechnung der abstrakten Renditemiete vom umgekehrten Ertragswertverfahren abgekommen (vgl. BFG 4.5.2017, RV/6100603/2016) und hatte der VwGH diesbezüglich keinerlei Bedenken (vgl. VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0047). Aufgrund dessen ist auch gegenständlich eine Berechnung der abstrakten Renditemiete anhand des umgekehrten Ertragswertverfahren unterblieben und erübrigen sich daher auch Ausführungen zu den Ansätzen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung.

Darüber hinaus wird auch von der Ableitung des Liegenschaftszinssatzes vom Kapitalmarktzinssatz abgesehen, zumal dieser sehr starken Schwankungen ausgesetzt ist und wird dahingehend *Pröll* gefolgt, wonach diese Methode in krassem Widerspruch zum aktuellen Stand der Immobilienbewertungswissenschaft steht und folglich dem Anspruch der steuerlichen VwGH-Rechtsprechung an höchstmögliche Sachrichtigkeit einer Schätzung nicht genügt (vgl. *Pröll*, SWK 30/2019 S 1322 ff mit Verweisen auf VwGH 5.11.2009, 2009/16/0169; VwGH 19.3.2002, 97/14/0034; VwGH 30.9.1998, 93/13/0181). Zudem wird dahingehend auch auf die Ausführungen der belangten Behörde in ihrer Stellungnahme vom 18.12.2024 verwiesen und überzeugt dem Gericht auch nicht die Herleitung der Bruttoanfangsrendite vom Liegenschaftszinssatz anhand einer in dieser Stellungnahme näher ausgeführten mathematischen Formel, zumal diese bisher in der Judikatur nicht Eingang gefunden hat.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung)

Der Verwaltungsgerichtshof hat in zwei Erkenntnissen zur Umsatzsteuer seine Rechtsprechung betreffend steuerliche Behandlung von Immobilien, die von einer Gesellschaft für den Gesellschafter errichtet bzw. angeschafft und an diesen vermietet werden, umfassend dargestellt, präzisiert und einige Klarstellungen getroffen (VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067; VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004). Demnach gilt Folgendes:

„Die dem persönlichen Wohnbedürfnis eines Steuerpflichtigen dienende eigene Wohnung gehört zum Kernbereich der persönlichen Lebensführung (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197). Die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnimmobilie zur Befriedigung des eigenen Wohnbedarfs erfüllt weder einen Einkunftstatbestand iSd EStG 1988 noch stellt sie eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG 1994 dar. Eine Person kann ihren Wohnbedarf auch dadurch befriedigen, dass sie die Wohnimmobilie durch eine in ihrem Einflussbereich stehende Körperschaft (GmbH, Privatstiftung etc.) anschaffen oder herstellen und sich sodann von dieser Körperschaft das Recht auf Nutzung der Wohnimmobilie einräumen lässt. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Körperschaft mit der Nutzungsüberlassung als Unternehmerin zur Erzielung von Einnahmen tätig wird oder ob die Nutzungsüberlassung erfolgt, um der nahestehenden Person (Gesellschafter, Stifter etc.) causa societatis Vorteile zuzuwenden. Dabei kann das causa societatis veranlasste Verhalten der Körperschaft auch im Kleide einer unternehmerischen Tätigkeit auftreten, weil die Geltendmachung der aus der Anschaffung bzw. Herstellung resultierenden Vorsteuern (durch Nutzungsüberlassung für den sich aus § 12 Abs. 10 UStG 1994 ergebenden Zeitraum zu der gem. § 10 UStG 1994 - auf Basis der Ermächtigung nach Art. 117 Abs. 2 MwSt-RL 2006/112/EG - ermäßigten Umsatzsteuer aus den Wohnungsmieten) angestrebt wird.

Die Einräumung der laufenden Nutzung an einer Wohnimmobilie durch eine Körperschaft an ihr nahestehende Personen kann zunächst eine bloße Gebrauchsüberlassung darstellen, die keine unternehmerische Betätigung iSd UStG 1994 begründet (vgl. VwGH 24.6.1999, 96/15/0098; und 10.2.2016, 2013/15/0284). Erfolgt die Überlassung der Nutzung einer Wohnimmobilie an die nahestehende Person nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihr einen Vorteil zuzuwenden (Zuwendung an den Gesellschafter bzw. aus der Stiftung), so fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083). Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten finden sich im Urteil des EuGH vom 26. September 1996, Enkler, C-230/94, Rn 24 ff, insbesondere Rn 28. Demnach kommt es unter Bedachtnahme auf alle Besonderheiten des Einzelfalles entscheidend darauf an, ob die Nutzungsüberlassung unter Umständen erfolgt, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255).

Liegt das Bild einer wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit (und keine bloße Gebrauchsüberlassung) der Körperschaft vor, ist im Bereich der Überlassung von Wohnimmobilien durch eine Körperschaft an nahestehende Personen gesondert zu prüfen, ob der Vorgang eine verdeckte Ausschüttung darstellt (§ 8 Abs. 2 KStG 1988), was gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führen kann (vgl. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003; vgl. zur gleichen Rechtslage bereits im UStG 1972 Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur MwSt [Stand März 1978], § 12 Anm. 106b; Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁵ [1994], 415). Gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten „Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne der [...] §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des KStG 1988 sind“, nämlich nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, was an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln ist (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006), wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte. Die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist allerdings ausgeschlossen, wenn die Errichtung des Gebäudes mit anschließender Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich standhält.

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 19.3.2013, 2009/15/0215, und vom 27.6.2018, Ra 2017/15/0019, ausgeführt hat, ist bei von der Körperschaft nicht fremdüblich den Gesellschaftern (Stiftern) zur Nutzung überlassenen Wohnimmobilien im Rahmen der verdeckten Ausschüttung zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung an fremde Personen) einsetzbaren Gebäuden („klassische“ verdeckte Ausschüttung) und solchen Wohngebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Wohngebäude) bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“). In Bezug auf den zweitgenannten Fall ist entscheidend, dass Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein causa societatis veranlasst ist, von vorneherein nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der Körperschaft zählen (vgl. ausführlich VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091; sowie 16.5.2007, 2005/14/0083). Solche Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung allein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die ein sorgfältiger, nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter gar nicht angeschafft hätte, bilden (hinsichtlich der laufenden Besteuerung) steuerneutrales Vermögen der Körperschaft (vgl. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG, Wien 1996, S 134; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002). Erreicht die tatsächliche Miete bei der Überlassung solcher nicht dem steuerlichen Betriebsvermögen zuzuordnender Gebäude nicht eine (nahezu) fremdübliche Höhe (die Hälfte einer fremdüblichen Miete wäre hier nicht ausreichend), wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter zur Gänze für verdeckte

Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 bezogen und tritt damit der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ein (vgl. VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, mit Bezugnahme auf Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 8 Tz 66). Zur Darlegung der unionsrechtlichen Deckung dieses Vorsteuerauschlusses wird gem. § 43 Abs. 2 VwGG auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.3.2007, 2005/14/0091, verwiesen (...).

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

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 23.2.2010, 2007/15/0003, ausgesprochen, dass die Höhe der angemessenen Miete daraus abzuleiten ist, „was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet“. Im Erkenntnis vom 10.2.2016, 2013/15/0284, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Bezugnahme auf das Erkenntnis 2007/15/0003 klargestellt, dass mit der Renditeerwartung eines „marktüblich agierenden Immobilieninvestors“ jene Rendite gemeint ist, „die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird“. Maßgeblich ist demnach jener Renditesatz der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste (vgl. auch VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256). Im Folgenden wird der solcherart ermittelte Betrag als Renditemiete bezeichnet.

Eine solche abstrakte Renditeberechnung (in Form von Jahresmieteinnahmen in Höhe von 3 bis 5 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten der gesamten vom Gesellschafter für Wohnzwecke benutzten Immobilie) wäre allerdings nach der Rechtsprechung dann nicht

geboten, wenn es für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gäbe. Ein funktionierender Mietenmarkt in diesem Sinne ist, wie der Verwaltungsgerichtshof etwa im Erkenntnis vom 15.9.2016, 2013/15/0256, zu Recht erkannt hat, allerdings nur dann als gegeben anzunehmen, wenn ein wirtschaftlich agierender und nur am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde (was vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist, vgl. etwa VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0047).

Mit der Renditeerwartung eines „wirtschaftlich agierenden Immobilieninvestors“ wird somit auf jene Mieteinnahmen abgestellt, die ein gewissenhafter, auf die Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung - im Wege des Investments in gut rentierliche Immobilien - erzielen kann (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284). Dadurch ist ein Maßstab gefunden, um prüfen zu können, ob das Immobilieninvestment der Körperschaft primär den ihr nahestehenden Personen (Gesellschaftern, Stiftern) dienen soll oder auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Erzielung von Mieteinnahmen ausgerichtet ist. Die Vorgangsweise kann dann als durch die Erzielung von Mieteinnahmen veranlasst angesehen werden, wenn die von der Körperschaft tatsächlich erzielten Mieten jene Höhe erreichen, die sich im Falle der Investition des vorgegebenen Kapitals in Immobilien jener Art, die erfahrungsgemäß gute Renditen erwarten lassen (z.B. kleinere Wohnungen im urbanen Bereich), ergeben würden. Ein funktionierender Mietenmarkt im Sinne der Rechtsprechung wird also im Ergebnis nur vorliegen, wenn der Nachweis erbracht ist, dass das konkrete Wohnobjekt der Körperschaft Mietrenditen erbringt, wie sie bei solchen gut rentierlichen Objekten erzielbar sind.

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

Für die „klassische“ verdeckte Ausschüttung und auch für jene an der Wurzel gilt im Übrigen: Kommt es zum Vorsteuerausschluss gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994, unterliegt die Vermietungstätigkeit nicht der Umsatzsteuer (vgl. VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0019), sodass auch die Anwendung der Normalwertregelung des § 4 Abs. 9 UStG 1994 in der ab 2016 geltenden Fassung des Steuerreformgesetzes 2015/16, BGBl. I Nr. 118/2015, ausscheidet. Soweit die Wohnimmobilie im Rahmen einer „klassischen verdeckten Ausschüttung“ nicht dem

Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unterliegt, ist (ab 2016) die zu niedrige Miete auf die Renditemiete als Normalwert anzuheben. Da ein sorgfältiger Geschäftsleiter bei Verwendung eines bestimmten Kapitalbetrages zur Erzielung von Mieteinnahmen in gut rentierliche Immobilien investieren würde, muss ein (in Fällen der hier gegenständlichen Art der Gesellschaft nahestehender) Mietinteressent bereit sein, die Renditemiete zu zahlen, damit sich die Gesellschaft zu einem solchen (für sie ansonsten nachteiligen) Investment bereit erklärt.“

Bezüglich der Körperschaftssteuer fasst Lachmayr in SWK 3/2021, 119 die bisherige Rechtsprechung wie folgt zusammen:

„In der Körperschaftsteuer sind nach der bisherigen Rechtsprechung nicht vier, sondern zwei Fallkonstellationen zu unterscheiden: das Vorliegen von außerbetrieblichem Vermögen und die Betriebsvermögenseigenschaft des Gebäudes. Wesentlich ist, dass es in keinem der beiden Fälle zu einer Ausschüttung der gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten kommen kann; dies wäre nur beim Übergang des wirtschaftlichen Eigentums der Immobilie auf den Gesellschafter (VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215) oder in jenen Fällen, bei denen das Grundstück dem Gesellschafter gehört und durch die Bauausführung der Körperschaft das Gebäude in das Eigentum des Gesellschafters übergeht (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/1 5/0139), möglich.

Beginnend mit dem Erkenntnis vom 20.6.2000, 98/15/0169, hat der VwGH in der Körperschaftsteuer eine Rechtsprechungslinie entwickelt, die unter bestimmten Umständen ein für den Gesellschafter errichtetes und an ihn vermietetes Gebäude dem außerbetrieblichen Vermögen der Körperschaft zuweist. Außerbetriebliches Vermögen einer Körperschaft liegt dann vor, wenn es sich bei dem Gebäude um ein besonders repräsentatives oder besonders auf die Vorlieben des Gesellschafters zugeschnittenes Objekt handelt und keine fremdübliche Miete bezahlt wird (vgl etwa VwGH 20.3.2013, 2009/13/0259; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002; VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081) In diese Kategorie fällt Fall 2 in der Umsatzsteuer, also die Ausschüttung an der Wurzel.

Folge der Zuordnung zum außerbetrieblichen Vermögen ist, dass Aufwendungen, die das Gebäude betreffen, von der Körperschaft nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Auf der Ertragsseite gibt es weder eine Hochrechnung auf die Renditemiete noch eine Versteuerung der vom Gesellschafter tatsächlich bezahlten Miete. Wie bei der Veräußerung der Immobilie vorgegangen wird, wurde vom VwGH bisher noch nicht entschieden. Auf Ebene des Gesellschafters kommt es zu einer laufenden Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen tatsächlich bezahlter Miete und Renditemiete.

Liegt keine Wurzelausschüttung vor, wird aber eine Miete bezahlt, die geringer ist als die Renditemiete - Fälle 3 und 4 in der Umsatzsteuer - wird das Gebäude dem Betriebsvermögen der Körperschaft zugeordnet. Die Aufwendungen sind als Betriebsausgaben abziehbar, auf der Ertragsseite kommt es bei der Körperschaft zum Ansatz der Renditemiete (bei einem

funktionierenden Mietenmarkt: der Marktmiete). Auf Ebene des Gesellschafters kommt es zu einer laufenden verdeckten Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen Renditemiete und tatsächlich bezahlter Miete. Liegt ein funktionierender Mietenmarkt vor, wird die Differenz von der Marktmiete berechnet.

Umgelegt auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies:

Zur Umsatzsteuer:

Nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. 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.

Nach Art. 9 Abs. 1 Unterabsätze 1 und 2 der im Beschwerdefall anzuwendenden Richtlinie 2006/112/EG gilt als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz 8).

Die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken kommt als fortlaufende Duldungsleistung als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 4 Abs. 1 und 2 6. RL in Betracht (VwGH 07.07.2011, 2007/15/0255). Zwischen Gesellschaft und Gesellschafter kann aufgrund des Trennungsprinzips ein Leistungsaustausch stattfinden wie zwischen der Gesellschaft und Fremden (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Rz 99 mit Verweis auf VwGH 26.11.1975, 770/75).

Gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt. Dies trifft im Bereich von Nutzungsüberlassungen an Gesellschaftern jedenfalls dann zu, wenn eine Nutzungsüberlassung überwiegend zu verdeckten Zuwendungen führt ("verdeckte Ausschüttung" nach § 8 Abs. 2 KStG 1988).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH werden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028). Diese für die steuerliche Anerkennung aufgestellten Kriterien

haben nach der Rechtsprechung ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 31.1.2019, Ra 2018/15/0050; VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134). Entscheidend ist der Fremdvergleich daher bei Gestaltungen, welche den Bereich der privaten Lebensführung berühren und bei denen die Möglichkeit besteht, dass bloß zur Erreichung von steuerlichen Folgen eine Leistungsbeziehung vorgegeben wird, zB auch Vermietung von privat genutztem Wohnraum unter Nahestehenden (VwGH 28.5.2019, Ra 2017/15/0062). Nur dann, wenn die Gestaltung keine Berührung zur Sphäre der privaten Lebensführung aufweist, werden in der Unternehmerkette auch Leistungsbeziehungen zu nicht fremdüblichen Entgelten anerkannt (VwGH 28.5.2019, Ra 2017/15/0062).

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

Wie oben ausgeführt, sind im Bereich der Überlassung von Wohngebäuden durch eine Körperschaft an ihre Gesellschafter bzw. an Personen, die den Gesellschaftern nahestehen, in rechtlicher Hinsicht mehrere dem Vorsteuerabzug allenfalls entgegenstehende Konstellationen zu unterscheiden.

Zunächst war daher zu überprüfen, ob die Einräumung der laufenden Nutzung an der Wohnimmobilie (Vermietung) durch die Beschwerdeführerin an ihr nahestehende Personen, nämlich an ihre Gesellschafter ***Vorname1*** und ***Vorname2*** ***Nachname1***, eine bloße Gebrauchsüberlassung darstellt, die keine unternehmerische Betätigung iSd UStG 1994 begründet (vgl. VwGH 24.6.1999, 96/15/0098; VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284).

Für die Frage, ob eine bloße Gebrauchsüberlassung an den Gesellschafter (causa societis) oder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Umsatzsteuer vorliegt, muss ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen das Wohngebäude im gegenständlichen Fall den Gesellschaftern überlassen wurde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird, vorgenommen werden (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255). Es fehlt an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn sich aus dem Gesamtbild der Umstände ergibt, dass die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an die Gesellschafter nicht deshalb erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihnen einen Vorteil zuzuwenden. Dabei hat eine Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind, zu erfolgen (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284).

Wie auch bereits mit Urteil des Europäischen Gerichtshofes (EuGH 26.9.1996, C-230/94, *Enkler*, Rn 22ff) ausgesprochen, sind bei einem Gegenstand, der seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden kann, alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von

Einnahmen verwendet wird. Es ist auf das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung zu prüfen. Es kommt dabei daher auf ein Gesamtbild und nicht bloß ein einziges Kriterium, wie zum Beispiel die Höhe der Miete, an (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284; VwGH 10.2.2016, 2013/15/0087; VwGH 17.12.2021, Ra 2019/13/0063). Auch wenn allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden kann, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, sind ferner die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und daher neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können (EuGH 26.9.1996, C-230/94, *Enkler*, Rn 22ff).

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung kommt für die Beurteilung, ob marktkonformes Verhalten vorliegt, dem Kriterium der Fremdüblichkeit erhebliche Bedeutung dahingehend zu, ob ein fremder Investor/Vermieter eine Investition in der gegebenen Art und Höhe getätigt hätte und unter den konkreten Bedingungen an einen fremden Dritten zur Nutzung überlassen hätte. Dabei sind nicht nur die Art und Weise des Zustandekommens des Vertrages, der Vertragsinhalt und die Höhe des vereinbarten Mietentgeltes zu prüfen, sondern es sind alle in Zusammenhang mit der Investition und der nachfolgenden Nutzungsüberlassung stehenden Umstände im jeweiligen Einzelfall in die Beurteilung miteinzubeziehen. Dies bedeutet, dass nicht nur die vertragliche Gestaltung, sondern auch der tatsächliche Ablauf der Geschehnisse beginnend von der Investitionsentscheidung und den Umständen in der Errichtungsphase bis zur Vertragsabwicklung von Relevanz sind (BFG 1.8.2016, RV/7100027/2011).

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um ein besonders repräsentatives und exklusives Wohngebäude. Eine solche Immobilie wird üblicherweise für private Wohnzwecke und nicht für eine unternehmerische Betätigung eingesetzt. Es sind daher nach der EuGH-Rechtsprechung alle Umstände in die Beurteilung einzubeziehen, ob dieses Objekt tatsächlich im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit eingesetzt wird.

Das Gericht kam zum Ergebnis, dass ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen das Wohngebäude im gegenständlichen Fall den Gesellschaftern überlassen wurde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255) ergab, dass sich aus dem Gesamtbild der Umstände erschließen lässt, dass die Überlassung der Nutzung der Liegenschaft an ***Vorname1*** und ***Vorname2*** ***Nachname1*** nicht deshalb erfolgt ist, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihnen einen Vorteil zuzuwenden, sodass es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit fehlt und begründet dies wie folgt:

Zunächst wird ausgeführt, dass seitens der Beschwerdeführerin Versuche, eine wesentliche höhere Miete durchzusetzen und somit einer Rentabilität der Vermietung (abseits von Wertsteigerungserwartungen hinsichtlich der Liegenschaft) näher zu kommen, weder

behauptet noch welche dokumentiert sind. Vielmehr wurde die Miete vom Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ***Name3*** aufgrund zwei stattgefundener Telefonate mit zwei Immobilienmaklerin im Juli 2015 von diesem festgelegt und von den Gesellschaftern als Mieter anstandslos akzeptiert bzw. wurde über den Mietzins auch nicht verhandelt. Darüber hinaus erfolgte die Festlegung des Mietzinses erst nach Beginn des Mietverhältnisses, welches bereits am 1.6.2015 begann. Diese Vorgehensweise entspricht nicht einen gewissenhaften, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmenden Geschäftsführer und entspricht nicht der Marktrealität. Im Vordergrund stand daher nicht das Bestreben, für das eingesetzte Kapital eine nach unternehmerischen Gesichtspunkten kalkulierte Rendite zu erwirtschaften, sondern den Ehegatten ***Nachname1*** einen Vorteil zuzuwenden.

Auf Grund dieses Umstandes wurde als Mietzins € 13.000,00 netto monatlich festgesetzt, was lediglich einer Renditemiete von rund 2,75% entsprach. Ein marküblich agierender Immobilieninvestor hätte aber - wie bereits oben festgestellt - üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital eine Rendite iHv 4,7% erzielt, wodurch sich eine monatliche Nettomiete von € 22.285,60 ergeben hätte. Das Bundesfinanzgericht verweist hinsichtlich der Angemessenheit der Miete auf die Ausführungen in der Beweiswürdigung, wonach ein funktionierender Mietenmarkt für Immobilien der vorliegenden Art seitens der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen wurde bzw. ein solcher Markt für eine Immobilie der vorliegenden Exklusivität nicht existiert und mit der gegenständlichen Vermietungstätigkeit keine Renditen erzielt werden, die den Renditen eines „marktüblich agierenden Immobilieninvestors“ entsprechen (siehe VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067). Daraus folgt, dass die Beschwerdeführerin aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Stellung der Mieter keinen fremdüblichen Mietzins verrechnet hat, wodurch kein marktkonformes Streben nach Mieteinnahmen vorliegt.

Darüber hinaus hat sich im Beweisverfahren herausgestellt, dass das Mietverhältnis bereits mindestens ab Juni 2015 begründet wurde, obwohl der schriftliche Mietvertrag erst mit Wirksamkeit 1.9.2015 im Rahmen einer Anwaltskorrespondenz am 23.9.2015 zustande kam. Unüblich erscheint in diesem Zusammenhang neben der Form der Anwaltskorrespondenz, mit welcher man laut Beschwerdeführerin die Mietvertragsgebühr vermeiden wollte, jedenfalls, dass nicht schon viel früher, konkret spätestens vor Nutzungsbeginn, eine entsprechende vertragliche Grundlage für das Mietverhältnis geschaffen worden ist. So wollen die Parteien für gewöhnlich schon vor Mietbeginn die Mietbedingungen schriftlich festgehalten haben. Dies hätte den Parteien eine rechtlich abgesicherte Position verschafft, wie es auch im Wirtschaftsverkehr zwischen Fremden für gewöhnlich abgewickelt wird. Zudem hat die Beschwerdeführerin den Ehegatten ***Nachname1***, als der Entschluss gefallen ist, die Villa selbst zu mieten, erlaubt „Adaptierungen und Umbauten vorzunehmen, die ihren Geschmack und Zeitgeist einsprachen.“ Auch darüber wurde nichts Schriftliches festgehalten, was nicht fremdüblich ist, zumal zukünftige Mieter, aber auch Vermieter ihre Position abgesichert haben wollen. Bemerkenswert ist zudem, dass ***Name3*** als Geschäftsführer der

Beschwerdeführerin (Vermieterin) nicht diese vertreten hat, sondern die Ehegatten ***Nachname1*** als Mieter und der Steuerberater ***Name5*** für die Beschwerdeführerin in zivilrechtlichen Angelegenheiten eingeschritten ist. Auch diese Vorgehensweise ist ungewöhnlich und lässt sich wohl nur mit dem Näheverhältnis der Beschwerdeführerin mit den Mietern erklären.

Dazu passt, dass in der Rechnung der Aufzugsfirma ***Firma8*** vom 3.4.2015 an die Beschwerdeführerin bereits als Anlageort „Fam. ***Nachname1*** Privathaus“ angeführt ist und ***Vorname1*** ***Nachname1*** in seiner Einkommensteuererklärung 2012, welche am 19.1.2015 elektronisch übermittelt wurde, als Wohnsitz bereits die Anschrift ***Adr3***, angegeben hat. Diese Umstände lassen erhebliche Zweifel aufkommen, ob die tatsächliche Nutzung durch ***Vorname1*** und ***Vorname2*** ***Nachname1*** nicht schon viel früher als im Mietvertrag angegeben bzw. vor dem 1.6.2015 erfolgte und untermauert die Ansicht des Gerichtes, dass die Anschaffung der Immobilie deswegen erfolgte, um diese in der Folge an die Gesellschafter zu vermieten und diesen einen Vorteil zuzuwenden. Dies auch deshalb, da der Erwerb der gegenständlichen Immobilie, welche offensichtlich den Bedürfnissen der Ehegatten ***Nachname1*** entsprach - sie waren auf der Suche nach einer Luxusimmobilie mit mindestens fünf Schlafzimmern - nach Angabe der Beschwerdeführerin nur über den Erwerb der Gesellschaftsanteile möglich war.

Dahingehend wird noch vollständigkeitshalber erwähnt, dass ***Vorname1*** und ***Vorname2*** ***Nachname1*** sowie deren Kinder melderechtlich bereits am 26.5.2015, somit vor Abschluss der gegenständlichen Mietvereinbarung, ihren Wohnsitz im streitgegenständlichen Objekt begründet haben und erst im Beschwerdeverfahren seitens der Beschwerdeführerin der tatsächliche Vermietungsbeginn an die Gesellschafter auf Juni 2015 korrigiert wurde. Zudem ist es bemerkenswert, dass ***Vorname1*** ***Nachname1*** schon 8 Monate vor Abschluss des Mietvertrages als Wohnsitz die neue Adresse des Mietobjektes gegenüber der Finanzbehörde angegeben hat, was ein weiteres Indiz dafür ist, dass von Anfang an eine Vermietung an die Gesellschafter geplant war und ***Vorname1*** ***Nachname1*** wahrscheinlich über die Immobilie schon viel früher verfügen konnte, wurden den Gesellschaftern doch erlaubt Adaptierungs- und Umbauarbeiten durchzuführen, welche gewöhnlicherweise eine gewisse Zeit für Planung, Beauftragung und Ausführung beanspruchen.

Darüber hinaus waren laut Mietvertrag die Mieter verpflichtet eine entsprechende Gebäude-, Haushalts-, Glasbruch- und Eigenheimversicherung auf eigene Kosten abzuschließen und hatten neben der Zahlung der Betriebskosten auch für die Erhaltung des Mietobjektes zu sorgen, ihnen traf somit auch die laufende Wartung, Instandhaltung und Erhaltung für das Innere des Mietgegenstandes. Bemerkenswert ist, dass bisher, somit seit 10 Jahren, laut Beschwerdeführerin noch keine solchen Erhaltungsaufwendungen angefallen sind und in der Prognoserechnung sehr wohl Instandhaltungsaufwendungen berücksichtigt wurden.

Hinsichtlich der Versicherungen stellte die Beschwerdeführerin im Zuge des Beschwerdeverfahrens klar, dass diese aufgrund der besseren Konditionen tatsächlich von ihr abgeschlossen und in der Folge an die Mieter weiterverrechnet wurden und dass hinsichtlich des Erhaltungsaufwandes wohl ein falsches Muster im Vertrag verwendet worden sei. Auch diese Fakten deuten auf ein nicht fremdübliches Verhalten hin, andernfalls es längst schon zu einer Berichtigung der entsprechenden Punkte im Mietvertrag gekommen wäre.

Auch der vereinbarte Verzicht auf die Kautionszahlung iHv € 40.000,00 mag aufgrund der Darlehensgewährung erklärbar sein, unter fremden Dritten wäre aber ein solcher Verzicht gewöhnlich nicht erfolgt. Im Übrigen wurde die Beschwerdeführerin dahingehend nicht von ihrem Geschäftsführer, sondern von ihrem Steuerberater ***Name5*** vertreten. Bemerkenswert ist, dass man diesen Kautionsverzicht nicht in den Mietvertrag aufgenommen hat, zumal zu Mietbeginn die Darlehensgewährung schon längst erfolgt ist. Auch das Fehlen von individuellen Kündigungsvereinbarungen (insbesondere in Form eines längerfristigen Kündigungsverzichts seitens des Mieters) ist im Hinblick auf die Tatsache, dass das Gebäude auf die Bedürfnisse der Gesellschafter zugeschnitten ist, eine geringe Marktgängigkeit aufweist und dadurch eine alternative Verwertung wesentlich erschwert ist, fremdunüblich.

Darüber hinaus gibt es bezüglich des Mietobjektes lediglich eine Projektbeschreibung (Beilage 1 zum Mietvertrag), welche aber lediglich eine Flächenaufstellung beinhaltet. Ein Übergabeprotokoll wurde hingegen nicht ausgefertigt, welches aber bei Immobilienvermietungen üblich ist, zumal laut Pkt. I. des Mietvertrages zum Mietgegenstand auch darin befindliche Einrichtungen angehören und unter Pkt. V. auf die bei Mietbeginn vorhandenen Einrichtungen Bezug genommen wird, zumal sich zu Mietbeginn in der Villa eine eingerichtete Küche im Wert von rund € 110.000,00 und lt. Anlageverzeichnis zumindest eine Soundanlage im Wert von € 50.000,00 befunden haben. Auch diese Vorgangsweise entspricht nicht einem marktkonformen Verhalten und wären dies vertraglich festgehalten worden (vgl. VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050). Zudem ist es naheliegend, dass der Einbau der Soundanlage auf Wunsch von ***Vorname1*** und ***Vorname2*** ***Nachname1*** erfolgte, ist es doch gewöhnlich nicht üblich in einem Mietobjekt eine derart teure Musikanlage zu installieren. Die fehlende Abfassung eines solchen Protokolls verstärkt den Eindruck eines fehlenden Interessensgegensatzes aufgrund der Identität der handelnden Personen und räumt die Beschwerdeführerin in der Vorbehaltsbeantwortung vom 27.1.2017 zudem ein, dass nicht davon auszugehen sei, dass die Schlüssel erst am 23.9.2015 übergeben wurden, zumal die Familie ***Nachname1*** vor tatsächlichen Bezug noch mit Adaptierungen beschäftigt war.

Darüber hinaus gewährte ***Vorname1*** ***Nachname1*** als Gesellschafter und zukünftiger Mieter der Beschwerdeführerin am 30.9.2013 im Zuge des Anteilerwerbes ein Darlehen iHv € 6.395.710,15, sodass die Beschwerdeführerin die aus der Anschaffung der Immobilie entstandenen Verbindlichkeiten tilgen konnte. Aus der Bilanz der

Beschwerdeführerin zum 30.9.2015 ist aber nicht annähernd ein Vermögen ersichtlich, dass es der Beschwerdeführerin ermöglicht hätte, diese Verbindlichkeiten zu tilgen. Es ist im Wirtschaftsleben zwar nicht ungewöhnlich, dass die Kapitalisierung einer Gesellschaft durch den Gesellschafter erfolgt. Der zeitliche und sachliche Zusammenhang lässt jedoch darauf schließen, dass die Kapitalhingabe des ***Vorname1*** ***Nachname1*** an die Beschwerdeführerin zur Realisierung des konkreten Projekts gedient hat und untermauert den wesentlichen Einfluss und das besondere Interesse des Gesellschafters an der Liegenschaft. Auffallend ist zudem auch der Zeitablauf, zumal der schriftliche Darlehensvertrag erst zwei Jahre nach Darlehensgewährung am 24.7.2015 und die Ausstellung der intabulationsfähigen Pfandurkunde zur Sicherstellung des Darlehens überhaupt erst rund drei Jahre nach Darlehenszuzahlung am 29.7.2016 erfolgte, wobei keine Pfandrechteintragung in das Grundbuch erfolgte und der Zusatz nur von ***Name3*** unterfertigt wurde. Ein fremder Dritter hätte eine solche Form (zunächst mündlich) und Abfolge mangels ausreichender Sicherheit nicht zugelassen und auch eine Eintragung ins Grundbuch veranlasst und erklärt sich diese Gestaltung nur mit dem Näheverhältnis der beteiligten Personen und dem besonderen Interesse des ***Vorname1*** ***Nachname1*** an den Erwerb dieser Immobilie, zumal - wie festgestellt - diese auf die Bedürfnisse und den Ansprüchen seiner Familie zugeschnitten war.

Zudem scheint in den Urkunden mehrmals ein unrichtiges Datum betreffend „Beginn Darlehenszuzahlung“ (30.9.2014 statt 30.9.2013) auf und dürfte der Grund für die nachträgliche Erstellung der Urkunden wohl der Beginn der Vermietung an die Gesellschafter in Verbindung mit der Geldendmachung der Vorsteuer in der Umsatzsteuervoranmeldung 9/2015 und die nachfolgende Umsatzsteuerprüfung gewesen sein. Diese Umstände sind für das Gericht ein weiteres Indiz, dass nach dem Anteilserwerb eine Fremdvermietung nicht beabsichtigt war, andernfalls eine Verschriftlichung schon zu diesem Zeitpunkt für gewöhnlich erfolgt wäre. Darüber hinaus ist neben einen Zinsstopp bereits bei 2,75 % auffallend, dass sich die Beschwerdeführerin als Darlehensnehmerin (und Vermieterin) verpflichtet hat während der Laufzeit des Darlehens bzw. solange das Darlehen nicht zur Gänze zurückgezahlt ist oder vollinhaltlich mit Forderungen aufgerechnet wurde, über die Liegenschaft ohne vorheriges Einverständnis des Darlehensgebers (somit des Mieters) nicht zu verfügen oder diese belasten. Abgesehen davon, dass unter Fremden eine solche Regelung für gewöhnlich nicht getroffen wird, bedeutet dies, - sollte diese Regelung schon zu Beginn des Darlehens mündlich vereinbart worden sein - dass der zukünftige Mieter schon im September 2013 wesentlichen Einfluss auf die Beschwerdeführerin nehmen konnte und ein Abhängigkeitsverhältnis bestand. Aber selbst wenn dieser Passus erst nachträglich im schriftlichen Darlehensvertrag aufgenommen worden ist, erscheint dieser ungewöhnlich, zumal sich kein Vermieter vom Mieter ein faktisches Verfügungsverbot verhängen lässt. Das Argument der Beschwerdeführerin, sie könne das Mietverhältnis durch Aufnahme einer Zwischenfinanzierung jederzeit kündigen, überzeugt

nicht, zumal derartige gravierende Entscheidungen gewöhnlicherweise wohl die Zustimmung der Gesellschafter erfordern.

Zudem geht aus der vorgelegten Prognoserechnung hervor, dass nur aufgrund des nichtrückzahlbaren Gesellschafterzuschusses des ***Vorname1*** ***Nachname1*** iHv € 3,6 Mio. und einer Sondertilgung iHv € 400.000,00 ein Gesamtgewinn aus der Vermietung nach 22 Jahren errechnet werden konnte und ohne diese Zuzahlungen aufgrund des hohen Zinsaufwandes an den Gesellschafter die Vermietung nicht positiv bzw. rentabel betrieben werden kann. Es ist daher evident, dass die Liegenschaft aufgrund der der Beschwerdeführerin erwachsenen Anschaffungskosten ohne den Gesellschafterzuschuss nicht in wirtschaftlich sinnvollerweise an Fremde vermietbar und daher die Liegenschaft aufgrund der Höhe der Investitionen im Vergleich zum erzielbaren Mietzins nicht wirtschaftlich vernünftig im betrieblichen Geschehen einsetzbar gewesen wäre. Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass ein Mieter dem Vermieter Geldmittel in Höhe der Herstellungskosten des Gebäudes zuschießt, damit die Vermietung überhaupt wirtschaftlich geführt werden kann. Aufgrund des Umstandes, dass der ***Vorname1*** ***Nachname1*** als Mieter und Gesellschafter der Beschwerdeführerin als Vermieterin € 3,6 Mio. zuschießt, welche mit dem gewährten Darlehen gegenverrechnet wurde, ist kein fremdübliches, marktkonformes Verhalten zu erblicken.

Weiters hat die Beschwerdeführerin - wie bereits in der Beweiswürdigung ausführlich dargestellt - weder vor noch nach dem Anteilserwerb eine Erkundung des Mietenmarktes durchgeführt, welche zur Vermeidung von Fehlinvestitionen bei am Mietertrag interessierten Immobilieninvestoren üblicherweise erfolgt, wodurch indiziert ist, dass ausschließlich die Interessen der Gesellschafter im Vordergrund standen, um ihnen einen Vorteil zuzuwenden. Zudem war keine Fremdvermietung beabsichtigt und wird dahingehend auf die dahingehenden Ausführungen in der Beweiswürdigung verwiesen. Dazu passt, dass sich die Tätigkeit der Beschwerdeführerin im streitgegenständlichen Zeitraum ausschließlich auf die Vermietung der Villa an die Gesellschafter beschränkte.

Zudem ist es ungewöhnlich, dass es über die laufenden Gespräche vor Abschluss des Kauf- und Abtretungsvertrages, des Miet- und des Darlehensvertrages, welche - nicht den allgemeinen Wirtschaftsverkehr entsprechend - zumeist erst später verschriftlicht wurden, keine Besprechungsprotokolle gibt bzw. solche nicht vorgelegt wurden, liegt es doch in der Natur der Sache, dass sich sämtliche Parteien und deren Vertreter Rechtssicherheit haben wollen und die Beschwerdeführerin in der Vorbehaltsbeantwortung am 30.5.2016 angab, dass „selbstverständlich vor Abschluss des Mietvertrages laufend Gespräche geführt wurden.“ Diese Vorgangsweise erscheint ebenfalls nicht fremdüblich bzw. nicht marktkonform und ist deshalb nur gesellschaftsrechtlich zu erklären.

Zusammenfassend kommt das Gericht unter Bedachtnahme auf alle Besonderheiten des Einzelfalles zum Ergebnis, dass in einer Gesamtschau unter Berücksichtigung des Gesamtbilds

der Verhältnisse (zB keine fremdübliche Miete bzw. Renditemiete, Miete wird erst nach Mietbeginn festgelegt, keine Erkundung des Mietenmarktes, keine Fremdvermietungsabsicht, Nutzung der Immobilie schon Monate vor Unterfertigung des Mietvertrages, Form und zeitliche Abfolge des Darlehens- und Mietvertrages, kein Übergabeprotokoll, (Mit)übernahme der Finanzierung, kein Anteilerwerb ohne Gesellschafterdarlehen, faktisches Verfügungsverbot des Mieters) die Überlassung der Nutzung der gegenständlichen Immobilie an die Gesellschafter nicht deshalb erfolgt ist, um Einnahmen zu erzielen, sondern um den Gesellschaftern einen Vorteil zuzuwenden (vgl. VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083). Eine nachhaltige, einnahmenorientierte und unternehmerische Tätigkeit liegt somit nicht vor. Da die Nutzungsüberlassung somit nicht unter Umständen erfolgte, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird, war diese Vermietungstätigkeit als nichtunternehmerisch zu werten (vgl. VwGH 17.12.2021, Ra 2019/13/0063) und die Tätigkeit der Beschwerdeführerin als bloße Gebrauchsüberlassung zu qualifizieren.

Die Vornahme eines Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 setzt voraus, dass Leistungen für das Unternehmen eines Abgabepflichtigen ausgeführt werden. Dagegen entsteht kein Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Steuerpflichtige Leistungen nicht für Zwecke seiner wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeiten verwendet (EuGH 11.07.1991, C 97/90, *Lennartz*). Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin die Liegenschaft zur Gänze nicht für unternehmerische Zwecke genutzt. Es stand der Beschwerdeführerin somit mangels Unternehmereigenschaft kein Vorsteuerabzug aus dieser Tätigkeit zu. Die auf die Mietentgelte verrechneten und in den ausgestellten Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer wird seitens der Beschwerdeführerin aufgrund des Ausweises in der Rechnung geschuldet (vgl. § 11 Abs. 12 und 14 UStG).

Aber selbst wenn man in der Nutzungsüberlassung der Wohnimmobilie durch die Beschwerdeführerin am ***Vorname1*** und ***Vorname2*** ***Nachname1*** keine bloße Gebrauchsüberlassung, sondern eine unternehmerische Betätigung iSd UStG 1994 erblicken würde, wäre für die Beschwerdeführerin aus nachfolgenden Gründen nichts gewonnen:

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist bei Wohnimmobilien, die von der Körperschaft den Gesellschaftern (Stiftern) fremdunüblich zur Nutzung überlassen werden, im Rahmen der verdeckten Ausschüttung zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung an fremde Personen) einsetzbaren Gebäuden („klassische“ verdeckte Ausschüttung) und solchen Wohngebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Wohngebäude) bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“) (vgl. VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215; VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0019).

Für die Prüfung des Vorliegens einer Wurzelausschüttung ist daher zunächst zu untersuchen, ob ein besonders repräsentatives Gebäude oder ein solches, das speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten ist, vorliegt. Weitere Voraussetzung ist, dass eine fremdunübliche Miete bezahlt wird (VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083).

Wie bereits oben festgestellt wurde, liegt gegenständlich ein besonders repräsentatives Gebäude vor, war die Immobilie auf die Wohnbedürfnisse der Gesellschafter zugeschnitten und wurde keine fremdübliche Miete verrechnet. Darüber hinaus war die Anschaffung der Immobilie rein gesellschaftsrechtlich veranlasst und hätte ein sorgfältiger, nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter eine solche gar nicht angeschafft.

Da es einen funktionierenden Mietenmarkt für Einfamilienhäuser der gegenständlichen Art nicht gibt bzw. ein solcher von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen wurde (und es überdies nach der Rechtsprechung des VwGH in den Fällen einer verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“ nicht auf das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarkts ankommt [siehe etwa VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; VwGH 30.8.2023, Ra 2022/15/0100]), ist für die Frage der Fremdüblichkeit der Miete entscheidend, ob die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete, der Renditemiete, abweicht (vgl VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008). Ein Abweichen um 50% oder mehr ist hier allerdings nicht Voraussetzung, es reicht ein geringeres Abweichen von der als angemessen zu wertenden Miete (vgl VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067; siehe auch *Zorn*, ÖStZ 2021, 72). Wie bereits oben festgestellt wurde, ist der im vorliegenden Fall vereinbarte Mietzins von € 13.000,00 Euro pro Monat („Kaltmiete“ netto) deutlich niedriger als die Renditemiete iHv € 22.285,60.

Vor diesem Hintergrund war die Überlassung des Wohngebäudes auch als eine verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 führt („zweiter Fall“ im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 7.12.2020, Ra 2020/15/0004), einzustufen.

Selbst wenn man also in der Nutzungsüberlassung der Wohnimmobilie durch die Beschwerdeführerin an ihre Gesellschafter keine bloße Gebrauchsüberlassung, sondern eine unternehmerische Betätigung iSd UStG 1994 erblicken würde, wäre der Vorsteuerabzug dennoch aufgrund des Vorliegens einer verdeckten Ausschüttung „an der Wurzel“ im eben beschriebenen Sinn ausgeschlossen und unterläge die Vermietungstätigkeit ebenso nicht der Umsatzsteuer.

Aus diesen Gründen hat sich der angefochtene Umsatzsteuerbescheid der belangten Behörde als zutreffend erwiesen, weshalb die Beschwerde abzuweisen war.

Körperschaftsteuer

Gem. § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gem. § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem EStG 1988 und diesem Bundesgesetz. [...]

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169).

Nach § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. Für die Ermittlung des Einkommens ist es nach Abs. 2 ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Gem. § 20 Abs. 1 EStG 1988 sind gem. Z 1 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abzugsfähig. Nach Abs. 1 Z 2 lit. a können Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.5.2007, 2005/14/0083, umfasst notwendiges Betriebsvermögen jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (vgl. auch VwGH 24.10.2002, 98/15/0083). Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung allein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die ein sorgfältiger, nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter gar nicht angeschafft hätte, bilden (hinsichtlich der laufenden Besteuerung) steuerneutrales Vermögen der Körperschaft (VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041). Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden (VwGH 18.12.2001, 98/15/0019).

Laut obigen Ausführungen sind in der Körperschaftsteuer lt. *Lachmayer* nach der bisherigen Rechtsprechung nicht vier, sondern zwei Fallkonstellationen zu unterscheiden: das Vorliegen

von außerbetrieblichem Vermögen und die Betriebsvermögenseigenschaft des Gebäudes. Wesentlich ist, dass es in keinem der beiden Fälle zu einer Ausschüttung der gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten kommen kann; dies wäre nur beim Übergang des wirtschaftlichen Eigentums der Immobilie auf den Gesellschafter (VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215) oder in jenen Fällen, bei denen das Grundstück dem Gesellschafter gehört und durch die Bauausführung der Körperschaft das Gebäude in das Eigentum des Gesellschafters übergeht (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139) möglich (*Lachmayer*, SWK 2021, 128). Die bloße Gebrauchsüberlassung“ ist daher eine reine umsatzsteuerliche Kategorie (vgl. *Zorn*, ÖStZ 2021, 70).

Bei Vorhandensein ein für den Gesellschafter errichtetes und an ihn vermietetes Gebäude liegt nach der Judikatur dann außerbetriebliches Vermögen bei der Körperschaft vor, wenn - wie oben bereits ausgeführt - es sich bei dem Gebäude um ein besonders repräsentatives oder besonders auf die Vorlieben des Gesellschafters zugeschnittenes Objekt handelt und keine fremdübliche Miete bezahlt wird (vgl. VwGH 20.3.2013, 2009/13/0259; VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002; VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081). In diese Kategorie fällt Fall 2 in der Umsatzsteuer, also die Ausschüttung an der Wurzel.

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

Folge der Zuordnung zum außerbetrieblichen Vermögen ist, dass Aufwendungen, die das Gebäude betreffen, von der Körperschaft nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Auf der Ertragsseite gibt es weder eine Hochrechnung auf die Renditemiete noch eine Versteuerung der vom Gesellschafter tatsächlich bezahlten Miete (*Lachmayer*, SWK 2021, 128).

Da gegenständlich festgestellt wurde, dass es sich bei dem Gebäude um ein besonders repräsentatives oder besonders auf die Vorlieben des Gesellschafters zugeschnittenes Objekt handelt und keine fremdübliche Miete bezahlt wird, war die Immobilie somit nicht dem Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin zuzuordnen, sondern dem (steuerneutralen) außerbetrieblichen Vermögen (vgl. VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083; VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004). Die aus der Vermietung entstandenen Aufwendungen waren daher weder als Betriebsausgaben noch die tatsächliche entrichtete Miete bzw. die Renditemiete als Betriebseinnahmen anzusetzen. Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid der belangten Behörde hat sich daher als zutreffend erwiesen, weshalb die Beschwerde abzuweisen war.

Kapitalertragsteuer

Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 besteht in der Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht

unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftlichen Beziehungen haben. Diese Ursache ist anhand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (vgl. VwGH 30.12.2020, Ra 2019/15/0126 mit Verweis auf VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006). Für die Zurechnung einer verdeckten Zuwendung als Einkünfte aus Kapitalvermögen kommt es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe den Gesellschaftern ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist. An diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft in der Folge der Kapitalertragssteuerabzug bzw. die Haftung für dessen Unterlassung an (vgl. VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170, mwN).

Im Falle einer Ausschüttung an der Wurzel kommt es auf Ebene der Gesellschafter zu einer laufenden Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen tatsächlich bezahlter Miete und Renditemiete. Der kapitalertragssteuerliche Vorteil berechnet sich daher in der Höhe der Renditemiete abzüglich vereinbarter Miete.

Da gegenständlich festgestellt wurde, dass das Mietverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und den Gesellschaftern spätestens mit 1.6.2015 begründet wurde, wäre Kapitalertragssteuer ab dem Monat Juni 2015 festzusetzen gewesen. Die Änderungsbefugnis („nach jeder Richtung“) des Bundesfinanzgerichtes ist aber durch die Sache begrenzt. Sache ist die Angelegenheit, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (zB VwGH 27.9.2012, 2010/16/0032; VwGH 2.2.2023, Ra 2020/13/0012). Da gegenständlich die Haftungsbescheide Kapitalertragssteuer 9-12/2015, 1-12/2016 und 1-4/2017 bekämpft wurden, ist es dem Gericht verwehrt über die Kapitalertragssteuer für die Monate 6-8/2015 abzusprechen.

Aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gem. § 93 EStG 1988 an die Empfänger *****Vorname1***** und *****Vorname2***** *****Nachname1***** wird die Kapitalertragsteuer entgegen den bekämpften Bescheiden nunmehr in folgender Höhe geltend gemacht:

Zeitraum	9 bis 12/2015	1 bis 12/2016	1 bis 4/2017
vereinbarte Miete	13.000,00	13.000,00	13.000,00
Renditemiete	22.285,60	22.285,60	22.285,60
verdeckte Ausschüttung	9.285,60	9.285,60	9.285,60
Vorname1 ***Nachname1*** 90% Anteil	8.357,04	8.357,04	8.357,04
Vorname2 ***Nachname1*** 10% Anteil	928,56	928,56	928,56
Kestsatz	25,00	27,50	27,50
Kest monatlich	2.321,40	2.553,54	2.553,54
Kest Zeitraum	9.285,60	30.642,47	10.214,16

Vorname1			
Nachname1 Anteil Kest	8.357,04	27.578,22	9.192,74
Vorname2			
Nachname1 Anteil Kest	928,56	3.064,25	1.021,42

Gem. § 95 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 202 BAO und § 224 BAO wird daher die gem. § 95 Abs. 2 EStG 1988 zum Abzug Verpflichtete Beschwerdeführerin zur Haftung der Kapitalertragsteuer für die oben genannten Zeiträume und in der oben angeführten Höhe herangezogen und bezüglich der Begründung auf die Ausführungen in den bekämpften Haftungsbescheiden verwiesen. Die Geltendmachung der Haftung gegenüber der Beschwerdeführerin war nicht zu beanstanden, zumal die Direktvorschreibung an Empfänger der Kapitalerträge nur ausnahmsweise zu erfolgen hat und eine Gefährdung der Einbringlichkeit bei der Beschwerdeführerin nicht gegeben ist.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gem. Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Die Frage des Vorliegens einer unternehmerischen, marktkonformen Vermietung kann jeweils nur im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende tatsächliche Geschehen beantwortet werden und ist daher eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage.

Hinsichtlich der Rechtsfragen folgte das Bundesfinanzgericht der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Es lag keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung sind demnach nicht erfüllt.

Wien, am 7. August 2025