

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Julia Schlegl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Z Steuerberatungs GmbH***, über die Beschwerde vom 9. Mai 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 9. März 2023 betreffend die Umsatzsteuerfestsetzung 01.2022 und Umsatzsteuerfestsetzung 02.2022, sowie über die Beschwerde der Abgabepflichtigen vom 16. Juli 2025 gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 18. Juni 2025, mit dem der Körperschaftsteuerbescheid 2022 vom 20. Juni 2024 aufgehoben wurde, sowie gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2022 vom 18. Juni 2025 zu Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I.

- a. Die Beschwerde betreffend die Bescheide Umsatzsteuerfestsetzung 01.2022 und Umsatzsteuerfestsetzung 02.2022 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- b. Die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO, mit dem der Körperschaftsteuerbescheid 2022 vom 20. Juni 2024 aufgehoben wurde, wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- c. Der Körperschaftsteuerbescheid 2022 vom 18. Juni 2025 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen einer für den Zeitraum 1-2/2022 durchgeführten Außenprüfung (Bericht vom 10.3.2023) wurde festgestellt, dass die von der ***Y*** GmbH vorgenommene Vorsteuerberichtigung in Höhe von EUR 238.378,54 zu Unrecht erfolgt war. Das beschwerdegegenständliche Objekt wurde im Zuge der Außenprüfung am 21.12.2022 besichtigt. In der Folge wurde die Vermietung des beschwerdegegenständlichen Objekts an den alleinigen Gesellschafter und Geschäftsführer als verdeckte Ausschüttung an der Wurzel qualifiziert und der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 versagt.

Auf dieser Grundlage ergingen am 9.3.2023 die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 01/2022 und 02/2022.

Dagegen richtete sich die – nach gewährter Fristverlängerung rechtzeitig eingebrachte – Beschwerde, mit der zugleich ein Antrag auf Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht und ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt wurde. In der Beschwerde wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass ein Vorsteuerabzug zustehe. Die beschwerdegegenständliche Immobilie sei nicht besonders repräsentativ und bestehe aus zwei getrennten, vollwertigen Wohneinheiten, die jederzeit an fremde Dritte vermietet werden könnten. Unter Verweis auf ein Gutachten zur Vermietbarkeit des beschwerdegegenständlichen Objekts brachte die beschwerdeführende Partei vor, es bestehe ein funktionierender Mietenmarkt. Zudem wurde ausgeführt, dass die tatsächlich vereinbarte Miete fremdüblich sei.

Das Finanzamt legte mit Vorlagebericht vom 15.6.2023 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Mit Bescheid vom 18.6.2025 hob das Finanzamt den Körperschaftsteuerbescheid 2022 vom 20.6.2024 auf und erließ gleichzeitig einen neuen Körperschaftsteuerbescheid 2022, in dem aufgrund der Zuordnung des beschwerdegegenständlichen Objekts zum außerbetrieblichen Vermögen der GmbH die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Erträge neutralisiert wurden.

Dagegen richtete sich die rechtzeitig eingebrachte Beschwerde, in der im Wesentlichen auf die Begründungen der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen 01/2022 und 02/2022 verwiesen wurde. Zugleich wurden ein Antrag auf Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht sowie ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Das Bundesfinanzgericht verband die beiden Verfahren zur gemeinsamen Entscheidung.

Am 19.11.2025 fand vor dem Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung statt.

Nach Zustellung der Niederschrift über die mündliche Verhandlung langte eine ergänzende Mitteilung des Vertreters der beschwerdeführenden Partei ein. Das Finanzamt verwies in seiner diesbezüglichen Stellungnahme auf seine bisherigen Ausführungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Bf handelt es sich um eine im Jahr 2008 errichtete und auf dem Gebiet der Unternehmensberatung tätige GmbH. Durch den Erwerb der Liegenschaft ***Straße XY*** im Jahr 2017 kam als weiterer Unternehmenszweck die Vermietung und Verpachtung hinzu. Der Alleingesellschafter und alleinige Geschäftsführer ist Mag. ***X*** ***Y***.

Die Bf hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr. Der Körperschaftsteuerbescheid 2022 umfasst daher den Zeitraum vom 1.4.2021 bis 31.3.2022.

Die beschwerdegegenständliche Liegenschaft, ***Straße XY***, ***Stadt A*** wurde vom Vater des Gesellschafter-Geschäftsführers im Jahr ***Jahr*** erworben und an Herrn Mag. ***X*** ***Y*** im Jahr 2006 im Rahmen einer gemischten Schenkung übertragen. Mit Kaufvertrag vom 27.7.2017 erwarb die Bf die beschwerdegegenständliche Liegenschaft ***Straße XY***, ***Stadt A*** samt dem sich darauf befindlichen Gebäude (in weiterer Folge: Altbau) vom Alleingesellschafter Mag. ***X*** ***Y*** um EUR 780.000,00 (unecht umsatzsteuerfrei). Der Verkehrswert der Liegenschaft im Jahr 2017 betrug rund EUR 1,5 Mio.

Beim Altbau handelt es sich um ein straßenseitig gelegenes Gründerzeitinshaus, das um 1870 erbaut wurde und ursprünglich elf Wohneinheiten umfasste. Nach einer Kernsanierung im Jahr 1988 besteht der Altbau aus vier Wohneinheiten. Im März 2021 befand sich der Altbau erneut im Endstadium einer Sanierungsphase. Der Altbau ist in Vollziegelbauweise mit Tonnengewölbekeller errichtet und weist ein Satteldach mit Tondachziegeln, Holzfenster, Steintreppen mit Steinbelag, Gesimsen und eine reich gegliederte Fassade auf.

In den Jahren 2020 und 2021 wurde im Innenhof der Liegenschaft der nunmehr beschwerdegegenständliche Neubau errichtet. Zwischen dem Altgebäude und dem Neubau besteht ein räumlicher Abstand von etwa vier Metern. Eine Überdachung – wie im Bauplan vorgesehen – gibt es nicht. Der Neubau ist über eine Feuermauer mit dem Altbau verbunden. Der entsprechende Bauantrag wurde im Februar 2019 eingereicht; die Baubewilligung wurde etwa ein Jahr später erteilt, weshalb der Baubeginn im Februar 2020 erfolgte. Die Fertigstellung des Neubaus wurde mit 15.12.2021 angezeigt.

Beim Neubau handelt es sich um ein modern ausgeführtes nicht unterkellertes Wohnhaus mit einer auf zwei Ebenen verteilten Wohnnutzfläche von insgesamt 223 m². Der Bau wurde unter Verwendung ausschließlich hochwertiger Baustoffe errichtet.

Das beschwerdegegenständliche Objekt weist in seiner Bauausführung unter anderem ein Stahlbetonskelett mit Ziegelausmauerung, ein bekiestes Flachdach, Kunststoff-Alu Fenster, glatte Fassadenflächen sowie Stahlbetontreppen auf. Es verfügt weiters über Echtholzparkett- und Teppichböden, eine Solaranlage, Fenster und Türen der Marke Josko, Natursteinelemente, eine Klimatisierung, eine Alarmanlage, eine Fußbodenheizung sowie einen Kamin.

Der Neubau umfasst zwei Wohneinheiten (Top 5 und Top 6). Die Wohnnutzfläche der Einheit Top 5 beträgt 163,20 m², jene der Einheit Top 6 beträgt 60 m². Die beiden Wohneinheiten sind durch eine Verbindungstüre im Erdgeschoss miteinander verbunden, die im Rahmen der derzeitigen Nutzung als Familienwohnsitz durchgehend offensteht, jedoch konstruktiv so ausgeführt ist, dass sie bei Bedarf – etwa im Fall einer Fremdvermietung – jederzeit beidseitig verschlossen werden kann. Die Durchgangstüre war im ursprünglichen Bauplan nicht vorgesehen und wurde nachträglich errichtet.

In jeder der beiden Wohneinheiten befinden sich eigene Küchen, Bäder, WCs und Stiegenaufgänge; zudem verfügen beide Einheiten über jeweils eigenständige Wasser-, Strom- und Gaszähler. Sowohl Top 5 als auch Top 6 verfügen über einen eigenen Eingang, über den die jeweilige Einheit vom Innenhof aus betreten werden kann. Der Zugang zum Innenhof erfolgt über einen durch den Altbau führenden Gang, der ungefähr 1,5 Meter breit und 3 Meter hoch und überdacht ist. Nach Verlassen des Altbaus gelangt man über eine Stiege oder mittels Plattformlift – aufgrund des höheren straßenseitigen Geländeniveaus – in den Innenhof (Garten). Der Plattformlift wurde baubehördlich vorgeschrieben, um es Personen mit Mobilitätseinschränkungen zu ermöglichen, den Höhenunterschied zu überwinden. Jede der beiden Wohneinheiten ist baulich so ausgestaltet, dass sie eigenständig und unabhängig voneinander genutzt werden kann. Die beiden Tops werden im gegenständlichen Fall tatsächlich gemeinsam genutzt und stellen zusammen den Familienwohnsitz des Gesellschafter-Geschäftsführers, seiner Ehefrau und ihrer beiden Söhne dar.

Die Nutzung des 515 m² Gartens, der im Zuge des Neubaus neu ausgestaltet wurde, ist den Bewohnern des Neubaus – also der Familie ***Y*** – vorbehalten. Laut Mietverträgen ist die Nutzung wie folgt aufgeteilt: Top 5 anteilige Gartennutzfläche 395 m² und Top 6 anteilige Gartennutzfläche 120 m². Tatsächlich wird jedoch der gesamte Garten – der keine Abgrenzungen aufweist – inkl. Außenpool, Jacuzzi und Spielbereich von der Familie ***Y*** gemeinsam genutzt.

Ab 2022 gelangten die sich im Altbestand befindlichen Tops zur Vermietung. Die Objekte Top 1, 3 und 4 wurden an fremde Dritte vermietet. Das Objekt Top 2 wurde an die ***AB*** GmbH

vermietet, bei der die ***Y*** GmbH (Bf) selbst und die ***CD*** GmbH je zu 50 % beteiligt sind.

Der Neubau wurde einerseits an den alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer und seine Ehefrau (Top 5) und andererseits ausschließlich an den alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer selbst (Top 6) vermietet. Der gesamte Neubau wird einheitlich als Familienwohnsitz genutzt. Die Mietverhältnisse für den Neubau (Top 5+ Top 6) haben laut Mietvertrag am 1.1.2022 begonnen. Die tatsächliche Nutzung des Neubaus durch die Familie ***Y*** erfolgte jedoch bereits zumindest ab März 2021.

Im Gegensatz zu den mit fremden Dritten abgeschlossenen Mietverträgen des Altbaus sind die Mietverträge betreffend die Objekte Top 2, Top 5 und Top 6 unbefristet. Darüber hinaus verzichtete die Bf nur im Mietvertrag betreffend Top 5 (größere Wohneinheit) für einen Zeitraum von zehn Jahren auf ihr Kündigungsrecht. Ein Kündigungsverzicht seitens der Bf findet sich bei keiner anderen vermieteten Wohnung der ***Straße XY***. Bei Top 1 findet sich ebenfalls ein Kündigungsverzicht; dort verzichtet jedoch der Mieter für einen Zeitraum von zwölf Monaten auf die Kündigung.

Die Miete für den beschwerdegegenständlichen Neubau betrug laut Mietvertrag monatlich EUR 2.380,00 netto, aufgeteilt in EUR 1.650,00 für Top 5 und EUR 730,00 für Top 6. Daraus ergab sich eine jährliche Gesamtmiete von EUR 28.560,00 netto.

Die Miete für Top 6 wurde erstmals am 11.4.2022 mittels Banküberweisung entrichtet. Die Miete für Top 5 wurde demgegenüber bislang stets – zumindest bis zur mündlichen Verhandlung am 19.11.2025 – über das Verrechnungskonto von Mag. ***Y*** verbucht.

Laut Mietvertrag hatten die Mieter die vereinbarten Kautionen spätestens bei Übergabe des Mietobjektes jeweils durch Banküberweisung zu erlegen, und zwar für Top 5 eine Kautions in Höhe von EUR 5.000,00 sowie für Top 6 eine Kautions in Höhe von EUR 2.000,00. Tatsächlich wurden die Kautionsbeträge jedoch nicht per Banküberweisung erlegt, sondern über das Verrechnungskonto von Mag. ***Y*** gebucht.

Aus dem für den Zeitraum von 11.12.2021 bis 31.3.2022 vorgelegten Verrechnungskonto ergibt sich, dass während dieses gesamten Zeitraums durchgehend eine Forderung der GmbH gegenüber Mag. ***Y*** in Höhe von mehr als EUR 500.000,00 bestand.

Die Herstellungskosten des Neubaus (Top 5 und Top 6) betrugen insgesamt EUR 991.511,38 netto. Dieser Betrag umfasst auch die Aufwendungen für den Swimmingpool, die Außenanlagen sowie die mitvermieteten Einrichtungsgegenstände. Werden die Außenanlagen und die Einrichtungsgegenstände außer Betracht gelassen, jedoch die Planungskosten und die aufgrund der besonderen baulichen Situation angefallenen Erschwerniskosten weiterhin einbezogen, ergeben sich Herstellungskosten in Höhe von EUR 883.511,38 netto.

Von den Gesamtaufwendungen entfielen rund EUR 96.500,00 auf Erschwerniskosten, die durch außergewöhnliche Erschließungsbedingungen verursacht wurden. Diese resultierten daraus, dass der Neubau – gelegen in einer geschützten Innenhofsituation – ausschließlich über den Eingangsbereich des bestehenden Altbaus errichtet werden konnte, konkret über einen lediglich ca. 1,5 Meter breiten, etwa 3 Meter hohen und überdachten Gang.

Ohne Berücksichtigung dieses Mehraufwandes beliefen sich die Herstellungskosten auf EUR 787.011,38. Bezogen auf die Wohnnutzfläche von 223 m² ergibt dies Herstellungskosten von rund EUR 3.529,00 pro m².

Für in ***Stadt A*** in den Jahren 2020 und 2021 errichtete Wohngebäude der Kategorie „gehoben“ lagen die üblichen Errichtungskosten durchschnittlich bei rund EUR 2.813,00 netto pro m² Wohnnutzfläche.

Die durchschnittliche Wohnnutzfläche eines Einfamilienhauses in ***Stadt A*** lag im beschwerdegegenständlichen Zeitraum bei rund 130 m².

Die Lage der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft zeichnet sich durch die Kombination aus grüner Umgebung und schneller Erreichbarkeit des Stadtzentrums aus. Es besteht eine gute Verkehrsanbindung. Das beschwerdegegenständliche Objekt befindet sich in Innenhoflage. Dadurch ist es straßenseitig vom Altbau vollständig abgeschirmt; der Gartenbereich ist weder von der Straße noch vom Altbau oder den angrenzenden Nachbargrundstücken gut einsehbar.

Der Verkehrswert des gesamten beschwerdegegenständlichen Objektes (Top 5 und 6 einschließlich der ihnen zugeordneten Grundstücksflächen) beträgt laut Verkehrswertgutachten vom März 2021 EUR 1.627.630,82, wobei EUR 913.681,50 davon auf den Grund und Boden entfallen. Der Verkehrswert setzt sich wie folgt zusammen: Top 5 mit EUR 1.194.474,46 und Top 6 mit EUR 433.156,36.

Vor der Errichtung des Neubaus wurden keine Markterhebungen zum Mietenmarkt vorgenommen. Das beschwerdegegenständliche Objekt wurde öffentlich weder zur Vermietung noch zum Verkauf angeboten.

Zur Finanzierung der Herstellungs- und Sanierungskosten schloss die Bf am 5.8.2021 zwei Kreditverträge mit der Hypo Tirol Bank AG über Beträge von EUR 1.500.000,00 und EUR 700.000,00 ab. Die Kreditmittel wurden zur Finanzierung des Neubaus sowie zur Sanierung der Altbauwohnungen herangezogen. Zur Besicherung des Kredites hatte Mag. ***X*** beim Kreditvertrag über EUR 1.500.000,00 für EUR 154.000,00 und beim Kreditvertrag über EUR 700.000,00 für EUR 66.000,00 als Bürge und Zahler einzustehen. Zudem wurde an der Liegenschaft ***Straße XY*** ein Pfandrecht begründet.

Beim beschwerdegegenständlichen Objekt handelt es sich um keine Luxusimmobilie im Sinne eines besonders repräsentativen Wohngebäudes, die schon ihrer Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch Mag. ***X*** ***Y*** und seine Ehefrau ***XX***-***Y*** ***Vorname*** bestimmt war.

Das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarkts für das beschwerdegegenständliche Objekt konnte von der beschwerdeführenden Partei nicht nachgewiesen werden.

Der Renditesatz, im Sinne eines nur am Mietertrag interessierten Investors, lag im Zeitpunkt der erstmaligen tatsächlichen Nutzung des Neubaus durch die Familie ***Y*** (zumindest ab März 2021) bei 4 %. Daraus errechnet sich eine Renditemiete von EUR 65.105,23 netto jährlich und somit EUR 5.425,44 netto monatlich. Die tatsächliche jährliche Miete in Höhe von EUR 28.560,00 netto liegt unter der Hälfte der Renditemiete (EUR 32.552,62 netto). (Berechnungen zum Renditesatz und zur konkreten Renditemiete s II.2. Beweismwürdigung.)

2. Beweismwürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des elektronischen Verwaltungsakts sowie auf die Ermittlungsergebnisse des Bundesfinanzgerichts. Das nach Übermittlung der Niederschrift über die wesentlichen Vorkommnisse der mündlichen Verhandlung übermittelte Schreiben des Gesellschafter-Geschäftsführers wurde berücksichtigt, ohne dass sich daraus entscheidungsrelevante Änderungen ergaben. Die Herleitung der Sachverhaltsfeststellungen wird im Folgenden näher erläutert:

Die Feststellungen zu den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen beruhen auf Abfragen des Firmenbuches sowie den Angaben der Bf.

Die Angaben zum Kaufpreis des Grundstückes im Jahr 2017 stützen sich auf die im Akt einliegende Kopie des Kaufvertrags. Die Angaben zum Verkehrswert im Jahr 2017 beruhen auf den Aussagen des Gesellschafter-Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung. Gegenteilige Anhaltspunkte haben sich aus dem Akt nicht ergeben.

Die Feststellungen zur Lage, Errichtung und Beschaffenheit der Gebäude ergeben sich aus den von der Bf in Auftrag gegebenen Sachverständigengutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Immobilien und zwar einerseits aus der gutachterlichen Stellungnahme zur Vermietbarkeit des Neubaus mit dem Stichtag 20.3.2023, andererseits aus dem Verkehrswertgutachten mit dem Stichtag 4.3.2021 sowie aus dem Einreichplan, der Fertigstellungsanzeige, der Niederschrift über die am 21.12.2022 im Rahmen einer Außenprüfung durchgeführte Besichtigung der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft und aus den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung.

Die Feststellungen zu den vereinbarten Mietkonditionen ergeben sich aus den im Akt einliegenden Mietverträgen.

Die Feststellung, dass keine Mietmarkterhebungen durchgeführt wurden und das beschwerdegegenständliche Objekt öffentlich weder zur Vermietung noch zum Verkauf angeboten wurde, ist unstrittig und ergibt sich aus dem Akt und aus den Aussagen der beschwerdeführenden Partei in der mündlichen Verhandlung.

Die beschwerdeführende Partei führte dazu aus, dass keine Markterhebungen zum Mietenmarkt durchgeführt worden seien, da erst nach der Finanzierungszusage vom 5.8.2021 festgestanden habe, dass das Objekt nicht verkauft, sondern vermietet werden solle. Die Bf ergänzte, dass bis zu diesem Zeitpunkt lediglich die Finanzierung der Bauphase gesichert gewesen sei und offenstand, ob das Objekt verkauft oder vermietet werden würde.

Im Zuge eines später in der mündlichen Verhandlung erörterten Punktes betreffend die Nutzung des Objekts ab März 2021 gab Mag. ***Y*** zum zeitlichen Ablauf ergänzend an, dass er zu diesem Zeitpunkt 'wohl schon gewusst habe', dass eine Finanzierungszusage erfolgen werde, da derartige Gespräche erfahrungsgemäß mehrere Monate dauern.

Die belangte Behörde verwies darauf, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer bereits im Jahr 2017 im Zusammenhang mit einer anderen steuerlichen Thematik folgende ausführliche schriftliche Stellungnahme zur Liegenschaft „***Straße XY***“ abgegeben hatte: „(...) Die ***Straße XY*** ist seit ***Jahr*** der Hauptwohnsitz meines Vaters gewesen, bis zu seinem Tod ***Jahr*** (also ***XY*** Jahre!) wohnte er dort. - Nach der Übertragung 2005 wohnte mein Vater also noch ***XY*** Jahre dort. - Ebenso war es mein Hauptwohnsitz von ***Jahr*** bis ***Jahr*** (***XY*** Jahre). Erst dann habe ich den Hauptwohnsitz nach ***Ort N*** verlegt, wobei ich die ***Straße XY*** stets unter Woche bewohnte und dieser unverändert während der Arbeitswoche bewohnt wurde und somit mein Nebenwohnsitz blieb. - Mein Vater und ich standen uns sehr nahe, weil wir auch über 30 Jahre dasselbe Haus (in unterschiedlichen Wohnungen) bewohnten. - Auch heute wird die ***Straße XY*** noch von mir und meiner Familie bewohnt. Die ***Straße XY*** ist die Familienliegenschaft, die seit ***XY*** (!) Jahren von meiner Familie bewohnt wird und - nachdem die Liegenschaft 2017 ja nicht an einen Fremden, sondern wieder an meine 100% GmbH verkauft wurde - wahrscheinlich auch noch weitere Jahrzehnte. - Bei der Übergabe von meinem Vater an mich hat sich mein Vater auch das lebenslängliche Wohnrecht an 2 WEH und die uneingeschränkte Nutzung des Gartens zurückbehalten (das wurde auch grundbücherlich eingetragen). - Alleine deswegen wäre die Liegenschaft auch nicht fremdüblich „verkaufbar“ gewesen. - Er hat mir die Liegenschaft übergeben, damit ich dort die Tradition weiterführe. Zusammenfassend: Mein Vater wollte die Liegenschaft ganz sicher nicht verkaufen. Er wollte die Liegenschaft, die er selbst mehrere Jahrzehnte besessen und bewohnt hat, an den Sohn weitergeben. (...)“

Die belangte Behörde habe daraus geschlossen, dass der Plan eines Verkaufs nicht bestanden habe. Der Gesellschafter-Geschäftsführer brachte hierzu vor, seine damalige Aussage habe die Situation im Jahr 2017 beschrieben und sei für die späteren Planungen nicht mehr maßgeblich gewesen.

Bezüglich der Erhebungen zum Verkaufsmarkt ergibt sich aus der von den Anwesenden unterfertigten Niederschrift über die Besichtigung des beschwerdegegenständlichen Objekts vom 21.12.2022, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen der Besichtigung erklärte, im Fall mangelnder Finanzierbarkeit wäre das Objekt an fremde Dritte verkauft worden und der dafür maßgebliche Preis wäre über das Internetportal ‚willhaben‘ erhoben worden. Unterlagen dazu gebe es nicht. Erst in der mündlichen Verhandlung brachte der Gesellschafter-Geschäftsführer vor, er habe – was er im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung nicht erwähnt habe – bereits im Vorfeld Erhebungen in Form von Excel-Dateien zum potenziellen Verkaufsmarkt durchgeführt.

Ob Erhebungen hinsichtlich eines möglichen Verkaufs durchgeführt wurden, konnte nicht hinreichend glaubhaft dargelegt werden; dies kann jedoch letztlich dahingestellt bleiben, da dieser Punkt für die Entscheidung nicht von entscheidender Bedeutung ist.

Insgesamt erscheint es dem erkennenden Gericht naheliegend, dass ein Verkauf des Objekts nicht im Vordergrund der tatsächlichen Planung stand.

Dass die Miete für Top 6 erstmals am 11.4.2022 mittels Banküberweisung entrichtet wurde und die Miete für Top 5 sowie die Kationen ausschließlich über das Verrechnungskonto des alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers verbucht wurden, ergibt sich aus den – aufgrund einer Nachfrage der Richterin verfassten – Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 18.11.2025 und vom 19.11.2025.

Die Ausgestaltung des Verrechnungskontos des Gesellschafter-Geschäftsführers ergibt sich aus dem vorgelegten Verrechnungskontoauszug für den Zeitraum vom 11.12.2021 bis 31.03.2022.

Die Feststellung, dass die tatsächliche Nutzung des beschwerdegegenständlichen Objekts zumindest ab März 2021 erfolgte, ergibt sich aus den auf den Seiten 56 bis 58 des Verkehrswertgutachtens mit Stichtag 4.3.2021 enthaltenen Lichtbildern. Auf diesen sind sowohl der Garten mit Trampolin, Spielturm und Gartentischen als auch etwa das Wohnzimmer und die Küche mit eingeräumten Regalen ersichtlich, wodurch das Objekt bereits zu diesem Zeitpunkt einen bewohnten Eindruck vermittelt.

In der mündlichen Verhandlung wurde Mag. ***Y*** von der Richterin dazu befragt, wann der tatsächliche Einzug erfolgt sei, zumal die Bilder des Gutachtens einen bewohnten Eindruck vermitteln. Mag. ***Y*** führte zunächst aus, dass sie seinem Wissen nach später eingezogen seien. Nach Vorhalt der im Gutachten enthaltenen Bilder räumte er jedoch ein, dass es wohl so

gewesen sein wird, dass bereits zu diesem Zeitpunkt eine Nutzung stattgefunden habe. An das genaue Datum des Einzuges könne er sich nicht erinnern.

Kurz vor Schluss der mündlichen Verhandlung ergänzte Mag. ***Y*** zu diesem Punkt, dass die Familie ***Y*** zuvor im Altbau gewohnt habe und sodann 'fließend' in den Neubau übersiedelt sei. Es habe sich um einen über einen längeren Zeitraum ablaufenden Prozess gehandelt. Dies erkläre, weshalb auf den Bildern des Verkehrswertgutachtens bereits eingeräumte Regale und Kaffeetassen in der Küche zu sehen seien. Das heiße jedoch nicht, dass sie dort zu diesem Zeitpunkt bereits tatsächlich gewohnt hätten. Den genauen Zeitpunkt des Einzuges könne er nicht mehr angeben.

Aus den fotografischen Dokumentationen im Verkehrswertgutachten, die einen bewohnten Zustand des Objekts zeigen, sowie der nach Vorhalt der Bilder erfolgten Angaben von Mag. ***Y*** ergibt sich für das Bundesfinanzgericht, dass das Objekt spätestens ab März 2021 tatsächlich genutzt wurde.

Die Feststellungen zu den Errichtungskosten des Gebäudes beruhen zum einen auf der Aufstellung im Betriebsprüfungsakt und zum anderen auf den Ausführungen der beschwerdeführenden Partei in der Vorhaltsbeantwortung vom 14.2.2022. Sie wurden in der mündlichen Verhandlung zudem außer Streit gestellt.

Die Feststellung, dass die Errichtungskosten eines in den Jahren 2020 und 2021 in ***Stadt A*** errichteten durchschnittlichen Einfamilienhauses in der Ausstattungskategorie „gehoben“ bei EUR 2.813,00 netto pro m² lagen, beruht auf Folgendem:

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

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

Demnach belaufen sich die durchschnittlichen Herstellungskosten pro m² Wohnnutzfläche für Hauptgeschoße in der Ausstattungskategorie „gehoben“ in ***Stadt A*** im Jahr 2020 auf EUR 2.790,00. Darin sind Bauwerkskosten samt Aufschläge für die bauliche Aufschließung (ca. 2-10 %), Kosten für Planungs- und Projektnebenleistungen (ca. 7 bis 20 %) sowie die Umsatzsteuer (20%) enthalten.

Der entsprechende Nettobetrag beträgt EUR 2.325,00 pro m² Wohnnutzfläche (Berechnung: EUR 2.790/1,20).

Zur besseren Vergleichbarkeit dieses Betrages mit den tatsächlichen Errichtungskosten der Bf ist folgende Adaptierung vorzunehmen:

Nach der obigen Empfehlung können kleinere, individuell gestaltete Bauwerke (zB Ein- und Zweifamilienhäuser) einen Aufschlag von bis zu 30% erfordern. Im beschwerdegegenständlichen Fall handelt es sich bei dem von der Bf in den Jahren 2020 und 2021 errichteten Gebäude um ein solch individuell gestaltetes Bauwerk. Diesem Umstand ist durch einen entsprechenden Aufschlag Rechnung zu tragen. Zu beachten ist jedoch, dass dieses beschwerdegegenständliche Objekt eine überdurchschnittliche Größe aufweist, die im Gegensatz zur Errichtung kleinerer Einfamilienhäuser Kosteneinsparungen mit sich bringt (siehe zB BFG 23.12.2022, RV/7103706/2010). Vor diesem Hintergrund ist auf den Vergleichswert ein Aufschlag von 15% vorzunehmen = EUR 2.673,75 (Berechnung: (EUR 2.325,00*1,15)) (vgl. dazu auch BFG 6.12.2024, RV/2100299/2020).

Unter Heranziehung des Baupreisindex (Baupreisindex 2020 mit Basis 2021 = 110,4) (Quelle: STATISTIK AUSTRIA. Erstellt am 15.1.2025) ergibt sich ein indexierter Betrag für das Jahr 2021 in Höhe von EUR 2.951,82 (netto) (Berechnung: (EUR 2.673,75*1,104)).

Dies ergibt somit einen bereinigten für 2020 und 2021 errechneten Vergleichswert von EUR 2.812,79 netto pro m² Wohnnutzfläche (Berechnung: (EUR 2.951,82 + EUR 2.673,75)/2)).

Dem in der mündlichen Verhandlung von der beschwerdeführenden Partei erhobenen Einwand, weshalb nicht ein Aufschlag von 25 % herangezogen wurde, ist entgegenzuhalten, dass höhere Zuschläge in der Rechtsprechung insbesondere bei kleineren und stärker individuell gestalteten Einfamilienhäusern zur Anwendung gelangen. Das gegenständliche Gebäude weist eine Wohnnutzfläche von rund 223 m² auf. Im Vergleich zu einem durchschnittlichen Einfamilienhaus, dessen Wohnnutzfläche nach den im Verfahren herangezogenen Vergleichsdaten bei rund 130 m² liegt, handelt es sich damit um eine überdurchschnittlich große Wohnnutzfläche. Aufgrund dieser Größenrelation erscheint im vorliegenden Fall ein Zuschlag von 15 % als sachgerecht (vgl. dazu auch BFG vom 6.12.2024, RV/2100299/2020).

Die festgestellten Verkehrswerte ergeben sich aus dem Verkehrswertgutachten mit Bewertungsstichtag 4.3.2021, welches von der beschwerdeführenden Partei im Zusammenhang mit der Finanzierung der beschwerdegegenständlichen Immobilie in Auftrag gegeben wurde. Dem von der beschwerdeführenden Partei vorgebrachten Einwand, dass der im Verkehrswertgutachten vom 4.3.2021 ermittelte Verkehrswert nicht heranzuziehen sei, da der Sachverständige von einer Parifizierung der Wohnungen ausgegangen sei und der Verkehrswert unter dieser Annahme höher ausfalle, kann nicht gefolgt werden. Nach der – in der Verhandlung erfolgten gemeinsamen – Durchsicht des Verkehrswertgutachtens, welches von einem gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde und auf den anerkannten Bewertungsmethoden des Liegenschaftsbewertungsgesetzes (Sachwertmethode,

Ertragswertmethode, Vergleichswertmethode) beruht, konnten dem Gutachten keine Hinweise darauf entnommen werden, dass der Sachverständige seiner Bewertung eine Parifizierung der Wohnungen zugrunde gelegt hätte. Der Verkehrswert wurde schlüssig und nachvollziehbar zum für den beschwerdegegenständlichen Fall relevanten Stichtag 4.3.2021 ermittelt.

Auch der Einwand der beschwerdeführenden Partei, wonach die Summe der für die einzelnen Tops ermittelten Verkehrswerte nicht zwingend dem Gesamtverkehrswert entsprechen müsse, vermag das erkennende Gericht nicht zu überzeugen. Im gegenständlichen Fall werden die Wohneinheiten Top 5 und Top 6 von der Familie des Gesellschafter-Geschäftsführers gemeinsam genutzt, wobei beide Einheiten jeweils für sich eigenständig und funktional nutzbar sind.

Nach der Überzeugung des Gerichts spricht unter diesen Umständen nichts dagegen, die für die einzelnen Wohneinheiten ermittelten Verkehrswerte zusammenzurechnen und den daraus resultierenden Wert als maßgeblichen Verkehrswert heranzuziehen.

Die Feststellungen zur Fremdfinanzierung des beschwerdegegenständlichen Gebäudes sowie zur Besicherung der Kredite gründen sich auf die diesbezüglichen aktenkundigen Unterlagen (Kreditverträge, Bürgschaftsverträge).

Dass die Wohnnutzfläche des Gebäudes rund 223 m² beträgt (Top 5 mit 163,20 m² und Top 6 mit 60 m²), ergibt sich unter anderem aus dem Verkehrswertgutachten und wurde von den Parteien in der mündlichen Verhandlung außer Streit gestellt.

Dass die durchschnittliche Wohnnutzfläche eines Einfamilienhauses in ***Stadt A*** im beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2020 bis 2022 bei rund 130 m² lag, gründet sich für das Jahr 2020 auf die entsprechenden Daten des Statistik-Austria-Mikrozensus (Quelle: Statistik Austria Mikrozensus, abgedruckt in *Pröll/Baumgartner*, Das repräsentative Wohnhaus, SWK 2021, 1206 [1208]).

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

Dass es für die Jahre 2021 und 2022 zu keinen wesentlichen Änderungen der durchschnittlichen Wohnnutzfläche gekommen ist, ergibt sich aus der von der erkennenden RichterIn eingeholten schriftlichen Auskunft der zuständigen Expertin der Statistik Austria (Direktion Bevölkerung, Soziales und Lebensbedingungen).

Sowohl die auf den Mikrozensusdaten beruhende Angabe einer durchschnittlichen Wohnnutzfläche von rund 130 m² im Jahr 2020 als auch die für die Jahre 2021 und 2022 eingeholte Auskunft der Statistik Austria wurden beiden Parteien in der mündlichen Verhandlung erläutert. Die Parteien nahmen diese Angaben ohne Einwendungen zur Kenntnis.

Das Gericht geht aus folgenden Gründen davon aus, dass es sich beim beschwerdegegenständlichen Objekt um keine Luxusimmobilie im Sinne eines besonders repräsentativen Wohngebäudes handelt, welches schon seiner Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch Mag. ***X*** ***Y*** und seine Ehefrau ***XX***_***Y*** ***Vorname*** bestimmt war.

Die bisherigen Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes 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 (vgl. *Lachmayer*, Von Wurzeln, Liebhabereien und Sphärentheorien, FS Zorn, 358).

Die Errichtungskosten überschreiten mit EUR 3.529,00 netto pro m² Wohnnutzfläche zwar die für ein gehobenes Objekt in ***Stadt A*** im Errichtungszeitraum üblichen Kosten von EUR 2.813,00 netto pro m², jedoch nicht in einem solchen Ausmaß, dass daraus auf eine besondere Exklusivität oder eine schon ihrer Erscheinung nach ausschließlich für die private Nutzung des Gesellschafters bestimmte repräsentative Immobilie geschlossen werden könnte, zumal im ***Bezirk O*** – in dem sich das Objekt befindet – aufgrund der dort allgemein als hochwertig geltenden Wohnlage tendenziell höhere Errichtungskosten anzutreffen sind. Der von der beschwerdeführenden Partei erhobene Einwand, wonach bei Anwendung derselben Berechnungslogik unter Heranziehung der Kategorie ‚hochwertig‘ die in dieser Kategorie üblichen Errichtungskosten über den tatsächlichen Errichtungskosten liegen, vermag dieses Ergebnis zusätzlich zu stützen.

Auch die Wohnnutzfläche von 223 m² übersteigt zwar die durchschnittliche Größe eines Einfamilienhauses in ***Stadt A*** (rund 130 m²), jedoch nicht in einem Ausmaß, das im vorliegenden Fall und in Zusammenschau mit den übrigen Gesamtumständen auf eine außergewöhnliche Exklusivität schließen ließe. Es liegen keine besonderen Bauausführungen

vor, die auf spezifische Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten wären. Ebenso finden sich weder eigenwillige architektonische Gestaltungen noch problematische Grundrisslösungen oder ungewöhnliche Raumaufteilungen, die die Marktgängigkeit oder Vermietbarkeit des Objekts beeinträchtigen würden. Soweit die belangte Behörde darauf verweist, dass die Ausführung in zwei Wohneinheiten auf ein mögliches Generationenwohnen des Gesellschafters hindeute, ist dem entgegenzuhalten, dass eine derartige bauliche Gestaltung zwar grundsätzlich auch mit einem möglichen Generationenwohnen vereinbar sein mag, jedoch gleichermaßen eine erleichterte betriebliche Nutzbarkeit bewirkt und nicht etwa zu einer Einschränkung oder Erschwerung derselben führt.

Die Tatsache, dass das Gebäude aus zwei baulich vollständig abgeschlossenen Wohneinheiten besteht, die lediglich durch eine versperrbare Verbindungstüre verbunden sind und ohne strukturelle Änderungen getrennt genutzt oder vermietet werden können, stellt ein weiteres Indiz dafür dar, dass das Objekt im betrieblichen Bereich einsetzbar ist.

Die exklusive Nutzung des Gartens und des Pools durch die Familie des Gesellschafters ist auf die aktuelle Nutzungssituation zurückzuführen. Der Zugang zum Garten und zum Pool wäre für sämtliche Wohneinheiten – sowohl des Neubaus als auch des angrenzenden Altbaus (Zinshauses) – ohne bauliche Änderungen möglich; die derzeitige Beschränkung der Nutzung auf die Familie des Gesellschafters beruht ausschließlich auf der bestehenden Nutzungsvereinbarung. Dies spricht nicht gegen die grundsätzliche Einsetzbarkeit des Objekts im betrieblichen Bereich.

Die geographische Lage des Objekts in einer hochwertigen Wohngegend des ***Bezirks O*** ist für eine betriebliche Nutzung insofern günstig, als in dieser Lage grundsätzlich ein Markt für höherwertige Mietobjekte besteht und sich potenzielle Mieter für derartige Objekte leichter finden lassen.

Insgesamt handelt es sich um ein hochwertiges Objekt, jedoch um kein Gebäude, welches schon seiner Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter und seine Ehefrau bestimmt ist.

Zum nicht erbrachten Nachweis des Vorliegens eines funktionierenden Mietenmarkts für das beschwerdegegenständliche Objekt:

Ein funktionierender Mietenmarkt ist nur dann als gegeben anzunehmen, wenn ein wirtschaftlich agierender und **nur am Mietertrag interessierter** Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde. Dies ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (vgl etwa VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

Maßgeblich ist damit jener Investor, der nur am Mietertrag interessiert ist. Es ist daher nicht zulässig, auf einen Investor abzustellen, der die Wertentwicklung einer Immobilie in seine Renditeerwartung miteinbezieht und sich deshalb mit einer niedrigeren Rendite aus der Vermietung zufriedengibt (vgl. *Lachmayer*, Vermietung von [Luxus-]Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 119 [126.]).

Ein funktionierender Mietenmarkt liegt folglich nur dann vor, wenn von der Steuerpflichtigen nicht nur nachgewiesen wird, 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 (vgl. *Lachmayer*, Vermietung von [Luxus-]Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 119 [126.]).

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 gut rentierlichen Objekten (wie zB bei kleineren Wohnungen im urbanen Bereich) erzielbar sind (vgl. etwa VwGH 8.9.2022, Ra 2020/15/0026-3, VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004, *Lachmayer*, Vermietung von [Luxus-]Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 119 [126.]).

Im Zuge des Verfahrens legte die beschwerdeführende Partei ein Sachverständigengutachten vom 20.3.2023 vor, in dem der Sachverständige das Vorhandensein eines Marktes für vergleichbare Mietobjekte in ***Stadt A*** bestätigt. Das Gutachten führt hierzu 13 Mietangebote an und ermittelt daraus einen durchschnittlichen Quadratmeterpreis für die übliche Miete pro m² Wohnnutzfläche. Ein solcher Nachweis genügt jedoch nicht, um das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes darzutun. Es fehlt bereits an einem wesentlichen Vergleichsparameter, nämlich den Angaben zum eingesetzten Kapital der herangezogenen Vergleichsobjekte.

Die Bf wurde mit Schreiben des erkennenden Gerichts vom 29.1.2025 – unter Hinweis auf die einschlägige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – darauf aufmerksam gemacht, dass das vorgelegte Gutachten keinen Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes im Sinne dieser Rechtsprechung darstellt.

Dem Vorbringen der Bf, wonach für den Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes der Markt für Wiener Zinshäuser als Referenz heranzuziehen sei und sich dieser Nachweis anhand des ‚Ersten Wiener Zinshaus Marktberichtes‘ erbringen lasse, kann sich das erkennende Gericht nicht anschließen.

Zwar verweist die Bf darauf, dass es sich beim beschwerdegegenständlichen Objekt lediglich um den Zubau zweier Wohnungen zu dem bestehenden Wiener Zinshaus (Altbau) handle. Der Neubau ist jedoch für die steuerliche Beurteilung als eigenständiges Objekt zu qualifizieren (vgl. dazu im Detail Punkt 3.1.1. – Rechtliche Beurteilung).

Hinzu kommt, dass es sich gemäß der Rechtsprechung nur um solche Vergleichsobjekte handeln kann, die hinsichtlich Gediegenheit und Exklusivität mit dem zu beurteilenden Objekt vergleichbar sind. Der hier maßgebliche Zubau weist weder in baulicher Hinsicht noch in Bezug auf seine Ausstattung eine Vergleichbarkeit mit einem typischen Wiener Zinshaus auf. Der im Jahr 2021 errichtete Zubau zeichnet sich vielmehr durch eine moderne und hochwertige Ausführung, eine exklusive Gartennutzung, einen Pool- und Terrassenbereich sowie eine abgeschirmte Lage aus und weist damit charakteristische Merkmale eines hochpreisigen Ein- bzw. Zweifamilienhausobjekts auf, wie sie in einem durchschnittlichen Zinshaus nicht vorzufinden sind.

Unabhängig davon genügt auch der Hinweis der beschwerdeführenden Partei auf ein aktives Angebots- und Nachfragesegment für hochwertige Gartenwohnungen im ***Bezirk O*** nicht den von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Anforderungen an den Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes. Maßgeblich ist der Nachweis, dass ein ausschließlich am Mietertrag interessierter Investor unter Berücksichtigung der konkreten Errichtungs- bzw. Herstellungskosten eine derartige Investition getätigt hätte. Einen solchen Nachweis hat die Bf nicht erbracht.

Der Hinweis der beschwerdeführenden Partei, wonach die Mietrenditen im ***Bezirk O*** aufgrund hoher Nachfrage und geringer Leerstandsquoten unter den durchschnittlichen Renditen ***Stadt A*** liegen, ist im Rahmen der Beweiswürdigung dahingehend zu verstehen, dass in dieser Lage geringere Mietrenditen bewusst in Kauf genommen werden. Dieses Vorbringen bestätigt, dass die Vermietung nicht primär am Erreichen marktüblicher Renditen orientiert ist, sondern andere Faktoren für den Erwerb und die Nutzung der Immobilie maßgeblich sind. Dies entspricht gerade nicht dem maßgeblichen Leitbild eines ausschließlich am Mietertrag interessierten Investors.

Aus diesen Gründen gelangt das erkennende Gericht zur Feststellung, dass der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes im gegenständlichen Fall von der beschwerdeführenden Partei nicht erbracht wurde.

Zur Renditemiete:

Als Renditemiete gilt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jener Renditesatz, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten gegebenenfalls des höheren Verkehrswerts des Objekts in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt,

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

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

Eine Orientierung bietet die in der Zeitschrift „Sachverständige“ jährlich veröffentlichte Empfehlung der Kapitalisierungszinssätze (Liegenschaftszinssätze) für Liegenschaftsbewertungen (vgl etwa *Lachmayer*, Vermietung von [Luxus-]Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 119 [125] unter Verweis auf VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; bzw *Lachmayer*, Von Wurzeln, Liebhabereien und Sphärentheorien, FS Zorn, 360).

Die Zeitschrift „Sachverständige“ weist im Heft 2/2021 (Seite 104) für das Jahr 2021 folgende Empfehlung der Liegenschaftszinssätze aus:

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

Aus dieser Tabelle ist ersichtlich, dass im Jahr 2021 für Wohnliegenschaften in guter Lage 2,5% bis 4,5 % und in mäßiger Lage 3% bis 5 % erzielbar waren. Dabei ist Folgendes zu beachten:

Der Verwaltungsgerichtshof stellt auf die Bruttorendite iSd Verhältnisses von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals ab (vgl etwa VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; VwGH 8.9.2022, Ra 2020/15/0026; siehe auch *Lachmayer* in FS Zorn 360 Fn 54). Diese Bruttorendite ist stets höher als der Liegenschaftszinssatz (Real-Nettorendite). Der Grund für die Differenz liegt darin, dass für die Berechnung der Bruttorendite – anders als für die Berechnung des Liegenschaftszinssatzes – die Bewirtschaftungskosten vom Jahresrohertrag nicht abgezogen werden (vgl *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁷ 105; siehe etwa auch ausführlich BFG 4.5.2017, RV/6100603/2016; BFG 23.12.2022, RV/7103706/2010).

Da der Verwaltungsgerichtshof 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).

Auf diesen Grundsätzen basierend ergibt sich für das Jahr 2021 ein durchschnittlicher Zinssatz von 3,75 %. Basierend auf den oben ausgeführten Grundsätzen nimmt das Bundesfinanzgericht einen Aufschlag von 10 % vor (vgl. dazu etwa BFG vom 7.8.2025, RV/7105482/2019; BFG vom 6.12.2024, RV/2100299/2020). Die Berechnung ergibt somit einen Renditesatz von rund 4 %.

Die Renditesatzberechnung wurde mit den Parteien erörtert. Beiden Parteien wurde Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt. Die beschwerdeführende Partei wandte ein, dass der von der RichterIn herangezogene Renditesatz zu Unrecht an Objekten in „guter bis mäßiger Lage“ orientiert sei. Dieses Vorbringen vermag jedoch nicht zu überzeugen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Ermittlung der Renditemiete darauf abzustellen, in welche Objekte ein ausschließlich am Mietertrag interessierter, marktüblich agierender Investor investieren würde. Aus dem von der beschwerdeführenden Partei zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.2.2010, 2007/15/0003, lässt sich – entgegen den Ausführungen der beschwerdeführenden Partei – nicht ableiten, dass bei der Ermittlung des Renditesatzes auf das geografische Einzugsgebiet des beschwerdegegenständlichen Objekts abzustellen wäre. Vielmehr ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass maßgeblich ist, welche Rendite ein ausschließlich am Mietertrag interessierter, marktüblich agierender Investor erzielen würde, wobei der Verwaltungsgerichtshof insoweit auf die bei Vermietung von gut rentierlichen Wohnungen, insbesondere kleineren Wohnungen in guter bis mäßig guter Lage, erzielbare Rendite abstellt. (vgl VwGH 30.8.2023, Ra 2022/15/0100; VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008).

Soweit weiter geltend gemacht wurde, bei der Renditeermittlung sei auch die Wertsteigerungsmöglichkeit bzw. die Wertanlage der Immobilie zu berücksichtigen, ist darauf hinzuweisen, dass eine allfällige Wertsteigerung nach der ständigen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes außer Betracht zu bleiben hat. Maßgeblich ist die laufende Mietertragsrendite, andere Verwertungsüberlegungen wie zB Wertsteigerung der Liegenschaft und Verkaufsmöglichkeiten sind auszuklammern (vgl. VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008).

Die Vorbringen waren somit nicht geeignet, Zweifel an der Richtigkeit des vom Gericht angesetzten Renditesatzes zu begründen.

Für die Ermittlung der konkreten Renditemiete waren jene Kriterien maßgeblich, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner ständigen Rechtsprechung entwickelt hat (vgl. dazu etwa VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256, VwGH 8.9.2022, Ra 2020/15/0026-3). Maßgeblich ist demnach das Verhältnis der Jahresmieteinnahmen zum eingesetzten Kapital, wobei als Kapitalbasis der Gesamtbetrag der Anschaffungs- und Herstellungskosten oder – gegebenenfalls – der höhere Verkehrswert des Objekts heranzuziehen ist. Der Begriff des eingesetzten Kapitals ist dabei wertmäßig zu verstehen und beschränkt sich nicht auf die historisch tatsächlich aufgewendeten Geldbeträge. Maßgeblich ist dabei das Kapital, das im Zeitpunkt der erstmaligen Nutzungsüberlassung im Objekt wirtschaftlich gebunden ist. Ab diesem Zeitpunkt entscheidet sich, ob und in welchem Umfang das Objekt zur Erzielung laufender Mieteinnahmen eingesetzt wird. Der Verkehrswert des Objekts bildet in dieser Phase den Umfang des eingesetzten Kapitals unabhängig von der Entstehungsgeschichte des Objektwertes sachgerecht ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat etwa im Erkenntnis vom 8.9.2022 (VwGH vom 8.9.2022, Ra 2020/15/0026-3), unter Verweis auf seine frühere Judikatur – insbesondere auf das Erkenntnis vom 25.4.2013, (VwGH vom 25.4.2013, 2010/15/0139) – ausgesprochen, dass die Renditeberechnung entweder auf Basis des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten oder alternativ auf Basis des Verkehrswertes der Immobilie vorzunehmen ist. Daraus ergibt sich, dass der Verkehrswert nicht bloß in Sonderkonstellationen heranzuziehen ist, sondern neben den Anschaffungs- und Herstellungskosten als eigenständige Bezugsgröße für das eingesetzte Kapital heranzuziehen sein kann. Der Verwaltungsgerichtshof hat diese Rechtsprechung in seiner jüngeren Judikatur dahingehend konkretisiert, dass bei der Renditeberechnung grundsätzlich von den Anschaffungs- und Herstellungskosten auszugehen ist, jedoch – sofern der Verkehrswert des Objekts höher ist – dieser als maßgebliche Kapitalbasis heranzuziehen ist (vgl. VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256, VwGH 8.9.2022, Ra 2020/15/0026-3), (vgl. dazu auch BFG 6.12.2024, RV/2100299/2020, wonach der höhere Verkehrswert grundsätzlich als Kapitalbasis heranzuziehen wäre, dessen Ansatz im konkreten Fall jedoch nicht entscheidungsrelevant war).

Eine Beschränkung des Ansatzes des Verkehrswerts auf bloße Ausnahmefälle lässt sich auch aus dem Wortlaut der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht entnehmen. Der Verwaltungsgerichtshof stellt vielmehr allgemein auf den Gesamtbetrag der Anschaffungs- und

Herstellungskosten oder – gegebenenfalls – auf den höheren Verkehrswert des Objekts ab, ohne den Verkehrswert auf bestimmte Sonderkonstellationen zu begrenzen.

Da es sich bei der Ermittlung der Renditemiete um eine Tatfrage handelt, ist diese vom Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung anhand der konkreten Marktverhältnisse zu Beginn der Vermietung zu beurteilen. Maßgeblich ist jener Zeitpunkt, ab dem das Objekt erstmals zur Nutzungsüberlassung im Rahmen eines Mietverhältnisses eingesetzt wird und sich die Angemessenheit der vereinbarten Miete konkret beurteilen lässt.

Der Verkehrswert des Gesamtobjekts im Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung stellt unter diesen Umständen einen sachgerechten Maßstab für das im Objekt gebundene Kapital dar. Zu diesem Zeitpunkt ist das Objekt fertiggestellt, vollständig nutzbar und dem Marktgeschehen zugeordnet. Frühere Verkehrswerte einzelner Objektbestandteile – etwa des Grund und Bodens im Zeitpunkt des Baubeginns – sind demgegenüber für die Renditeberechnung nicht maßgeblich, da sie keinen einheitlichen Bezugspunkt für das eingesetzte Kapital darstellen.

Soweit die beschwerdeführende Partei einwendet, für die Renditeberechnung seien ausschließlich die historischen Anschaffungskosten des Grund und Bodens aus dem Jahr 2017 maßgeblich, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass diese Sichtweise mit der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht in Einklang steht. Nach der ständigen Judikatur kommt es nicht allein auf die historisch angefallenen Zahlungsbeträge, sondern auf das wertmäßig eingesetzte Kapital an.

Unabhängig davon erweist sich der von der beschwerdeführenden Partei geforderte Ansatz der historischen Anschaffungskosten im vorliegenden Fall auch deshalb als nicht sachgerecht, weil der Erwerb der Liegenschaft zu einem außergewöhnlich günstigen Kaufpreis erfolgte. Der im Jahr 2017 entrichtete Kaufpreis von EUR 780.000,00 (für den Altbau einschließlich dem gesamten Grund und Boden) lag deutlich unter dem von der beschwerdeführenden Partei selbst im Verfahren angegebenen damaligen Verkehrswert von ca. EUR 1,5 Mio. Der von der beschwerdeführenden Partei, in ihrem Schreiben vom 17.3.2025 zum Ansatz gebrachte Wert für den dem Neubau zugeordneten Grund und Boden in Höhe von EUR 74.014,41 ist keinesfalls geeignet, das im Objekt gebundene Kapital realitätsgerecht abzubilden.

Ebenso wenig vermag der Einwand zu überzeugen, es seien Wertsteigerungsmöglichkeiten oder Veräußerungsüberlegungen in die Renditeberechnung einzubeziehen. Nach der oben angeführten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist allein auf die laufende Mietertragsrendite bezogen auf das eingesetzte Kapital abzustellen; allfällige Wertsteigerungen oder Verkaufserlöse bleiben außer Betracht.

Im gegenständlichen Fall erwarb die beschwerdeführende Partei die Liegenschaft im Jahr 2017 zu einem – auch nach den eigenen Angaben der Bf deutlich unter dem Verkehrswert liegenden – Kaufpreis von EUR 780.000,00. Die Herstellungskosten des Neubaus beliefen sich auf rund

EUR 991.500,00. Der Verkehrswert des beschwerdegegenständlichen Objekts im Zeitpunkt der erstmaligen Nutzungsüberlassung im März 2021 betrug laut vorliegendem Verkehrswertgutachten EUR 1.627.630,82 und überstieg damit die Anschaffungs- und Herstellungskosten deutlich. Da der Verwaltungsgerichtshof den Ansatz des gegebenenfalls höheren Verkehrswerts vorsieht und dieser im vorliegenden Fall den sachgerechten Maßstab für das im Zeitpunkt des Mietbeginns gebundene Kapital darstellt, war dieser Verkehrswert der Ermittlung der Renditemiete zugrunde zu legen. Unter Anwendung eines Renditesatzes von 4 % ergibt sich eine jährliche Renditemiete von EUR 65.105,23, somit monatlich EUR 5.425,44.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. Allgemeines

3.1.1. Einordnung des Neubaus: eigenständiges Objekt oder Erweiterung des bestehenden Zinshauses

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Frage, ob ein oder mehrere Gebäude vorliegen, nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen. Danach gilt als Gebäude jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist (vgl. etwa VwGH vom 10.2.2016 2013/15/0181).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt jede bautechnische Einheit ein einzelnes Wirtschaftsgut „Gebäude“ dar. Ob nach der Bauausführung ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorliegen, ist anhand bautechnischer Kriterien zu lösen. Maßgeblich ist, ob die Gebäude unmittelbar aneinander grenzend angebaut bzw. ineinander integriert bzw. aufeinander errichtet sind oder mit entsprechendem räumlichen Abstand voneinander. Weitere Kriterien sind das Ineinandergreifen der Räumlichkeiten sowie das Vorhandensein eigener Eingänge. (Vgl. etwa VwGH vom 10.2.2016 2013/15/0181 mwN, VwGH 27.1.1994, 93/15/0161 mwN.)

Dem unterschiedlichen Eindruck der äußeren Gestaltung der Gebäude (also der baulichen Ausgestaltung nach der Verkehrsauffassung) kommt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH eine große Bedeutung zu (vgl. etwa VwGH vom 20.5.2010, 2008/15/0156 mwN, VwGH vom 10.2.2016 2013/15/0181 mwN). Soweit die Bf zur Relativierung der unterschiedlichen äußeren Ausgestaltung auf Dachgeschoßausbauten verweist, ist festzuhalten, dass es sich dabei um nicht vergleichbare Sachverhalte handelt. Dachgeschoßausbauten sind bautechnisch in einen bestehenden Baukörper integriert. Im vorliegenden Fall liegt hingegen ein eigenständiger Baukörper vor, weshalb der Verwaltungsgerichtshof dem äußeren Erscheinungsbild im Rahmen der Gesamtbetrachtung eine maßgebliche Bedeutung beimisst.

Dem Einwand der Bf, der Neubau sei als „Zubau“ zu qualifizieren, weil er in der Baubewilligung als solcher bezeichnet wurde, ist entgegenzuhalten, dass die Bezeichnung in der Baubewilligung für die steuerliche Beurteilung nicht maßgeblich ist. Die steuerliche Qualifikation richtet sich nach den tatsächlichen baulichen Gegebenheiten (vgl. dazu etwa auch VwGH 20.5.2010, 2008/15/0156).

Ausgehend von diesen bautechnischen Kriterien und dem maßgeblichen Gesamteindruck ergibt sich, dass der Altbau und der Neubau als zwei voneinander getrennt zu beurteilende Gebäude anzusehen sind.

Der maßgebliche äußere Eindruck ergibt sich im beschwerdegegenständlichen Fall eindeutig aus den im Verkehrswertgutachten enthaltenen Lichtbildern, die die deutliche bauliche und gestalterische Differenz zwischen Alt- und Neubau veranschaulichen. Diese Unterschiede zeigen sich sowohl in der architektonischen Ausführung als auch in der verwendeten Bauweise.

Der innenhofseitig gelegene Neubau unterscheidet sich in seiner baulichen Ausführung in wesentlichen Punkten vom bestehenden Altbau. Der Neubau weist ein Stahlbetonskelett mit Ziegelausmauerung, ein bekieses Flachdach, Kunststoff-Alu Fenster, Stahlbetontreppen und glatte Fassadenflächen auf. Es handelt sich um ein modern ausgestaltetes, nicht unterkellertes Wohnhaus mit einer auf zwei Ebenen verteilten Wohnnutzfläche von 223 m² und einer hochwertigen Bauausführung, die auf Wohnzwecke gehobenen Standards ausgelegt ist.

Der Altbau hingegen ist ein straßenseitig gelegenes Gründerzeitzinshaus aus etwa 1870, errichtet in Vollziegelbauweise mit Tonnengewölbekeller, Satteldach mit Tondachziegeln, Holzfenster, Steintreppen mit Steinbelag, Gesimsen und reich gegliederter historistischer Fassade. Die bauliche Struktur, Substanz und das äußere Erscheinungsbild unterscheiden sich grundlegend vom Neubau.

Zwischen Alt- und Neubau besteht ein nicht überdachter räumlicher Abstand von rund vier Metern. Die einzige konstruktive Verbindung stellt eine Feuermauer dar. Zwar ist der Zugang zum Innenhof nur über einen Durchgang im Altbau möglich, jedoch verfügt der Neubau vom Innenhof aus über zwei eigene Eingänge, sodass eine eigenständige Erschließung der Wohneinheiten gegeben ist.

Soweit die Bf vorbringt, die Versorgung des Neubaus mit Wasser, Strom und sonstiger Haustechnik erfolge über einen im Altbau befindlichen Technikraum, ist festzuhalten, dass jede Wohneinheit des Neubaus über eigene Verbrauchszähler (insbesondere für Wasser und Strom) verfügt. Der jeweilige Verbrauch kann somit je Wohneinheit gesondert erfasst und abgerechnet werden, was eine eigenständige Nutzung und Bewirtschaftung der im Neubau gelegenen Wohneinheiten ermöglicht.

Der Umstand, dass sich technische Einrichtungen räumlich im Altbau befinden und von dort aus auch Leitungen für den Neubau geführt werden, vermag für sich allein keine bautechnische Einheit der beiden Baukörper zu begründen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt der räumlichen Anordnung technischer Einrichtungen im Rahmen der Abgrenzung zwischen einheitlichem und getrenntem Gebäude kein entscheidendes Gewicht zu, wenn – wie im vorliegenden Fall – der äußere Gesamteindruck, die bauliche Trennung sowie die eigenständige Erschließung eindeutig für getrennte Gebäude sprechen (vgl. dazu etwa VwGH 20.5.2010, 2008/15/0156 mwN).

Der Gesamteindruck der baulichen Ausgestaltung – insbesondere der unterschiedliche architektonische Charakter, die bautechnische Trennung und die eigenständige Erschließung – führt daher insgesamt zu dem Ergebnis, dass Altbau und Neubau als zwei getrennte Gebäude im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu beurteilen sind.

3.2. Zu Spruchpunkt I. a. Umsatzsteuer (Abweisung)

3.2.1. Allgemeines

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

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

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann es im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an eine der Körperschaft nahestehende Person in drei Fällen zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges kommen. Beim ersten Fall handelt es sich um die bloße Gebrauchsüberlassung, bei der keine unternehmerische Betätigung vorliegt. Der zweite Fall erfasst die (nicht fremdübliche) Nutzungsüberlassung an besonders repräsentativen

Wohngebäuden, welche schon ihrer Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind. Der dritte Fall betrifft die Vermietung von im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäuden um weniger als 50 % der Renditemiete. In den letzten beiden Fällen ordnet § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 den Vorsteuerauschluss an (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

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

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

In seiner Entscheidung vom 7.12.2020, Ra 2020/15/0067, führte der Verwaltungsgerichtshof weiter aus:

„Für den Fall der „klassischen“ verdeckten Ausschüttung durch Nutzungsüberlassung gilt: Wird ein (jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbares) Wohngebäude zwar dem Gesellschafter vermietet, aber erfolgt dies zu einem unangemessen niedrigen Mietzins, spricht dies nicht gegen dessen Zugehörigkeit zum steuerlichen Betriebsvermögen, sondern führt - bei Vorliegen der weiteren Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung - körperschaftsteuerlich zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (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 Vorsteuerabzug des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ein (vgl. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003; VwGH 27.6.2018, Ra 2017/15/0019; Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 12 Rz 175). Entscheidend für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei einer „klassischen“ verdeckten Ausschüttung ist somit, in welchem Ausmaß (überwiegend oder nicht überwiegend) die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete abweicht.“

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind demnach im Bereich der Umsatzsteuer drei Konstellationen der Wohnraumüberlassung durch eine GmbH an ihren Gesellschafter zu unterscheiden, in denen es zur Versagung des Vorsteuerabzuges kommt (siehe etwa auch *Lachmayer*, Vermietung von (Luxus-) Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 121):

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

3.2.2. Bloße Gebrauchsüberlassung

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die ihrerseits ua auf der Judikatur des EuGH – insbesondere EuGH 26.9.1996, C-230/94, *Enkler*, Rn 24ff – beruht, kann die laufende Nutzungsüberlassung einer Wohnimmobilie durch eine Körperschaft an eine ihr nahestehende Person unter bestimmten Voraussetzungen als bloße Gebrauchsüberlassung zu qualifizieren sein.

Wie der Verwaltungsgerichtshof ausführt, fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn die Überlassung der Nutzung einer Wohnimmobilie an die nahestehende Person nicht deshalb

erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dieser einen Vorteil zuzuwenden (VwGH 07.12.2020, Ra 2020/15/0067, mit Verweis auf VwGH 16.05.2007, 2005/14/0083).

Für die Frage, ob eine bloße Gebrauchsüberlassung an den Gesellschafter oder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Umsatzsteuer vorliegt, muss ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen das Wohngebäude im gegenständlichen Fall überlassen wurde und den Umständen, unter denen die wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird, vorgenommen werden. Dabei hat eine Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind, zu erfolgen (vgl VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067, mwN).

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung kommt somit 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 (vgl. dazu auch BFG 1.8.2016, RV/7100027/2011, BFG 7.8.2025, RV/7105482/2019).

Unter Berücksichtigung sämtlicher Gegebenheiten erfolgte die Nutzungsüberlassung im vorliegenden Fall nicht unter den Umständen, unter denen die wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird. Der beschwerdeführenden Partei ging es nicht um die Erzielung von Einnahmen, sondern darum, ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer einen Vorteil zuzuwenden. Dafür spricht insbesondere Folgendes:

- **Frühzeitige tatsächliche Nutzung vor Vertragsabschluss:** Die tatsächliche Nutzung des Objekts durch die Familie des alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgte bereits zumindest im März 2021 (siehe dazu im Detail Punkt II.2. Beweiswürdigung), während der Mietbeginn laut Mietvertrag mit 1.1.2022 festgesetzt wurde. Die Überlassung der Immobilie vor formeller vertraglicher Vereinbarung entspricht nicht dem Verhalten eines fremden Vermieters und stellt ein wesentliches Indiz für eine causa-societatis-bedingte Gebrauchsüberlassung dar.
- **Verspätete Mietzahlungen für Top 6:** Obwohl der Mietvertrag ab 1.1.2022 gelten sollte und die tatsächliche Nutzung durch die Familie des Gesellschafter-Geschäftsführers bereits zumindest seit März 2021 erfolgte, wurde die Miete für Top 6 erstmals am

11.4.2022 über die Bank bezahlt. Ein fremder Vermieter hätte bereits ab Beginn der tatsächlichen Nutzung auf die Zahlung eines Mietentgelts bestanden.

- **Miete für Top 5 lediglich über das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers gebucht:** Hinsichtlich Top 5 wurde trotz der zumindest seit März 2021 bestehenden tatsächlichen Nutzung (und Mietbeginn laut Mietvertrag ab 1.1.2022) kein tatsächlicher Zahlungsvorgang vorgenommen. Die „Mietzahlungen“ wurden - zumindest bis zur mündlichen Verhandlung am 19.11.2025 - lediglich über das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers gebucht, das während des gesamten relevanten Zeitraums (vorgelegt wurde der Zeitraum 11.12.2021 bis 31.3.2022) durchgehend eine Forderung der GmbH gegenüber Mag. ***Y*** in Höhe von mehr als EUR 500.000,00 auswies.
- **Fehlende fremdübliche Kautionsleistung trotz vertraglicher Verpflichtung:** Laut Mietvertrag hatten die Mieter die vereinbarten Kautionen spätestens bei Übergabe des Mietobjekts jeweils mittels Banküberweisung zu erlegen – für Top 5 eine Kaution in Höhe von EUR 5.000,00 und für Top 6 eine solche in Höhe von EUR 2.000,00. Tatsächlich wurden jedoch weder für Top 5 noch für Top 6 entsprechende Banküberweisungen geleistet. Vielmehr wurden die Kautionsbeträge lediglich über das Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers verbucht. Der Einwand des steuerlichen Vertreters, wonach im Dezember 2021 Einzahlungen in Höhe von insgesamt EUR 38.700,00 durch den Gesellschafter-Geschäftsführer und dessen Ehefrau auf das Verrechnungskonto erfolgt seien und dieser Betrag auch die Kautionen abdecken würde, ist nicht überzeugend. Zum einen erfolgte keine zweckbezogene Zuordnung oder Ausweisung einer Kaution, und zum anderen wies das Verrechnungskonto – wie bereits dargelegt – während des gesamten vorgelegten Zeitraums 11.12.2021 bis 31.3.2022 durchgehend eine Forderung der Bf gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer auf. Eine tatsächliche Kautionszahlung im Sinne einer Sicherstellung des Vermieters lag daher zu keinem Zeitpunkt vor. Ein fremder Vermieter hätte auf der tatsächlichen Erlegung der vertraglich vereinbarten Kaution in vollständig liquider Form bestanden.
- **Ausgestaltung der Mietverträge (10-jähriger Kündigungsverzicht und fehlende Befristung):** Im Mietvertrag für Top 5 (die größere Wohneinheit des Neubaus) wurde ein zehnjähriger Kündigungsverzicht zu Lasten der Bf vereinbart. Ein derart langer, einseitiger Verzicht des Vermieters auf das Kündigungsrecht ist im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nicht üblich, da sich wirtschaftlich agierende Vermieter regelmäßig nicht für einen derart langen Zeitraum binden. Ein Kündigungsverzicht seitens der Bf findet sich bei den im Altbau an fremde Dritte vermieteten Wohnungen nicht. Lediglich

bei einer einzigen Einheit im Altbau (Top 1) findet sich ein Kündigungsverzicht, aber dort verzichtet der Mieter für 12 Monate auf die Kündigung.

Zudem ist es auch als eher ungewöhnlich zu erwähnen, dass die Mietverhältnisse des Neubaus (Top 5 und Top 6) unbefristet abgeschlossen wurden. Auch im Altbau besteht nur ein einziges unbefristetes Mietverhältnis, nämlich bei Top 2, das an die ,***AB*** GmbH' vermietet wurde, an der die Bf beteiligt ist. Damit bestehen auf der Liegenschaft in der ***Straße XY*** unbefristete Mietverhältnisse ausschließlich in Konstellationen mit gesellschaftsrechtlicher Nähe.

Auf Nachfrage der RichterIn in der mündlichen Verhandlung, aus welchen Gründen für den Neubau diese Kündigungsmodalitäten gewählt wurden, führte der Vertreter der Bf aus, dass es hierfür keine speziellen Gründe gebe und dass derartige Regelungen trotz Einbindung von Rechtsanwälten in der Praxis mitunter auch zum Nachteil der GmbH übersehen werden könnten.

- **Höhe des vereinbarten Mietzinses und fehlende Marktsondierung:** Für das beschwerdegegenständliche Objekt wurde ein vergleichsweise niedriger Mietzins vereinbart, der nicht einmal die Hälfte der im gegenständlichen Fall maßgeblichen Renditemiete erreicht (vgl. dazu näher Punkt II.1. Sachverhalt sowie Punkt 2. Beweiswürdigung). Auch wenn ein moderates Abweichen vom fremdüblichen Mietzins für sich allein noch nicht zwingend zur Annahme einer bloßen Gebrauchsüberlassung führt, stellt die tatsächlich vereinbarte Miethöhe ein wesentliches Element der gebotenen Gesamtbetrachtung dar (vgl. etwa VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284). Hinzu kommt, dass das Objekt zu keinem Zeitpunkt öffentlich am Markt angeboten wurde. Weder im Hinblick auf einen Verkauf noch auf eine Vermietung wurden Inserate oder vergleichbare Maßnahmen gesetzt. Damit wurde die Möglichkeit, ein höheres Mietentgelt zu erzielen, von vornherein nicht genutzt. Ein wirtschaftlich agierender Investor hätte – insbesondere angesichts der erheblichen Investitionskosten – den relevanten Markt sondiert und das Objekt zumindest potenziellen fremden Interessenten zugänglich gemacht, um eine markadäquate Entgeltfindung sicherzustellen.

Ergänzend ist festzuhalten, dass vor der Errichtung des beschwerdegegenständlichen Neubaus keine Erhebungen zum Mietenmarkt im relevanten geographischen Einzugsgebiet vorgenommen wurden. Der Vertreter der Bf begründete dies damit, dass zum damaligen Zeitpunkt noch nicht festgestanden habe, ob das Objekt verkauft oder vermietet werden solle (s. dazu Punkt II. 2. Beweiswürdigung), und dass aufgrund der günstigen Anschaffung der Liegenschaft sowie der Ausnutzung vorhandener Baureserven von einer jedenfalls wirtschaftlich sinnvollen Investition ausgegangen worden sei. Auch wenn tatsächlich beide Varianten in Erwägung gezogen worden sein sollten, erscheint es aus Sicht eines ausschließlich an den Interessen der GmbH orientierten, wirtschaftlich agierenden Geschäftsführers

naheliegend, grds. auch den Mietenmarkt zu prüfen, um eine fundierte Entscheidungsgrundlage zu schaffen.

Der Vollständigkeit halber ist weiters festzuhalten, dass für den Neubau (Top 5 und Top 6), der tatsächlich wie ein Einfamilienhaus als Familienwohnsitz genutzt wird, für jede Wohneinheit ein gesonderter Mietvertrag abgeschlossen wurde – für Top 5 mit dem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer und seiner Ehefrau, für Top 6 ausschließlich mit dem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer – und dass auch die Gartennutzung im Mietvertrag anteilig nach Quadratmetern den beiden Tops zugeordnet wurde. Tatsächlich werden beide Tops gemeinsam als Familienwohnsitz genutzt; der Garten weist keine räumlichen Abgrenzungen auf, sondern stellt einen einheitlichen Außenbereich mit Terrasse, Pool sowie Spiel- und Freizeitflächen dar. Der Vertreter der Bf erklärte hierzu, dass es sich um zwei getrennte Wohnungen handle. Die Zuordnung der Gartenfläche sei so vorgenommen worden, wie es im Falle einer ursprünglich angedachten Parifizierung vorgenommen worden wäre.

Den beiden vorstehend lediglich ergänzend genannten Aspekten kommt für sich genommen keine ausschlaggebende Bedeutung zu; sie werden jedoch zur Abrundung des Gesamtbildes im Rahmen der Gesamtwürdigung erwähnt.

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass die umsatzsteuerliche Qualifikation der Nutzungsüberlassung als bloße Gebrauchsüberlassung unabhängig von der grundsätzlichen betrieblichen Einsetzbarkeit des Wohnobjekts zu erfolgen hat.

3.2.3. Alternativbegründung: „klassische“ verdeckte Ausschüttung

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass auch dann, wenn man zum Ergebnis gelangen würde, dass es sich nicht um eine bloße Gebrauchsüberlassung handelt, für die Bf nichts gewonnen wäre.

Beträgt nämlich die tatsächliche Miete weniger als die Hälfte der fremdüblichen Miete, tritt damit der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 ein.

Da ein funktionierender Mietenmarkt nicht nachgewiesen wurde (s. dazu genauer Punkt II. 2. Beweiswürdigung), ist die maßgebliche fremdübliche Miete im vorliegenden Fall anhand der Renditemiete zu bestimmen.

Da der tatsächliche jährliche Mietzins in Höhe von EUR 28.560,00 netto deutlich unter der Hälfte der Renditemiete von EUR 32.552,62 netto (EUR 65.105,23/2) liegt, tritt der Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 ein.

3.2.4. Zusammenfassung Umsatzsteuer

Zusammenfassend ist für den Bereich der Umsatzsteuer festzuhalten, dass beide Begründungsstränge zu dem Ergebnis führen, dass der in den Umsatzsteuervoranmeldungen 01/2022 und 02/2022 im Wege der Vorsteuerberichtigung geltend gemachte Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem beschwerdegegenständlichen Objekt zur Gänze nicht anzuerkennen ist.

Auf die aus der Nutzungsüberlassung erzielten Mieteinnahmen entfällt keine Umsatzsteuer.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt I. b. Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO (Abweisung)

Die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 18. Juni 2025, mit dem der Körperschaftsteuerbescheid 2022 vom 20. Juni 2024 aufgehoben wurde, ist abzuweisen, da sich der Spruch des Körperschaftsteuerbescheides 2022 als unrichtig erwiesen hat. Damit lagen die Voraussetzungen des § 299 BAO für die Aufhebung vor.

3.4. Zu Spruchpunkt I. c. Körperschaftsteuer (Abänderung)

Im Bereich der Körperschaftsteuer sind zwei Konstellationen denkbar: das Vorliegen von außerbetrieblichem Vermögen („Wurzelausschüttung“) oder eine „klassische“ verdeckte Ausschüttung.

Wie oben festgestellt, handelt es sich um kein Wohngebäude, das schon seiner Erscheinung nach - etwa weil es besonders repräsentativ ist - bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist. Es liegt somit kein Fall von außerbetrieblichem Vermögen vor. Liegt keine Wurzelausschüttung vor, wird aber Miete bezahlt, die geringer ist als die Renditemiete, kommt es – bei Fehlen eines funktionierenden Mietenmarktes – bei der Körperschaft zum Ansatz fremdüblicher Mieterträge in Höhe der Renditemiete (zum Fehlen des funktionierenden Mietenmarktes und der Höhe der Renditemiete s. ausführlich Punkt II.2. Beweiswürdigung).

Die Bf hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr. Der Körperschaftsteuerbescheid 2022 umfasst daher den Zeitraum vom 1.4.2021 bis 31.3.2022. Auch wenn laut Mietvertrag der Mietbeginn mit 1.1.2022 angesetzt wurde, fand die tatsächliche Nutzung des beschwerdegegenständlichen Objektes zumindest ab Beginn des Wirtschaftsjahres 2022 (1.4.2021) statt (siehe dazu näher Punkt II.2. Beweiswürdigung).

Für die körperschaftsteuerliche Beurteilung ist nicht der formelle Beginn des Mietvertrags, sondern der Zeitpunkt der tatsächlichen Nutzungsüberlassung maßgeblich, da bereits ab diesem Zeitpunkt ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Nutzungsvorteil vorlag.

Die Mieterträge erhöhen sich daher im Verhältnis zur Abgabenerklärung für die Monate April bis Dezember 2021 um insgesamt EUR 48.828,96 (EUR 5.425,44 monatlich) sowie für die Monate Jänner bis einschließlich März 2022 um insgesamt EUR 9.136,32 (EUR 5.425,44 abzüglich tatsächlich bezahlter Miete in Höhe von EUR 2.380,00, somit EUR 3.045,44 pro Monat).

Insgesamt ergeben sich damit im Vergleich zur Abgabenerklärung zusätzliche Mieterträge von EUR 57.965,28. Die im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid aufgrund der Zuteilung der beschwerdegegenständlichen Immobilie zum außerbetrieblichen Vermögen der GmbH vorgenommene Änderung der negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb von EUR -143.007,63 auf EUR -45.621,27 ist zu neutralisieren. Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 2022 ist daher dahingehend abzuändern, dass die negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit EUR -85.042,35 (EUR -143.007,63 + EUR 57.965,28) festgesetzt werden.

Die Körperschaftsteuer für das Wirtschaftsjahr 2022 beträgt weiterhin EUR 1.750,00 (Mindestkörperschaftsteuer).

3.5. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Soweit Elemente des Sachverhaltes strittig sind und diese im Wege der Beweiswürdigung zu lösen sind, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Soweit Rechtsfragen zu beurteilen waren, folgt das Bundesfinanzgericht der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung.

Die Voraussetzungen für die Zulassung der Revision sind daher nicht erfüllt.

Wien, am 29. Dezember 2025