

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Stb 1***, und ***Stb 2***, über die Beschwerde vom 9. Juni 2022 gegen die Umsatzsteuerbescheide 2015 bis 2020 und gegen die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2015, 2016, 2017 und 2020 des Finanzamtes für Großbetriebe vom 14. März 2022 zur Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

- I. Die Beschwerde betreffend die Umsatzsteuerbescheide 2015 bis 2018 und die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2015 bis 2017 werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2019 und 2020 und der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2020 werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an der die ***Privatstiftung*** unmittelbar zu 47,37 % beteiligt ist, fand eine den Zeitraum 2015 bis 2018 betreffende Außenprüfung (Nachschauzeitraum 2019 bis 2021) hinsichtlich Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kammerumlage und Kapitalertragsteuer statt.

Der Prüfer stellte - wie später auch bei einer Außenprüfung betreffend die Folgejahre 2019 bis 2021 (Nachschauzeitraum 2022 bis 2023) - fest, die Beschwerdeführerin habe auf einem der ***Privatstiftung*** gehörenden Grundstück ein besonders repräsentatives Einfamilienhaus als Superädifikat errichtet und dieses an die ***Privatstiftung*** vermietet. Anschließend sei von der ***Privatstiftung*** das Wohnhaus und der Grund und Boden Frau ***, eine der Begünstigten der ***Privatstiftung***, unentgeltlich zur Nutzung überlassen worden. Es handle sich bei dem von der Beschwerdeführerin errichteten Einfamilienhaus um eine „Luxusvilla“, die auf die individuellen Wohnbedürfnisse von Frau *** zugeschnitten sei und für das kein funktionierender Mietenmarkt existiere. Sowohl die Wohnnutzfläche als auch die Baukosten pro m² Wohnnutzfläche seien im Vergleich zu einem durchschnittlichen Einfamilienhaus um ein Vielfaches höher. Die von der Beschwerdeführerin mit der ***Privatstiftung*** abgeschlossenen Verträge würden zudem einem Fremdvergleich nicht standhalten und sei für die Nutzung des von der Beschwerdeführerin errichteten Gebäudes ein unangemessen niedriges Entgelt vereinbart bzw. geleistet worden. Als angemessen sei eine abstrakte Renditemiete in Höhe von mindestens 5 % des investierten Kapitals anzusehen, wobei auf die Bruttoinvestitionskosten von 5.374.690 Euro (exklusive Einrichtungen und Außenanlagen) abzustellen sei. Zusätzlich sei ein gesondertes Nutzungsentgelt für die mitüberlassenen Einrichtungen und Außenanlagen, die von der Beschwerdeführerin auf 10 Jahre abgeschrieben wurden, in Höhe von 62.352 Euro pro Jahr (= AfA zuzüglich 12 % Verzinsung) anzusetzen. Demgegenüber habe die Beschwerdeführerin nur eine Miete in Höhe von 3,5 % der Herstellungskosten (netto) vereinbart und vereinnahmt. Die Umstände, unter denen die Investition und die Nutzungsüberlassung durch die Beschwerdeführerin zustande gekommen sind, würden von den Umständen, unter denen eine entsprechende wirtschaftliche Tätigkeiten für gewöhnlich ausgeübt wird, deutlich abweichen. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse habe sich die Beschwerdeführerin „marktavers“ verhalten und liege der gewählten Gestaltung kein eigenwirtschaftliches Kalkül zugrunde. Es könne daher nicht von der Entfaltung einer unternehmerischen Tätigkeit iSd § 2 UStG 1994 ausgegangen werden, sodass gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 der Vorsteuerabzug nicht zustehe. Da ein auf die individuellen Wohnbedürfnisse von Frau *** zugeschnittenes und zudem auch besonders repräsentatives Gebäude, das seiner Erscheinung nach nur für die private Nutzung durch eine nahestehende Person bestimmt sei, unter fremdunüblichen Bedingungen zum Gebrauch überlassen wurde,

sei auch nach der Maßgabe des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 ein Vorsteuerauschluss geboten. Zudem sei aus diesen Gründen auch aus körperschaftsteuerlicher Sicht das von der Beschwerdeführerin errichtete Gebäude dem steuerneutralen Vermögen der Beschwerdeführerin zuzurechnen und liege insoweit keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vor.

Das Finanzamt für Großbetriebe folgte dem Prüfer und setzte mit Bescheiden vom tmm.2022 die Umsatzsteuer für die Jahre 2015 bis 2020 fest, wobei es die auf das von der Beschwerdeführerin errichtete Einfamilienhaus entfallende Vorsteuer außer Ansatz ließ und das Entgelt für die Vermietung aus den steuerbaren Umsätzen ausschied. Mit weiteren Bescheiden vom 14.3.2022 wurde unter anderem das eigene Einkommen der Beschwerdeführerin als Gruppenmitglied für die Jahre 2015, 2016, 2017 und 2020 festgestellt. Dabei wurden (neben einer hier nicht strittigen Zuschreibung auf eine Beteiligung im Jahr 2015) Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Einfamilienhaus die Eigenschaft als Betriebsausgabe versagt und die Betriebseinnahmen, um die mit der Vermietung des Einfamilienhauses erzielten Mieteinnahmen, vermindert.

Nach Beantragung einer Verlängerung der Beschwerdefrist wurde gegen die vorgenannten Bescheide mit Schriftsatz der Beschwerdeführerin vom 9.6.2022 innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben.

In der gegenständlichen Beschwerde wurde von der Beschwerdeführerin das Vorliegen einer bloßen Gebrauchsüberlassung bestritten. Eine solche sei in der bisherigen Rechtsprechung nur in Ausnahmefällen angenommen worden, und zwar in Fällen, in denen die Überlassung unentgeltlich, zu einem unüblich niedrigen Entgelt oder nicht auf Basis klarer schriftlicher Vereinbarungen erfolgte. Derartige Umstände würden im Beschwerdefall jedoch nicht vorliegen, insbesondere sei auf der Grundlage eines „*Sachverständigengutachtens*“ (Anmerkung Bundesfinanzgericht: gemeint Privatgutachten) ein fremdüblicher Mietzins vereinbart und bezahlt worden, der innerhalb der Bandbreite von 3 bis 5 % (Anmerkung Bundesfinanzgericht: vom investierten Kapital) liege, die vom Verwaltungsgerichtshof in seiner einschlägigen Rechtsprechung als angemessen erkannt worden sei. Zudem würde der Mietzins auch am oberen Ende der Zinsbandbreite, die bei Beginn der Vermietung vom Hauptverband der allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen für Wohnliegenschaften in hochwertiger oder sehr guter Lage empfohlen wurde, liegen. Die im vorliegenden Fall vereinbarte und tatsächlich entrichtete Miete weiche von einer als angemessen anzusehenden Miete daher gar nicht ab, weshalb es für die Frage der Anwendbarkeit bzw der Nichtanwendbarkeit des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 auch keinen Unterschied mache, ob die in Rede stehende Immobilie als besonders repräsentatives Wohngebäude oder als ein jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbares Objekt zu qualifizieren sei. Sowohl eine Qualifikation der Vermietung des in Rede stehenden Objekts als bloße Gebrauchsüberlassung als auch eine Anwendung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 sei daher rechtlich unrichtig. Auch für Zwecke

der Körperschaftsteuer bestehe aus den genannten Gründen für eine Zurechnung der Immobilie zum steuerneutralen bzw außerbetrieblichen Vermögen der Beschwerdeführerin kein Raum.

Die Beschwerdeführerin stellte in der Beschwerde die Anträge auf Entscheidung durch den Senat, auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf das Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung gemäß § 262 Abs 2 lit a BAO.

Das Finanzamt für Großbetriebe unterließ antragsgemäß die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung und legte die Beschwerde mit Vorlagebericht und den darin angeführten umfangreichen Akten am 8.8.2022 dem Bundesfinanzgericht vor. Zudem wurde darauf hingewiesen, dass vom Fachbereich des Finanzamtes für Großbetriebe noch eine Stellungnahme nachgereicht werde.

Mit Datum vom 7.9.2022 wurde von der Beschwerdeführerin eine Spezialvollmacht vorgelegt. In dieser wurde ausgesprochen, dass die ***Stb 1*** und die ***Stb 2*** von der Beschwerdeführerin bevollmächtigt wurden, *„Rechtsmittel (insbesondere Bescheidbeschwerde) gegen die am 14.3.2022 erlassenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2015 bis 2020 und gegen die am 14.3.2022 erlassenen Feststellungsbescheide Gruppenmitglied für die Jahre 2015, 2016, 2017 und 2020 zu erheben, den Rechtsmittelweg [...] voll auszuschöpfen, uns umfassend im Rahmen der entsprechenden (Rechtsmittel-)Verfahren vor den Abgabenbehörden, Verwaltungsgerichten (insbesondere dem Bundesfinanzgericht) [...] zu vertreten [...]“*.

Mit Schreiben vom 7.6.2022 teilte die belangte Behörde mit, dass bei der Beschwerdeführerin eine Anschlussprüfung über die Jahre 2019 bis 2021 (Nachschauzeitraum 2022 bis 2023) stattgefunden habe, die mit Verzichtserklärung auf eine Schlussbesprechung am 29.5.2024 beendet wurde. Dabei wurden Feststellungen betreffend die Umsatzsteuer der Jahre 2019 und 2020 und des Einkommens der Beschwerdeführerin des Jahres 2020, somit Jahre, die allesamt bereits beim Bundesfinanzgericht anhängig seien, getroffen.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungs-Ausschusses vom 26.8.2024 wurde mit Wirkung vom 1.9.2024 dieses Rechtsmittel aufgrund einer Pensionierung der Gerichtsabteilung 7009 zur Erledigung übertragen.

Mit Schreiben vom 20.3.2025 wurde von der Beschwerdeführerin der Antrag gem § 272 BAO auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch den Senat zurückgenommen, die diesbezügliche Mitteilung durch das Bundesfinanzgericht an die belangte Behörde erfolgte mit Schreiben vom 26.1.2026.

Mit Schreiben vom 30.9.2025 wurde vom Finanzamt für Großbetriebe eine Stellungnahme zur Bescheidbeschwerde vom 9.6.2022 eingebracht.

Mit Beschluss vom 2.2.2026 wurde die Stellungnahme des Finanzamtes für Großbetriebe zur Bescheidbeschwerde an die Beschwerdeführerin weitergeleitet. Weiters wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert zu den im Rahmen der Außenprüfung der Jahre 2019 bis 2021 (Nachschauzeitraum 2022 bis 2023) getroffenen Feststellungen, betreffend die in diesem Verfahren streitgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2019 und 2020 und den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied des Jahres 2020, eine Stellungnahme zu erstatten. Unter Hinweis auf die am 29.1.2026 stattgefundene mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht zur Geschäftszahl *** über den identen entscheidungswesentlichen Sachverhalt der Jahre 2019 bis 2021 (Nachschauzeitraum 2022 bis 2023) wurde die Beschwerdeführerin aufgefordert bekannt zu geben, ob der Antrag auf mündliche Verhandlung aufrechterhalten werde. Weiters wurde angefragt, ob und allenfalls an wen eine Zustellungsbevollmächtigung erteilt wurde.

Mit Datum vom 10.2.2026 wurde von der steuerlichen Vertretung der Bf der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Mit gleichem Datum wurde das Finanzamt für Großbetriebe gem § 274 Abs 1 letzter Satz BAO über die Zurücknahme in Kenntnis gesetzt und aufgefordert bekannt zu geben, ob ein Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt oder auf eine derartige Antragstellung verzichtet wird.

Mit Eingabe vom 11.2.2026 hat das Finanzamt für Großbetriebe auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Mit Schreiben vom 17.2.2026 als Replik zum Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 2.2.2026 verwies die Beschwerdeführerin hinsichtlich der diesem Beschluss beigefügten Stellungnahme des Finanzamtes für Großbetriebe vom 30.9.2025 auf die bereits zum Rechtsmittelverfahren mit der Geschäftszahl *** eingebrachte Äußerung vom 17.10.2025 und fügte diese bei. Hinsichtlich des Begehrens des Finanzamtes für Großbetriebe, die im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem § 150 BAO über die Prüfungsjahre 2019 bis 2021 (Folgeprüfung) getroffenen Feststellungen, betreffend die Umsatzsteuerbescheide 2019 und 2020 und den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2020, im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren zu berücksichtigen, wurde von der Vertreterin der Beschwerdeführerin ausgeführt, von einer diesbezüglichen Stellungnahme Abstand zu nehmen. Weiter wurde ausgeführt, dass die „Spezialvollmacht“ vom 7.9.2022 keine Zustellbevollmächtigung beinhalte und Beschlüsse und Erkenntnisse weiterhin an die Bf zuzustellen seien.

Abschließend wird angemerkt, dass der Richter in die Akten des Bundesfinanzgerichts zur Geschäftszahl *** betreffend den dort streitgegenständlichen Zeitraum 2019 bis 2021 (Nachschauzeitraum 2022 bis 2023), dem Protokoll zur diesbezüglichen mündlichen Verhandlung und in das dazu ergangene Erkenntnis, Einsicht genommen hat.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Die ***Privatstiftung***, FN ***, ***Bf1-Adr*** ist unmittelbar zu 47,37 % an der Beschwerdeführerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, FN ***, beteiligt.

Die übrigen 52,63 % der Gesellschaftsanteile an der Beschwerdeführerin wurden zu Beginn des Streitzeitraums von der ***, FN ***, einer 100%igen Tochtergesellschaft der ***, FN ***, gehalten. An der *** waren die ***Privatstiftung*** zu 1,81 %, Herr *** zu 49,095 % und Frau *** zu 49,095 % unmittelbar beteiligt.

Die ***Privatstiftung*** ist am ttmj nach dem Privatstiftungsgesetz, BGBl 1993/694, von folgenden Stiftern errichtet worden:

- a) ***Stifter 1***;
- b) ***Stifter 2***;
- c) ***Stifter 3***;
- d) ***Stifter 4***.

Frau ***, geb ttmj, mittlerweile verstorben am ttmj, war die geschiedene Ehegattin von Herrn Kommerzialrat *** und die Mutter von Herrn *** und von Frau ***.

Begünstigte der ***Privatstiftung*** waren im Streitzeitraum zunächst Herr *** und Frau ***. Mit Umlaufbeschluss des Vorstands der ***Privatstiftung*** vom ttmj wurde auch Frau *** als Begünstigte der ***Privatstiftung*** festgestellt.

1.2. In einem als **Vorvertrag** betitelten Vertrag, datiert mit ttmj, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der ***Privatstiftung***, wurde ua festgehalten, es bestehe das gemeinsame Vorhaben der ***Privatstiftung*** und der Beschwerdeführerin, dass die ***Privatstiftung*** die Liegenschaften EZ ***, bestehend aus dem Grundstück ***, sowie EZ ***, bestehend aus dem Grundstück ***, jeweils KG *** Ort***, BG *** Ort***, mit einer Fläche von ca 1.143 m² und einer GFZ von 0,5, um einen Kaufpreis in der Höhe von 1.485.900,00 Euro von der *** auf Basis deren Anbots vom ttmj erwirbt und an die Beschwerdeführerin vermietet, die das bestehende Altgebäude beseitigen und darauf ein Gebäude (Superadifikat), bestehend aus zwei bis drei Wohneinheiten, errichten werde. Der ***Privatstiftung*** solle hinsichtlich der größten Wohneinheit ein Vormietrecht eingeräumt werden. Die Beschwerdeführerin sei im Falle des Ankaufs der vorgenannten Liegenschaften durch die ***Privatstiftung*** berechtigt und verpflichtet, auf den gegenständlichen Liegenschaften mit einer Fläche von ca 1.143 m² und einer GFZ von 0,5 ein Gebäude

(Superädifikat) auf ihre alleinigen Kosten und unter voller Tragung des Baugrundrisikos zu errichten. Die Planung, Ausstattung und Ausführung des Gebäudes werde in Abstimmung mit der ***Privatstiftung*** erfolgen, da der ***Privatstiftung*** hinsichtlich der größten Wohneinheit ein Vormietrecht einzuräumen sei. Die Beschwerdeführerin sei verpflichtet, bei der Errichtung des Gebäudes die maximal zulässige Bruttogeschossfläche von ca 561 m² voll auszunutzen. Zu diesem Zweck würden sich daher die ***Privatstiftung*** als zukünftige Vermieterin und die Beschwerdeführerin als zukünftige Mieterin dazu verpflichten, hinsichtlich der gegenständlichen Liegenschaften einen entsprechenden Bestandvertrag mit einer Mindestlaufzeit von 30 Jahren abzuschließen. Der wertzusichernde jährliche Mietzins sei mit netto 45.000,00 Euro zuzüglich Umsatzsteuer, Betriebskosten und Abgaben zu vereinbaren.

1.3. Mit **Kaufvertrag** vom ttmj, abgeschlossen mit der ***, FN ***, ***Straße***, ***PLZ*** ***Ort***, als Verkäuferin, erwarb die ***Privatstiftung***

- die Liegenschaft EZ ***, Grundbuch *** ***Ort***, BG ***Ort***, bestehend aus dem Grundstück *** im Ausmaß von ca 1.143 m², samt dem darauf errichteten Gebäude mit Ausbaugenehmigung des Magistrats ***Ort*** vom ttmj, GZ *** und
- die Liegenschaft EZ ***, Grundbuch *** ***Ort***, BG ***Ort***, bestehend aus dem Grundstück *** im Ausmaß von ca 413 m²

für einen Kaufpreis in Höhe von 1.485.900,00 Euro.

1.4. Im April 2015 wurde von der Beschwerdeführerin ein Baubewilligungsansuchen betreffend den **Abbruch** des auf der Liegenschaft EZ ***, Grundbuch *** ***Ort***, BG ***Ort*** errichteten Gebäudes unterfertigt. Am ttmj wurde das Baubewilligungsansuchen an die Baubehörde übermittelt. Bei dem Gebäude handelte es sich um ein Wohnhaus mit 263,7 m² Wohnnutzfläche mit Keller und Doppelgarage. Die Restnutzungsdauer des Gebäudes belief sich im Jahr 2015 auf 31 Jahre.

1.5. Mit als „**Kaufvertrag**“ betitelter Vertrag vom ttmj, abgeschlossen zwischen der ***Privatstiftung*** als „Verkäuferin“ und der Beschwerdeführerin als „Käuferin“, wurde der Erwerb des auf der Liegenschaft EZ ***, Grundbuch *** ***Ort***, BG ***Ort***, errichteten Gebäudes durch die Beschwerdeführerin um einen Kaufpreis von 305.000,00 Euro vereinbart. In der Vertragsurkunde wurde ua festgehalten, dass die Übergabe bzw Übernahme des Kaufgegenstandes bereits mit ttmj erfolgt sei.

1.6. Mit **Bestandvertrag** vom ttmj, abgeschlossen zwischen der ***Privatstiftung*** als Vermieterin und der Beschwerdeführerin als Mieterin, nahm die Beschwerdeführerin das Grundstück EZ ***, GB *** ***Ort***, BG ***Ort***, bestehend aus Grundstück ***, im

Ausmaß von ca 1.143 m² sowie das Grundstück EZ ***, GB *** **Ort***, BG ***Ort***, bestehend aus Grundstück ***, mit einer Fläche von ca 413 m², in Bestand.

Im Bestandvertrag wurde festgehalten, dass die Beschwerdeführerin das vertragsgegenständliche Grundstück ***, EZ ***, GB *** **Ort***, BG ***Ort***, zum Zwecke der Errichtung einer Baulichkeit als Superädifikat in Bestand nimmt. Die Errichtung der Baulichkeit erfolge seitens der Beschwerdeführerin in der Absicht, dass diese nicht stets auf der bezeichneten Bestandfläche bleiben soll. Die Beschwerdeführerin sei daher berechtigt und verpflichtet, auf alleinige Kosten unter voller Tragung des Baugrundrisikos ein Superädifikat zu errichten. Eigentümerin dieses Superädifikates sei die Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin beabsichtige, auf der Bestandfläche ein Gebäude, bestehend aus 2-3 Wohneinheiten, zu errichten. Die Beschwerdeführerin sei verpflichtet, bei der Errichtung des Gebäudes die maximal zulässige Bruttogeschossfläche von ca 561 m² auf der Fläche gemäß Plan Beilage ./I voll auszunutzen, sofern eine Unterschreitung der vollen Ausnutzung nicht aus architektonischen Gründen sinnvoll ist oder bürgerliche oder außerbürgerliche Dienstbarkeiten einer solchen entgegenstehen. Die Planung, Ausstattung und Ausführung des Gebäudes habe in Abstimmung mit der Vermieterin zu erfolgen, da dieser hinsichtlich der größten Wohneinheit ein Vormietrecht eingeräumt wird.

Betreffend Beginn und Dauer des Bestandverhältnisses wurde vereinbart:

„1. Das Bestandverhältnis hat am 01.01.2015 begonnen und wird auf unbestimmte Zeit geschlossen. Es kann grundsätzlich von beiden Parteien unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist zum 31.12. eines jeden Jahres aufgekündigt werden, wobei die Vertragsparteien auf die Dauer von 50 Jahren ab Beginn des Bestandverhältnisses auf eine Kündigung dieses Vertrages verzichten, sodass das Bestandverhältnis erstmals mit Wirkung zum 31.12.2065 aufgekündigt werden kann.

2. Der Vermieterin steht jedoch unbeschadet des in Abs. 1. vereinbarten Kündigungsverzichts das Recht zu, das Bestandverhältnis sofort aufzukündigen, wenn

a) die Mieterin [Anmerkung Bundesfinanzgericht: Beschwerdeführerin] trotz schriftlicher, mittels Einschreiben an die Geschäftsführung gerichteter Mahnung, beinhalten eine Nachfrist von 6 (sechs) Wochen, mit der Bezahlung des Bestandzinses derart säumig ist, dass sie mit Ablauf der Nachfrist den Rückstand nicht vollständig entrichtet hat, oder

b) die Eröffnung eines über das Vermögen der Mieterin einzuleitenden Insolvenz- oder Ausgleichsverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen wird.

3. Festgehalten und vereinbart wird, dass das Bestandverhältnis mit sofortiger Wirkung aufgelöst wird, wenn die Vermieterin von ihrem Optionsrecht gemäß Optionsvertrag vom tmmjj [Anm: s dazu im Folgenden, Punkt 1.7] Gebrauch macht.“

Als Bestandzins wurden 29.500,00 Euro per annum, wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex 2010 (VPI 2010), verlautbart von der Bundesanstalt Statistik Austria, zzgl USt, Betriebskosten und Abgaben, vereinbart.

Betreffend die Beendigung des Bestandverhältnisses wurde vereinbart, dass die Beschwerdeführerin bei Beendigung des Vertragsverhältnisses berechtigt sei, die Baulichkeit zu entfernen. Unterlässt die Beschwerdeführerin dies, gehe das Eigentumsrecht an der Baulichkeit entschädigungslos an die Vermieterin über.

1.7. Mit **Optionsvertrag** vom ttmmjj, abgeschlossen zwischen der ***Privatstiftung*** als Optionsnehmerin und der Beschwerdeführerin als Optionsgeberin, räumte die Beschwerdeführerin der ***Privatstiftung*** das Recht ein, unter bestimmten Voraussetzungen durch einseitige schriftliche Erklärung (Optionsausübungserklärung) gegenüber der Beschwerdeführerin einen Kaufvertrag über das von der Beschwerdeführerin auf der Liegenschaft EZ ***, GB *** **Ort***, BG ***Ort*** zu errichtende Superädifikat zum Abschluss zu bringen. Den im Optionsvertrag vereinbarten Voraussetzungen zufolge kann die Optionsausübungserklärung von der ***Privatstiftung*** frühestens ab jenem Zeitpunkt gegenüber der Optionsgeberin abgegeben werden, ab welchem Frau ***, geb ttmmjj, die für sie vorgesehenen Bestandflächen, hinsichtlich derer die ***Privatstiftung*** ein Vormietrecht hat, nicht mehr benötigt. Als Kaufpreis sei ein Betrag in Höhe der von der Beschwerdeführerin aufgewendeten Errichtungskosten für den Kaufgegenstand zuzüglich angefallener Instandsetzungskosten, wertgesichert nach dem VPI 2010, abzüglich der von der Optionsgeberin bereits geltend gemachten AfA, zu vereinbaren. Als Basisindexzahl werde die Indexzahl jenes Monats vereinbart, in welchem die Beschwerdeführerin mit der Bauführung begonnen hat.

1.8. Mit Bescheid der Baubehörde vom ttmmjj wurde der Beschwerdeführerin die Baubewilligung für den **Abbruch** des Bestandswohnhauses auf Grundstück-Nummer (in der Folge Gst) ***, KG ***Ort***, Liegenschaft ***Straße***, erteilt. In der Folge wurde das Gebäude im Auftrag der Beschwerdeführerin abgerissen, wobei sich die Abbruchkosten auf 33.000,00 Euro exkl USt beliefen.

1.9. Mit „**Architektenwerkvertrag**“ vom ttmmjj beauftragte die Beschwerdeführerin die *** mit der Erbringung der Planungsleistungen für das Projekt „*Wohnhaus* ***Straße***, ***PLZ*** ***Ort***“.

Mit Werkvertrag vom ttmm.2016 beauftragte die Beschwerdeführerin die *** mit dem Projektmanagement, mit diversen Planungsleistungen, mit der Ausübung der örtlichen Bauaufsicht sowie mit der Planungs- und Baustellenkoordination für das Projekt „*Bauvorhaben Neubau Wohnhaus* ***Straße***, ***PLZ*** ***Ort***“.

1.10. Alleiniger Gesellschafter sowie Geschäftsführer der *** ist Herr ***.

1.11. Bei dem Architekten *** (im Folgenden nur „Architekt“) handelt es sich um einen langjährigen Freund der Familie ***. Dieser erstellte zunächst aufgrund der diesbezüglichen Vorgabe durch die Beschwerdeführerin einen Entwurf für ein Wohnhaus mit zwei Wohneinheiten (mit Einliegerwohnung im Gartengeschoß) und wurde auf dieser Grundlage eine Baubewilligung erwirkt. Auf Drängen des Architekten, der Bedenken hinsichtlich der späteren Verwertbarkeit des Objekts äußerte, erfolgte in der Folge eine Umplanung auf eine einzige Wohneinheit und wurde von der Baubehörde auf der Grundlage eines neuen Einreichplanes, der ein Einfamilienhaus zum Gegenstand hatte, am ttmjj eine neue Baubewilligung erteilt.

Seitens der Beschwerdeführerin wurde dem Architekten die Vorgabe gemacht, die zulässige Geschoßflächenzahl auszunutzen, darüberhinausgehende Vorgaben sind seitens der Beschwerdeführerin nicht erfolgt. Insbesondere wurde dem Architekten für das Projekt kein Kostenlimit vorgegeben, soweit die Kosten von der Beschwerdeführerin zu tragen waren.

Es war von vorneherein geplant, dass das zu errichtende Gebäude Frau *** als Wohnsitz dienen soll. Das Gebäude wurde daher von der Beschwerdeführerin nicht am Markt zur Miete angeboten und auch nicht beworben. Ebenso wenig hat die Beschwerdeführerin ermittelt, zu welchem Preis das zu errichtende Gebäude am Markt, dh im Falle der Vermietung an einen fremden Dritten, nachhaltig vermietet werden könnte.

In Bezug auf den Grundriss, die Raumanordnung und die Anzahl der Räume wurde vom Architekten zunächst ein eigener Entwurf erstellt. Danach wurde vom Architekten mit Frau *** besprochen, was an Räumen benötigt wird. Zudem wurden insbesondere auch betreffend Bodenbeläge, Türen und Einrichtung die Wünsche von Frau *** berücksichtigt.

1.12. Zu Projektbeginn erwartete die Beschwerdeführerin Herstellungskosten von ca 3 Millionen Euro.

Mit Schreiben vom ttmjj teilte die Beschwerdeführerin der ***Privatstiftung*** mit, dass mit einer Fertigstellung des Gebäudes zu Beginn des 3. Quartals 2017 gerechnet werde und ersuchte die Beschwerdeführerin die ***Privatstiftung*** betreffend den Bestandvertrag vom ttmjj (siehe oben Punkt 1.6) – auch rückwirkend für das Jahr 2015 – um eine Aussetzung des Bestandszinses für die Liegenschaft ***Straße***. Dies mit der Begründung, dass die ursprünglich geplanten Baukosten – insbesondere aufgrund logistischer Schwierigkeiten in Zusammenhang mit der Zufahrt zur Baustelle und der nunmehr geplanten Haustechnik – nicht eingehalten werden können.

Diesem Ersuchen kam die ***Privatstiftung*** nach.

1.13. Im Juli 2019 empfahl der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin, die ***Stb 1***, betreffend die Vermietung des Objekts ***Straße*** an die ***Privatstiftung*** im Hinblick

auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Verrechnung einer Renditemiete in der Bandbreite von 3 bis 5 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Diesfalls könne der vom steuerlichen Vertreter erstellten Präsentationsunterlage zufolge eine verdeckte Gewinnausschüttung ausgeschlossen werden und werde auch umsatzsteuerrechtlich die Vorsteuerabzugsfähigkeit sichergestellt.

1.14. Die **Fertigstellung** des Einfamilienhauses *****Straße***, ***PLZ*** ***Ort*****, erfolgte im Oktober 2019. Die Bauvollendungsanzeige wurde mit ttmj datiert.

1.15. Mit **Umlaufbeschluss** des Vorstands der *****Privatstiftung***** vom ttmj wurde Frau *******, geb ttmj, als Begünstigte der *****Privatstiftung***** festgestellt. Zudem wurde beschlossen, Frau ******* die gesamte Liegenschaft *****Straße***, ***PLZ*** ***Ort***** (Grund und angemietetes Gebäude), unentgeltlich ab ttmj als Zuwendung der Stiftung zur Gewährleistung der standesgemäßen Versorgung der Genannten zur Nutzung zu überlassen.

1.16. Mit **Mietvertrag** vom ttmj, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin als Vermieterin und der *****Privatstiftung***** als Mieterin, nahm die *****Privatstiftung***** das auf der Liegenschaft EZ *******, GB ***** ***Ort*****, BG *****Ort***** mit der Grundstücksadresse *****Straße***, ***PLZ*** ***Ort*****, von der Beschwerdeführerin als Superädifikat errichtete Einfamilienhaus, bestehend aus Wohnraum im Ausmaß von 496 m², Technikräume/Keller im Ausmaß von 210 m², 24 m² Garage und 197 m² Terrassen, in Bestand. Dabei wurde betreffend die Verwendung des Mietgegenstandes festgehalten, dass die Vermietung ausschließlich zu Wohnzwecken von Frau *******, geb ttmj (Begründung des Hauptwohnsitzes von Frau *******) erfolgt. Eine andere Verwendung, insbesondere für Geschäftszwecke, sei ausgeschlossen.

Betreffend Beginn und Dauer des Mietverhältnisses wurde ua vereinbart, dass das Mietverhältnis am ttmj beginnt und auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird. Weiters wurde vereinbart, dieses könne grundsätzlich von beiden Parteien unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist mittels eingeschriebenen Briefes zum Ende eines jeden Kalenderquartals aufgekündigt werden, wobei die Vertragsparteien für die Dauer der Nutzung des Mietgegenstandes durch Frau *******, geb ttmj, auf eine Kündigung dieses Vertrages verzichten würden. Das Mietverhältnis werde mit sofortiger Wirkung aufgelöst, wenn der Bestandvertrag vom ttmj, abgeschlossen zwischen der *****Privatstiftung***** als Vermieterin und der Beschwerdeführerin als Mieterin, aufgelöst wird.

Betreffend den Mietzins wurde vereinbart, dass dieser aus dem Hauptmietzins, den Betriebskosten, öffentlichen Abgaben und Aufwendungen, den Heiz- und Warmwasserkosten sowie der Umsatzsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe besteht. Der monatliche Hauptmietzins betrage 9.000,00 Euro zzgl 10 % USt und sei wertgesichert unter Zugrundelegung des von der Bundesanstalt Statistik Austria verlautbarten Verbraucherpreisindex 2015. Ausgangsbasis für die Wertsicherung sei die für den Monat des Mietbeginns verlautbarte Indexzahl (Basisindexzahl). Der Hauptmietzins erhöhe oder

vermindere sich im gleichen Ausmaß, wie sich die für den Monat der jeweiligen Fälligkeit verlaubliche Indexzahl gegenüber der Basisindexzahl erhöht oder vermindert hat. Änderungen der Indexzahl bis zu 3 % würden unberücksichtigt bleiben.

1.17. Die Berechnung des im Mietvertrag vom ttmj vereinbarten Hauptmietzinses erfolgte auf Basis eines Renditeansatzes von 3-5 % und geplanten Baukosten von MEUR 3,3. Zur Ermittlung der Höhe der Baukosten zog der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin den betreffenden Kontostand aus dem Monat Februar 2019 heran und rechnete diesem einen Sicherheitszuschlag von 200.000,00 Euro hinzu.

Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages waren bereits massive Baukostenüberschreitungen eingetreten, die dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin allerdings erst nachträglich zur Kenntnis gelangten.

1.18. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages vom ttmj war Frau ***, geboren am ttmj, *** Jahre alt. Sie hatte zu diesem Zeitpunkt daher statistisch eine fernere Lebenserwartung von ca 11 Jahren.

1.19. Im Wirtschaftsjahr 2020/21 wurden von der Beschwerdeführerin noch weitere Herstellungskosten des Gebäudes in Höhe von 772.049,48 Euro sowie Zugänge aus Außenanlagen (insb Gartengestaltung) und Betriebs- und Geschäftsausstattung in Höhe von 469.781,61 Euro buchhalterisch erfasst. Die **endgültigen Baukosten** inklusive aller Außenanlagen und Einrichtungen lagen bei 4.518.038,97 Euro (netto). Davon entfielen 173.002,81 Euro netto auf die Außenanlagen und 296.778,80 Euro netto auf Einrichtungen (insb Küche, Küchengeräte, etc) und Videoüberwachung („*Betriebs- und Geschäftsausstattung*“). 4.048.257,36 Euro netto entfielen auf das Gebäude.

Die Kosten für Außenanlagen sowie die als „*Betriebs- und Geschäftsausstattung*“ verbuchten Kosten wurden von der Beschwerdeführerin auf eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben (AfA-Satz von 10 %). Betreffend das Gebäude wurde von der Beschwerdeführerin unternehmensrechtlich eine Nutzungsdauer von 50 Jahren unterstellt (AfA-Satz von 2 %).

1.20. Der Kaufpreis, die Anschaffungsnebenkosten und die Abbruchkosten im Zusammenhang mit dem auf der Liegenschaft EZ ***, Grundbuch *** Ort***, BG *** Ort***, ehemals befindlichen Altgebäude (siehe Punkte 1.4 und 1.5) haben sich in Summe auf 359.127,10 Euro netto belaufen. Diese Kosten wurden von der Beschwerdeführerin als Sofortaufwand behandelt.

Die Beschwerdeführerin brachte im Zusammenhang mit dem Projekt ***Straße***, ***PLZ*** ***Ort*** somit insgesamt eine **Investitionssumme** von 4.877.166,07 Euro netto (inklusive aller Außenanlagen und Einrichtungen) auf.

1.21. Am 1.9.2020 beauftragte die Beschwerdeführerin betreffend das Objekt *****Straße*****, *****PLZ*** ***Ort*****, die ******* mit der Erstellung eines Wertermittlungsgutachtens zum Zweck der Darstellung des Mietenmarktes für die gegenständliche Assetklasse im Raum *****Ort***** und der Berechnung der Renditemiete, mit detaillierter Ableitung des Zinssatzes.

1.22. Am ttmj erfolgte die **Übergabe** des Objekts *****Straße*****, *****PLZ*** ***Ort*****, an die *****Privatstiftung*****, wobei im Übergabeprotokoll im Wesentlichen nur die Anzahl der übergebenen Schlüssel, die Zählerstände betreffend Strom und Fernwärme und der Umstand, dass es sich um einen Erstbezug handle und dass das Objekt frisch ausgemalt sei, dokumentiert wurden. Insbesondere eine Dokumentation betreffend die übergebenen Einrichtungsgegenstände wurde nicht erstellt.

1.23. Am ttmj begründete Frau ******* ihren Hauptwohnsitz an der Adresse *****Straße*****, *****PLZ*** ***Ort*****.

1.24. Am ttmj vereinbarten die Beschwerdeführerin und die *****Privatstiftung***** einen **Nachtrag zum Mietvertrag** vom ttmj. Diesem Nachtrag zufolge solle der monatliche Hauptmietzins 14.200,00 Euro zzgl 10 % USt mit Wirkung ab 1.10.2020 betragen. In der Präambel dieses Nachtrages wurde ua ausgeführt, dass mit Mietvertrag vom ttmj als monatlicher Hauptmietzins, auf Grundlage der prognostizierten Baukosten, ein monatlicher Betrag in Höhe von 9.000,00 Euro zzgl 10 % USt vereinbart worden sei. Nach Abschluss des gegenständlichen Bauprojektes stehe nunmehr fest, dass die tatsächlich angefallenen Baukosten die prognostizierten Kosten erheblich überschreiten. Da der monatliche Mietzins von beiden Vertragsparteien immer als Renditemiete verstanden worden sei, sei nunmehr aufgrund der erhöhten Baukosten eine entsprechende Anpassung des Mietzinses erforderlich.

1.25. Im **Wertermittlungsgutachten** der ******* vom ttmj wurde betreffend das Gebäude (Superädifikat) *****Straße*****, *****PLZ*** ***Ort*****, zum Stichtag 9.9.2020 eine Renditemiete von gerundet 14.200,00 Euro „festgesetzt“. Dabei gingen die Gutachter von Herstellkosten iHv gerundet 4.870.000,00 Euro und einem Kapitalisierungszinssatz bzw einer „objektspezifischen Rendite“ von 3,50 % aus.

Der Kapitalisierungszinssatz wurde von den Gutachtern auf der Grundlage der durchschnittlichen Sekundärmarktrendite der vergangenen 20 Jahre (Umlaufgewichtete Durchschnittsrendite für Bundesanleihen) in Höhe von 2,46 % abzüglich der durchschnittlichen Geldwertanpassung der vergangenen 20 Jahre (-1,92 %) ermittelt. Der so ermittelte Zinssatz wurde sodann um objektspezifische Risikozuschläge erhöht, wobei die Eigenschaft „Superädifikat“ als Standortrisiko (+0,5 %), die Eigenschaft „Hoher Standard“ als Sanierungs- und Modernisierungsrisiko (+1 %), die Eigenschaft „Hochpreisig“ als Mietentwicklungsrisiko (+1 %) und die Eigenschaft „Single-Tenant“ als objektspezifisches Risiko (+0,5 %) berücksichtigt wurden.

1.26. Das Einfamilienhaus wurde in gehobenem Standard errichtet, befindet sich am Fuß des ***Berg***, östlich der ***Fluss***, ist fußläufig vom Stadtzentrum ***Ort*** aus erreichbar und befindet sich sohin in sehr guter (Wohn-)Lage. Es hat eine Nutzfläche von 927,50 m² bzw eine Wohnfläche von 559,21 m². Das Wohnhaus gliedert sich in ein Erd-, Zwischen und Gartengeschoß. Angrenzend an das Wohnhaus befindet sich eine Garage.

Die Freiflächen in Form von Terrassen weisen eine Gesamtfläche von rund 200 m² auf. Im Gartengeschoß befindet sich ein rund 82 m² großes Schwimmbad (Schwimmbecken 780 x 300 x 150 cm) mit angrenzendem Fitnessraum und Dampfbad.

Im Detail stellt sich die Flächenaufstellung wie folgt dar:

Ebene	Nutzung	Nutzfläche in m²	Wohnfläche in m²
Erdgeschoß	Vorraum	3,64	3,64
Erdgeschoß	Vorraum	12,20	12,20
Erdgeschoß	Diele	11,67	11,67
Erdgeschoß	Garderobe	7,80	7,80
Erdgeschoß	Vorraum	3,72	3,72
Erdgeschoß	WC	3,44	3,44
Erdgeschoß	AR	3,40	3,40
Erdgeschoß	Küche	22,20	22,20
Erdgeschoß	Wohnraum	62,94	62,94
Erdgeschoß	Terrasse	19,17	3,83
Erdgeschoß	Terrasse	60,06	12,01
Erdgeschoß	Garage	24,04	0,00
Summe EG		234,28	146,86
Zwischengeschoß	Vorraum	6,10	6,10
Zwischengeschoß	Vorraum	6,34	6,34
Zwischengeschoß	Bad	6,67	6,67
Zwischengeschoß	Vorraum	6,29	6,29

Zwischengeschoß	Gast	22,81	22,81
Zwischengeschoß	Gang	7,54	7,54
Zwischengeschoß	Gast	20,16	20,16
Zwischengeschoß	Bad	8,36	8,36
Zwischengeschoß	AR	4,16	4,16
Zwischengeschoß	Wirtschaftsraum	17,91	17,91
Zwischengeschoß	Vorraum	4,24	4,24
Zwischengeschoß	Bad	20,35	20,35
Zwischengeschoß	Schlafzimmer	22,68	22,68
Zwischengeschoß	Ankleide	43,70	43,70
Zwischengeschoß	Lager	17,34	0,00
Zwischengeschoß	Lager	10,66	0,00
Zwischengeschoß	Terrasse	9,30	1,86
Zwischengeschoß	Terrasse	43,52	8,70
Summe ZG		278,13	207,87
Gartengeschoß	Vorraum	6,10	6,10
Gartengeschoß	Stiege	20,52	20,52
Gartengeschoß	Fitness	45,98	45,98
Gartengeschoß	WC	2,28	2,28
Gartengeschoß	Vorraum	3,79	3,79
Gartengeschoß	Dusche	2,28	2,28
Gartengeschoß	Dampfbad	5,28	5,28
Gartengeschoß	Schwimmbad	81,81	81,81
Gartengeschoß	Technik	18,00	0,00

Gartengeschoß	Technik	14,61	0,00
Gartengeschoß	Verteiler	8,71	0,00
Gartengeschoß	Technik	18,33	0,00
Gartengeschoß	Keller	23,40	23,40
Gartengeschoß	Gartengeräte	21,60	0,00
Gartengeschoß	Terrasse	65,21	13,04
Summe GG		337,90	204,48
Technikgeschoß	Schwimmtechnik	77,19	0,00
Summe alle Geschoße		927,50	559,21

Die Erschließung erfolgt über eine Aufzugsanlage und ein Stiegenhaus.

Bei der Einrichtung wurden ua Waschtische und WCs aus weißem Porzellan in sehr hochwertiger Ausführung sowie eine hochwertige Einbauküche mit Edelstahlfronten und hochwertigen Geräten verbaut. Zudem wurde an Elektroinstallationen ein BUS-System im ganzen Haus, Haustechnik mit eigenem Server und zusätzlich ein Alarmsystem und eine umfangreiche Videoüberwachung mit eigenem Server eingebaut.

1.27. Ein durchschnittliches Einfamilienhaus hatte in ***Ort*** im Jahr 2019 eine **Nutzfläche** von 143,3 m².

1.28. Die gewöhnlichen **Herstellungskosten** für Einfamilienhäuser „*normaler Ausstattung*“ in ***Ort*** (Stadtgebiet) befanden sich in den Jahren 2019 und 2020 jeweils innerhalb einer Bandbreite von 2.541 Euro je m² bis 3.146 Euro je m² Wohnnutzfläche (Anmerkung Bundesfinanzgericht: Beträge jeweils inklusive 20 % Umsatzsteuer). Dies entspricht netto einer Bandbreite von 2.118 Euro je m² bis 2.622 Euro je m² Wohnnutzfläche.

Unter „*normaler Ausstattung*“ ist dabei zu verstehen: Standard etwa nach Wohnbauförderungsrichtlinien (Mindestausstattung), keine Individualausstattung, zeitgemäße Bauweise, bauphysikalische Mindestwerte nach jeweiliger Norm (Normalverbraucher).

Bei der Wohnnutzfläche handelt es sich um die Netto-Raumfläche (NRF) laut ÖNORM B 1800:2013 (in Verbindung mit ÖNORM EN 15221-6:2011) der Räume innerhalb des Wohnungsverbandes. Balkone, (überbaute) Terrassen etc sind nicht in der Wohnnutzfläche enthalten.

Die „Herstellungskosten“ umfassen weder Kosten für Einrichtung noch Kosten für Außenanlagen. Ebenso wenig enthalten diese die Baureifmachung, wie zB allfällig erforderliche Altlastenbereinigungen, Abbruchmaßnahmen, Rückbaumaßnahmen, die Herstellung von besonderen Geländeoberflächen (Bodenbewegungen, Rodungen), die Errichtung von Provisorien etc.

Für das Gebäude ***Straße***, ***PLZ*** ***Ort***, fielen Herstellungskosten im vorstehenden Sinn in Höhe von 4.048.257,36 Euro netto an (s Punkt 1.18) und hat das in Rede stehende Gebäude eine Wohnnutzfläche im oben erläuterten Sinn von 730,24 m². Die tatsächlichen Herstellungskosten pro m² Wohnnutzfläche beliefen sich demnach auf rund 5.543,74 Euro netto.

1.29. Die Renditemiete – verstanden als Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors, der einen möglichst hohen Mietertrag erzielen möchte, bei Vermietung von gut rentierlichen Wohnungen (kleinere Wohnungen in guter bis mäßig guter Lage) – lag im Streitzeitraum mindestens bei 4,25 % der Investitionssumme.

Unter Investitionssumme ist dabei ein Nettobetrag zu verstehen, da marktüblich agierende Immobilieninvestoren bei Investition in eine zu Wohnzwecken zu vermietende Liegenschaft mit dem Vorsteuerabzug rechnen und die Bruttoanfangsrendite daher stets mit dem Netto-Kaufpreis errechnen.

1.30. Die Vermietung des Objekts ***Straße***, ***PLZ*** ***Ort*** an die ***Privatstiftung*** fand in Anbetracht der obigen Feststellungen nicht unter Bedingungen statt, unter denen eine Vermietung für gewöhnlich ausgeübt wird. Die Vermietungstätigkeit der Beschwerdeführerin stellt sich als fremdunüblich dar und wäre eine Vermietung an einen fremden Dritten zu vergleichbaren Bedingungen nicht denkbar. Es ist von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung für die Überlassung des in Rede stehenden Objekts zur Nutzung und für die zu diesem Zweck von der Beschwerdeführerin getätigten Investitionen auszugehen.

Insbesondere hätte ein wirtschaftlich agierender Investor zunächst bereits vor der Errichtung eines Mietobjektes den Mietenmarkt (im gegebenen geographischen Einzugsgebiet) erkundet, um Fehlinvestitionen zu vermeiden und Erkundigungen dahingehend angestellt, zu welchem Preis das geplante Objekt am Markt vermietet werden kann. Bei dem beschwerdegegenständlichen Objekt wurde die Errichtung demgegenüber nicht unter Berücksichtigung der zu erwartenden Rendite durchgeführt, sondern stand ohne Rücksicht auf die Kosten der konkrete Kundenwunsch – einer der Beschwerdeführerin nahestehenden Person – im Vordergrund und wurde das Objekt von der Beschwerdeführerin nicht am Markt zur Miete angeboten, da von vorneherein feststand, dass dieses Frau *** als Wohnsitz dienen wird (s dazu oben Punkt 1.11).

Nach Bauvollendung verpflichtete sich die Beschwerdeführerin gegenüber der ***Privatstiftung*** vertraglich (Mietvertrag vom ttmj; s oben Punkt 1.16) zu einer Vermietung gegen ein Entgelt von 9.000,00 Euro netto im Monat, obwohl zu diesem Zeitpunkt die endgültigen Baukosten noch nicht feststanden bzw der Beschwerdeführerin noch nicht bekannt waren und auch die Herstellungs- bzw Anschaffungskosten für die mitvermieteten Einrichtungen und Außenanlagen noch nicht bekannt waren (s oben Punkt 1.17 und Punkt 1.19). Dennoch wurde vertraglich keine Anpassungsmöglichkeit an die tatsächlichen Investitionskosten vorgesehen und verzichtete die Beschwerdeführerin zudem für die Dauer der Nutzung des Mietgegenstandes durch Frau *** auf eine Kündigung des Mietvertrages. Der jährliche Mietzins von 108.000,00 Euro, an den sich die Beschwerdeführerin vertraglich band, war im Ergebnis wesentlich geringer als die in den ersten 10 Jahren der Nutzung nach der Maßgabe der tatsächlichen Kosten anfallenden unternehmensrechtlichen Abschreibungen von 127.943,31 Euro per annum ($4.048.257,36 * 2 \%$ für das Gebäude + $469.781,61 * 10 \%$ für Einrichtungen und Außenanlagen; s oben Punkt 1.19). Hinzukommt, dass die Beschwerdeführerin bereits vor Bauvollendung mehrere Hunderttausend Euro an Sofortaufwand verbucht hatte (insbesondere 359.127,10 Euro iZm dem von der Beschwerdeführerin abgerissenen Altbestand; s oben Punkt 1.20). Die Beschwerdeführerin ging somit eine nicht fremdübliche Verpflichtung zu einer – auch in Anbetracht der erwartbaren Dauer der Vermietung (s dazu im Folgenden) – voraussichtlich nicht kostendeckenden Vermietung ein.

Dass der Mietzins nachträglich (mehr als 1 Jahr nach Beginn der Vermietung) noch angehoben wurde (s oben Punkt 1.24), ist darauf zurückzuführen, dass die Mieterin (***Privatstiftung***) der Mietzinserhöhung freiwillig zustimmte. Ein fremder Dritter hätte demgegenüber auf der Einhaltung des ursprünglich abgeschlossenen Vertrages bestanden.

Als unüblich ist es schließlich auch anzusehen, dass es die ***Privatstiftung*** im Falle des Ablebens von Frau ***, die zum Zeitpunkt des Vermietungsbeginns statistisch eine fernere Lebenserwartung von ca 11 Jahren hatte (s oben Punkt 1.18), oder etwa auch im Falle eines Wegzuges von Frau *** nach Maßgabe der getroffenen Vereinbarungen in der Hand hatte, den Mietvertrag über das von der Beschwerdeführerin errichtete Objekt zu kündigen und das Objekt von der Beschwerdeführerin zu einem Kaufpreis zu erwerben, der lediglich den von der Beschwerdeführerin aufgewendeten Errichtungskosten zuzüglich angefallener Instandsetzungskosten, wertgesichert nach dem VPI 2010 abzüglich der von der Beschwerdeführerin bereits geltend gemachten AfA, entspricht (s oben Punkt 1.6 und Punkt 1.7). Die Beschwerdeführerin ging damit die Verpflichtung ein, das auf ihre Kosten und ihr Risiko errichtete Objekt im Falle der Wahrnehmung der entsprechenden Option durch die ***Privatstiftung*** ohne Abgeltung allfälliger Wertsteigerungen und ohne Abgeltung der von der Beschwerdeführerin erbrachten Projektleistungen zu verkaufen. Auch eine derartige Verpflichtung wäre einem fremden Dritten gegenüber nicht eingegangen worden. Zudem hätte sich ein marktüblich agierender Investor bei einer derartigen Investition einem Fremden

gegenüber durch die Mietvertragsgestaltung (insbesondere Dauer, Kündigungsmöglichkeiten und Wertsicherung) dahingehend abgesichert, dass er langfristig eine marktübliche Rendite aus der Vermietung erzielt.

1.31. Das Vorliegen eines **funktionierenden Mietenmarktes** für das Objekt *****Straße*****, *****PLZ*** ***Ort***** wurde von der Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen.

1.32. Nach dem Ableben von Frau ******* am ttmj wurde die Liegenschaft *****Straße*****, *****PLZ*** ***Ort***** (sowohl das der Beschwerdeführerin gehörende Superädifikat als auch der, der *****Privatstiftung***** gehörende, Grund und Boden) von der *****Privatstiftung***** und der Beschwerdeführerin als Verkäuferinnen an eine fremde Person verkauft. Die Unterfertigung des Kaufvertrages erfolgte am ttm. bzw ttmj. Die Übergabe an den Käufer erfolgte am ttmj. Der Verkaufspreis für das Grundstück und das Gebäude belief sich in Summe auf *****Gesamtbetrag***** Euro, wovon *****Anteil Gebäude***** Euro an die Beschwerdeführerin für das Gebäude flossen. Eine Option zur Umsatzsteuerpflicht der Grundstückslieferung gemäß § 6 Abs 2 UStG 1994 wurde nicht ausgeübt. Die Vermietung des Gebäudes *****Straße***** an die *****Privatstiftung***** durch die Beschwerdeführerin erfolgte bis zum ttmj.

1.33. Mit Bericht gem § 150 BAO vom 28.6.2024 wurde die Außenprüfung betreffend die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer der Jahre 2019 bis 2021 und den Nachschauzeitraum 2022 bis 2023 (Folgeprüfung) abgeschlossen. Auf eine Schlussbesprechung wurde gem § 149 Abs 2 BAO bereits am 29.5.2024 verzichtet.

Im Rahmen der Prüfung wurden die im Anhang zu Tz 8 des Außenprüfungsberichts dargestellten Feststellungen getroffen, die hinsichtlich der Umsatzsteuer der Jahre 2019 und 2020 und des Feststellungsbescheides Gruppenmitglied des Jahres 2020 aufgrund der Aufhebungs- und Abänderungssperre des § 300 Abs 1 BAO Auswirkungen auf die hier streitgegenständlichen Zeiträume 2019 und 2020 (= Nachschauzeitraum Außenprüfung) haben.

Festgestellt wurde ein Instandhaltungsaufwand betreffend das Objekt *****Straße***** in Höhe von 1.486,17 Euro zzgl 297,23 USt im Jahr 2019, dem die ertragsteuerliche Abzugsfähigkeit (Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2019 in diesem Verfahren nicht streitgegenständlich) bzw der darauf entfallende Vorsteuerabzug versagt wurden.

Weiters festgestellt wurden im Verfahren unstrittige Vorsteuerkorrekturen im Zusammenhang mit unecht befreiten Grundstücksveräußerungen für die Jahre 2019 und 2020 und damit zusammenhängend die gewinnmindernde Passivierung der Umsatzsteuernachforderung für das Jahr 2020, sowie eine ebenfalls unstrittige Feststellung iZm der außerbilanziellen Anpassung der Bewertungsreserve.

Umsatzsteuer (Folgeprüfung)	2019	2020
Vorsteuern iZm stfr Grundstücksverkäufen	-6.369,09	-6.782,32
Vorsteuern iZm strittigem Gebäude	-297,23	
Summe Kürzung Vorsteuer	-6.666,32	-6.782,32
Umsatzsteuer-Zahllast bisher	961.090,74	1.218.972,12
Umsatzsteuer-Zahllast laut Bundesfinanzgericht	967.757,06	1.225.754,44

Feststellungsbescheid Gruppenmitglied (Folgeprüfung) 2020	
Passivierung VSt. Grundstücksverkäufe	-6.782,32
s. Zurechnung iZm Bewertungsreserve	16.320,31
s. Abrechnung iZm Bewertungsreserve	16.320,31
Summe Gewinnerhöhung	25.858,30
Einkommen Gruppenmitglied bisher	3.702.886,97
Einkommen Gruppenmitglied laut Bundesfinanzgericht	3.728.745,27

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Gemäß § 2a BAO gelten diese Bestimmungen sinngemäß im Verfahren vor den Verwaltungsgerichten, soweit sie im Verfahren der belangten Abgabenbehörde gelten.

Ad Punkt 1.1.: Die Feststellungen betreffend die Beteiligungsverhältnisse gründen sich auf die aktenkundige Beteiligungsübersicht mit Stand zum 31.12.2014 sowie auf die aktenkundigen Firmenbuchauszüge betreffend die Beschwerdeführerin (FN ***), betreffend die *** (FN ***)

und betreffend die *** (FN ***), jeweils zum Stichtag 31.12.2014. Die Feststellungen betreffend die Errichtung der ***Privatstiftung*** gründen sich auf die entsprechenden Ausführungen in der aktenkundigen Stiftungsurkunde der ***Privatstiftung*** in der Fassung vom ttmj. Die Feststellung des Geburts- und Sterbedatums von Frau *** gründet sich auf die unter der Steuernummer von Frau *** abrufbaren Informationen im Auskunftssystem 4.0 der Finanzverwaltung. Die Feststellungen betreffend die familiären Beziehungen von Frau *** gründen sich auf die entsprechenden Angaben in dem Artikel im Magazin „trend.“ mit dem Titel „***Überschrift*** von ***Stifter 1*** und ***Stifter 2*** ***“ (Onlineausgabe vom ttmj). Die Feststellungen betreffend die Begünstigten der ***Privatstiftung*** gründen sich auf den aktenkundigen Auszug aus dem Begünstigtenbuch der ***Privatstiftung*** vom ttmj sowie auf die aktenkundige Kopie des genannten Umlaufbeschlusses.

Die Feststellungen bei den Punkten **1.2.** und **1.3.** gründen sich auf die aktenkundigen Kopien der jeweils genannten Vertragsurkunden.

Die Feststellungen bei Punkt **1.4.** betreffend das Baubewilligungsansuchen gründen sich auf das aktenkundige Baubewilligungsansuchen vom ttmj und auf das aktenkundige Begleitschreiben zu diesem Baubewilligungsansuchen vom ttmj. Die Feststellungen betreffend das Gebäude beruhen auf dem aktenkundigen Gutachten der *** zur Ermittlung des Bauzeitwerts des auf dem Grundstück *** Grundbuch *** ***Ort***, EZ *** errichteten Gebäudes vom ttmj.

Die Feststellungen bei den Punkten **1.5.**, **1.6.** und **1.7.** gründen sich auf die aktenkundigen Kopien der jeweils genannten Vertragsurkunden.

Die Feststellungen bei Punkt **1.8.** entsprechen den von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen, die im Bericht über das Ergebnis der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung vom 8.3.2022 wiedergegeben wurden (s Anhang zu Tz 2 und 3) und denen die beschwerdeführende Partei nicht entgegengetreten ist, sodass diese als richtig angesehen werden können.

Die Feststellungen bei Punkt **1.9.** gründen sich auf die aktenkundigen Kopien der jeweils genannten Vertragsurkunden.

Die Feststellungen bei Punkt **1.10.** gründen sich auf den aktenkundigen Firmenbuchauszug betreffend die ***, FN ***.

Ad Punkt **1.11.:** Die Feststellung, die Beschwerdeführerin habe nicht ermittelt, zu welchem Preis das zu errichtende Gebäude am Markt, dh im Falle der Vermietung an einen fremden Dritten nachhaltig vermietet werden könnte, beruht auf der entsprechenden Feststellung durch die belangte Behörde, die im Bericht über das Ergebnis der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung vom 8.3.2022 wiedergegeben wurde (s Anhang zu Tz 2 und 3).

Diese Feststellung lässt sich in nachvollziehbarer Weise aus den von der belangten Behörde zitierten Aussagen des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, ***Gf Bf***, im Rahmen seiner Vernehmung als Auskunftsperson durch die belangte Behörde am 22.4.2021 (s dazu die darüber aufgenommene aktenkundige Niederschrift vom 22.4.2021) ableiten und wurde dieser Feststellung von der Beschwerdeführerin nicht entgegengetreten. Vielmehr wurde dazu in der Beschwerde vom 9.6.2022 (Punkt VII iVm Punkt V auf Seite 17) lediglich ausgeführt, dass das „fallspezifische Nachvermietungsrisiko“ im Rahmen der erfolgten gutachterlichen Ermittlung des Renditezinssatzes (s dazu Punkt 1.25) ohnehin als mieterhöhender Faktor berücksichtigt worden sei.

Im Übrigen gründen sich die Feststellungen bei Punkt 1.11 auf die entsprechenden Aussagen des Architekten *** im Rahmen seiner zeugenschaftlichen Vernehmung durch die belangte Behörde am 22.4.2021 (s dazu die darüber aufgenommene aktenkundige Niederschrift vom 22.4.2021), die glaubwürdig, nachvollziehbar und schlüssig sind und weder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens noch mit der Aktenlage im Widerspruch stehen. Betreffend das Unterbleiben von Vorgaben hinsichtlich der Kosten ist zudem auf die mit der Zeugenaussage des Architekten *** insoweit übereinstimmende Aussage des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, ***Gf Bf***, im Rahmen seiner Vernehmung als Auskunftsperson durch die belangte Behörde am 22.4.2021 zu verweisen (s dazu die darüber aufgenommene aktenkundige Niederschrift vom 22.4.2021). Zudem ist auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 9.6.2022 (Seite 15) zu verweisen, wonach nicht bestritten werde, dass die ***Privatstiftung*** die Immobilie ***Straße*** von der Beschwerdeführerin anmietete, um diese Frau *** zu Wohnzwecken zu überlassen und diese Nutzungsüberlassung eines der Motive für die Errichtung des Objekts gewesen sei. Es wäre dementsprechend auch „widersinnig gewesen, wenn die [...] [Beschwerdeführerin] für die Liegenschaft Inserate geschaltet hätte oder Werbetafeln an der Liegenschaft angebracht worden wären“. Weiters werde nicht bestritten, dass Frau *** zu einzelnen Details hinsichtlich der Planung und Ausstattung beigezogen wurde.

Ad Punkt 1.12.: Die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin zu Projektbeginn Herstellungskosten von ca 3 Millionen Euro erwartet habe, gründet sich auf die diesbezügliche Aussage des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, ***Gf Bf***, im Rahmen seiner Vernehmung als Auskunftsperson durch die belangte Behörde am 22.4.2021 (s dazu die darüber aufgenommene aktenkundige Niederschrift vom 22.4.2021). Die Feststellungen betreffend das Schreiben der Beschwerdeführerin an die ***Privatstiftung*** vom ttmjg gründen sich auf die aktenkundige Kopie dieses Schreibens. Die Feststellung, dass die ***Privatstiftung*** dem Ersuchen der Beschwerdeführerin auf Aussetzung des Bestandszinses nachkam, gründet sich auf die diesbezügliche Mitteilung im aktenkundigen Schreiben der ***Privatstiftung*** an die Beschwerdeführerin vom ttmjg.

Die Feststellungen bei Punkt **1.13.** gründen sich auf die aktenkundige Präsentationsunterlage der *****Stb 1*****, mit dem Titel „*****Privatstiftung*** Projekt ***Straße*** – Strukturierung**“, Stand 14.7.2019.

Die Feststellungen bei Punkt **1.14.** gründen sich auf die entsprechenden Aussagen des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, *****Gf Bf*****, im Rahmen seiner Vernehmung als Auskunftsperson durch die belangte Behörde am 22.4.2021 (s dazu die darüber aufgenommene aktenkundige Niederschrift vom 22.4.2021).

Die Feststellungen bei den Punkten **1.15.** und **1.16.** gründen sich auf die aktenkundigen Kopien der jeweils genannten Urkunden.

Die Feststellungen bei Punkt **1.17.** gründen sich auf die entsprechenden Aussagen des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, *****Gf Bf*****, im Rahmen seiner Vernehmung als Auskunftsperson durch die belangte Behörde am 22.4.2021 (s dazu die darüber aufgenommene aktenkundige Niederschrift vom 22.4.2021) sowie auf die aktenkundige Vorhaltsbeantwortung der *****Stb 1***** vom 21.12.2020 (Seite 2).

Die Feststellung bei Punkt **1.18.** betreffend die fernere Lebenserwartung gründet sich auf die von der Statistik Austria veröffentlichte Sterbetafel 2019 für Österreich, die für Frauen im Alter von ******* Jahren eine fernere Lebenserwartung von 11,39 Jahren ausweist.

Die Feststellungen bei Punkt **1.19.** gründen sich auf die aktenkundige Vorhaltsbeantwortung der *****Stb 1***** vom 8.4.2021 sowie auf die aktenkundigen Kontenblätter für die Konten 02103 Gebäude, 02121 Grundstückseinrichtungen, 02151 Gartengestaltung und 04015 Betriebs- u Geschäftsausstattung und die entsprechenden Feststellungen der belangten Behörde, die im Bericht über das Ergebnis der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung vom 8.3.2022 wiedergegeben wurden (s Anhang zu Tz 2 und 3) und denen die beschwerdeführende Partei nicht entgegengetreten ist.

Die Feststellungen bei Punkt **1.20.** beruhen auf den von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen, die im Bericht über das Ergebnis der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung vom 8.3.2022 wiedergegeben wurden (s Anhang zu Tz 2 und 3) und denen die beschwerdeführende Partei nicht entgegengetreten ist, sodass diese, in Verbindung mit den bei Punkt 1.19 getroffenen Feststellungen, als richtig angesehen werden können.

Die Feststellungen bei Punkt **1.21.** gründen sich auf die aktenkundige Kopie des genannten Auftragsschreibens.

Die Feststellungen bei Punkt **1.22.** gründen sich auf das aktenkundige Übergabeprotokoll vom tmmjj. Betreffend das Fehlen einer Inventarliste ist auf die entsprechende Feststellung der belangten Behörde, die im Bericht über das Ergebnis der bei der Beschwerdeführerin

durchgeführten Außenprüfung vom 8.3.2022 wiedergegeben wurde (s Anhang zu Tz 2 und 3) und der von der beschwerdeführenden Partei nicht entgegengetreten wurde, zu verweisen.

Die Feststellung bei Punkt **1.23.** gründet sich auf die aktenkundige Meldebestätigung aus dem Zentralen Melderegister (ZMR) vom ttmj.

Die Feststellungen bei Punkt **1.24.** gründen sich auf die aktenkundige Kopie des genannten Nachtrages.

Die Feststellungen bei Punkt **1.25.** gründen sich auf die aktenkundige Kopie des genannten Wertermittlungsgutachtens.

Die Feststellungen bei Punkt **1.26.** gründen sich auf die aktenkundige Kopie des Wertermittlungsgutachtens der *** vom ttmj (Befund) sowie auf die aktenkundigen Kopien der Grundrisspläne zum Stand ttmj.

Ad Punkt **1.27.:** Die Feststellung, dass ein durchschnittliches Einfamilienhaus in ***Ort*** im Jahr 2019 eine Nutzfläche von 143,3 m² hatte, beruht auf den entsprechenden Informationen aus dem Mikrozensus der Statistik Austria, die im Bericht über das Ergebnis der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung vom 8.3.2022 wiedergegeben wurden (s Anhang zu Tz 2 und 3) und denen die beschwerdeführende Partei nicht entgegengetreten ist.

Ad Punkt **1.28.:** Die Feststellungen betreffend die Höhe der gewöhnlichen Herstellungskosten für Einfamilienhäuser „*normaler Ausstattung*“ in ***Ort*** (Stadtgebiet) beruhen auf den vom Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs veröffentlichten Empfehlungen für Herstellungskosten für den mehrgeschoßigen Wohnbau (s *Popp*, Empfehlungen für Herstellungskosten, Sachverständige 2019, 67; *derselbe*, Empfehlungen für Herstellungskosten, Sachverständige 2020, 89). Demnach wird für den mehrgeschoßigen Wohnbau im Stadtgebiet von ***Ort*** bei „*normaler Ausstattung*“ der Ansatz von Herstellungskosten iHv 2.420,00 Euro (inklusive 20 % USt) pro m² Wohnnutzfläche empfohlen, wobei für kleinere, individuell gestaltete Bauwerke (zB Ein- und Zweifamilienhäuser) ein Aufschlag erforderlich sei, der laut Erhebungen zwischen 5 % und 30 % betrage. Bei Berücksichtigung dieses Aufschlages ergibt sich sohin eine Bandbreite von 2.541,00 Euro je m² bis 3.146,00 Euro je m² Wohnnutzfläche. Die Feststellungen zum Umfang der „*Herstellungskosten*“ sowie zum Inhalt des Begriffes „*Wohnnutzfläche*“ wurden der Publikation „*Popp*, Empfehlungen für Herstellungskosten, Sachverständige 2020, 89“, entnommen.

Die Feststellung der Wohnnutzfläche des Gebäudes ***Straße***, ***PLZ*** ***Ort***, basiert auf der bei Punkt 1.26 angeführten Flächenaufstellung. Berücksichtigt wurden dabei vereinfachend sämtliche Nutzflächen abzüglich der Terrassenflächen.

Ad Punkt **1.29.:** Die Feststellung der Renditemiete beruht auf folgenden Erwägungen:

Der Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs hat im Heft Sachverständige 2/2019, 102, folgende Empfehlung der Kapitalisierungszinssätze für Liegenschaftsbewertungen veröffentlicht:

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

Aus dieser Tabelle ist ersichtlich, dass die Liegenschaftszinssätze im Jahr 2019 für Wohnliegenschaften in guter Lage 3 % bis 5 % und in mäßiger Lage 3,5 % bis 5,5 % betragen haben.

Der Verwaltungsgerichtshof stellte in seinem Erkenntnis vom 21.6.2023, Ro 2023/15/0008, insofern einen Bezug zwischen Liegenschaftszinssatz und Renditemiete her, als „*der nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts für Miethäuser damals geltende Liegenschaftszins von mindestens 4 % [...] bereits nahe[legt], dass solche Renditen [Anmerkung Bundesfinanzgericht: von 4 %] erzielbar gewesen wären.*“ Die Liegenschaftszinssätze können demnach eine Orientierung für die Höhe der Renditemiete bieten; allerdings ist der Liegenschaftszinssatz nicht mit der als Bruttorendite zu verstehenden Renditemiete gleichzusetzen, sondern liegen die Liegenschaftszinssätze grundsätzlich unter der Renditemiete (vgl. *Lachmayer*, Von Wurzeln, Liebhabereien und Sphärentheorien, in *Beiser/Hohenwarter/Kirchmayr/Mayr* [Hrsg], Körperschaften im Steuerrecht, FS Zorn 351 [360]). Der Grund für die Differenz liegt darin, dass für die Berechnung der Bruttorendite – anders als für die Berechnung des Liegenschaftszinssatzes (Real-Nettorendite) – die Bewirtschaftungskosten vom Jahresrohertrag nicht abgezogen werden (vgl. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁷ [2017] 105; siehe etwa auch BFG 4.5.2017, RV/6100603/2016; 23.12.2022, RV/7103706/2010; 28.7.2025, RV/2101128/2018; 7.8.2025, RV/7105482/2019; ebenso auf den Seiten 45 ff des von der

Beschwerdeführerin in Auftrag gegebenen Wertermittlungsgutachtens der *** betreffend das Gebäude ***Straße***, ***PLZ*** ***Ort***, vom ttmjj).

Weiters ist zu berücksichtigen, dass die oa Empfehlung des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs nur Liegenschaftszinssätze für sämtliche „*Wohnliegenschaften*“ enthält. Der Begriff Wohnliegenschaften umfasst allerdings verschiedene Typen von Wohnhäusern, die jeweils unterschiedlich hohe Renditen erwarten lassen. So wird etwa in der einschlägigen Fachliteratur für Einfamilienhäuser der Ansatz eines Liegenschaftszinssatzes von 2-3 % empfohlen, während für Mietwohnhäuser ein empfohlener Liegenschaftszinssatz von 3,5-4,5 % angegeben wird (s *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷ [2017] 98; anzumerken ist, dass hinsichtlich der empfohlenen Liegenschaftszinssätze des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs für Wohnliegenschaften zwischen den Jahren 2017 und 2019 keine Änderung erfolgte [s SV 2/2017, 86]).

Bereits der vorgenannte Umstand der Berücksichtigung der Bewirtschaftungskosten für die Berechnung der Liegenschaftszinssätze sowie der Umstand, dass die für Wohnliegenschaften angegebenen Liegenschaftszinssätze sowohl gut rentierliche Objekte (wie insb Mietwohnhäuser) als auch weit schlechter rentierliche Objekte (wie insb Einfamilienhäuser) betreffen, machen es erforderlich, die für gut rentierliche Wohnungen erwartbare Bruttorendite im oberen Bereich der empfohlenen Liegenschaftszinssätze anzusiedeln. Hinzukommt, dass ein sorgfältiger Geschäftsleiter einen möglichst hohen Mietertrag für die Gesellschaft erzielen wollen würde und sich die Renditemiete auch aus diesem Grund im oberen Bereich bewegen wird (vgl *Lachmayer, Von Wurzeln, Liebhabereien und Sphärentheorien*, in *Beiser/Hohenwarter/Kirchmayr/Mayr* [Hrsg], *Körperschaften im Steuerrecht*, FS Zorn 351 [360]).

Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass die Renditemiete jedenfalls in der oberen Hälfte der für Wohnliegenschaften in guter bis mäßig guter Lage empfohlenen Liegenschaftszinssätze zu verorten ist; die Untergrenze bildet folglich der arithmetische Mittelwert der vom Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs für diese Wohnliegenschaften angegebenen Bandbreiten, somit 4,25 %.

Ergänzend ist in diesem Zusammenhang auch auf die Ausführungen in der Stellungnahme der belangten Behörde vom 29.9.2025 auf den Seiten 39 ff zu verweisen. Diesen ist die beschwerdeführende Partei im Wesentlichen nur mit dem Argument entgegengetreten, dass die Ermittlung der Renditemiete nicht „*akademisiert*“ werden solle, da es dem Verwaltungsgerichtshof mit der Festlegung einer Zinsbandbreite von 3 % bis 5 % darum gegangen sei, „*eine angemessene und gleichzeitig praktisch handhabbare Methode zur*

Ermittlung der Renditemiete zu etablieren“, die nicht nur denjenigen Steuerpflichtigen möglich sein solle, die über fundierte theoretische Kenntnisse der Liegenschaftsbewertung verfügen.

Zum von der Beschwerdeführerin beauftragten Wertermittlungsgutachten der *** betreffend das Gebäude ****Straße***, ***PLZ*** ***Ort****, vom ttmmjj, ist anzumerken, dass dieses keinerlei Aussagen zum Beweisthema der zu erwartenden Rendite bei Vermietung von gut rentierlichen Wohnungen, dh von kleineren Wohnungen in guter bis mäßig guter Lage enthält, sondern lediglich Aussagen zu einer objektspezifischen Rendite, verstanden als *„durchschnittliche Rendite von Immobilienveranlagungen in vergleichbare Objekte in vergleichbarer Lage“* (vgl Seite 41 des vorgenannten Gutachtens).

Die Feststellung, dass die Investitionssumme als Nettobetrag zu verstehen sei, da marktüblich agierende Immobilieninvestoren die Bruttoanfangsrendite bei Vorsteuerabzug stets mit dem Netto-Kaufpreis errechnen, gründet sich auf die entsprechenden schlüssigen und nachvollziehbaren Ausführungen in einem Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Immobilienbewertung, Heimo Kranewitter, der vom Bundesfinanzgericht in einem anderen Verfahren ua iZm der Feststellung der Renditemiete als Sachverständiger beigezogen worden war (nach Einsicht in den Rechtsmittelakt zur Geschäftszahl *** und die dort aktenkundige Kopie dieses Gutachtens vom ttmm.2021 auf den Seiten 14 ff). Zu verweisen ist ferner auf die Ausführungen in *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷ (2017) 90, wonach der Jahresrohertrag (Mieteinnahmen) im Ertragswertverfahren stets ohne Umsatzsteuer anzusetzen sei (vgl auch *Aigner/Kofler/Moshhammer/Tumpel, Umsatzsteuer im Rahmen der „Umkehrung der Ertragswertberechnung“*, SWK 2014, 989).

Ad Punkt **1.30.**: Soweit auf die Feststellungen bei anderen Punkten verwiesen wird, ist insoweit auch auf die zu diesen Punkten erfolgten beweiswürdigenden Erwägungen zu verweisen.

Soweit die vorliegenden Umstände und Bedingungen an einem Fremdverhaltensmaßstab gemessen werden, handelt es sich dabei um eine *„gedankliche Perspektive“*, die auf dem allgemeinen Erfahrungssatz fußt, dass einander fremde Personen sich für gewöhnlich nichts zu schenken pflegen und die als solche keines Beweises bedarf und somit vom Verwaltungsgericht aufgrund eigener Sachkunde festgestellt werden kann. Entsprechendes gilt betreffend den Maßstab eines wirtschaftlich agierenden Investors.

Zur Feststellung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Investition bzw der Nutzungsüberlassung ist wie folgt auszuführen: Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen bringt das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Weg bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss. Nach der stRsp des Verwaltungsgerichtshofs ist für die steuerliche Anerkennung von

Verträgen zwischen nahen Angehörigen daher erforderlich, dass solche Vereinbarungen nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265; 11.11.2008, 2006/13/0046). Entsprechendes gilt für Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern sowie für Verträge, die zwischen Gesellschaften abgeschlossen werden, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden (vgl VwGH 24.10.2013, 2012/15/0019; 11.12.2024, Ra 2024/13/0067). Die vorgenannten Kriterien haben dabei ihre Bedeutung im Rahmen der Beweismwürdigung (vgl VwGH 26.2.2013, 2010/15/0014). Da die von der Beschwerdeführerin mit der ***Privatstiftung*** (Gesellschafterin) abgeschlossenen Verträge iZm dem in Rede stehenden Projekt – wie oben dargelegt wurde – nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen wurden, wie mit einer fremden Person, ist sohin von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung für die erfolgte Nutzungsüberlassung und für die von der Beschwerdeführerin dafür getätigten Investitionen auszugehen. Ergänzend ist in diesem Zusammenhang (betreffend die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Investition) – zur Vermeidung von Wiederholungen – auf die Ausführungen im Folgenden unter Punkt 3.1 zu verweisen.

Ad Punkt **1.31.**: Ein funktionierender Mietenmarkt wäre 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 (vgl zB VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0047; 8.9.2022, Ra 2020/15/0026). Das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes wird im vorliegenden Fall von der beschwerdeführenden Partei nicht behauptet (s Beschwerde vom 9.6.2022, Punkt IV auf den Seiten 16 f; vgl auch die Aussage des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, ***Gf Bf***, im Rahmen seiner Vernehmung als Auskunftsperson durch die belangte Behörde am 22.4.2021, wonach ein funktionierender Mietenmarkt aufgrund des Nichtvorliegens entsprechender Informationen nicht dokumentiert habe werden können [s dazu die darüber aufgenommene aktenkundige Niederschrift vom 22.4.2021]).

Die Feststellungen bei Punkt **1.32.** gründen sich auf die Einsichtnahme des Gerichts in die Gerichtsakten zur Geschäftszahl *** und der aktenkundigen schriftlichen Auskunft des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, ***Gf Bf***, vom 26. April 2024 sowie auf die diesbezüglichen Ausführungen im Beschwerdeschriftsatz vom 30. September 2024 zu diesem Verfahren.

Die Feststellung bei Punkt **1.33.** gründen sich auf die diesbezügliche Eingabe des Finanzamtes für Großbetriebe vom 10.6.2024 an das Bundesfinanzgericht und die Einsichtnahme in den Bericht gem § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung des Finanzamtes für Großbetriebe für den Prüfungszeitraum 2019 bis 2021. In der Eingabe vom 17. Februar 2026 wurden diesbezüglich von der Beschwerdeführerin keine Einwendungen vorgebracht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Ad Spruchpunkt I - Umsatzsteuer 2015 bis 2018

§ 2 Abs 1 UStG 1994 lautet: „Unternehmer ist, 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 (MwStSystRL) 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.

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 (vgl VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl zB VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; 7.12.2020, Ra 2020/15/0067; 8.9.2022, Ra 2020/15/0026; 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; 30.8.2023, Ra 2022/15/0100) 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 von besonders repräsentativen Wohngebäuden, welche schon ihrer Erscheinung nach bloß für die

private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind („*Ausschüttung an der Wurzel*“).

- 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.

Eine bloße Gebrauchsüberlassung, bei der es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit fehlt, liegt vor, wenn die Einräumung der laufenden Nutzung an einer Wohnimmobilie durch eine Körperschaft an ihr nahestehende Personen nicht erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihr einen Vorteil zuzuwenden (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

Anhaltspunkte für die in diesem Zusammenhang erforderliche Abgrenzung finden sich im Urteil des EuGH vom 26.9.1996, C-230/94, *Enkler*, in den Rn 24 ff:

„24 Wer einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, muss nachweisen, dass er die Voraussetzungen hierfür und insbesondere die Kriterien für die Einstufung als Steuerpflichtiger erfüllt. Artikel 4 der Sechsten Richtlinie hindert die Finanzverwaltung daher nicht daran, objektive Belege für die geäußerte Absicht zu verlangen (vgl. Urteil Rompelman, a. a. O., Randnr. 24). Ein behördliches oder gerichtliches Organ, das zu diesem Problem Stellung zu nehmen hat, muss folglich unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind, ermitteln, ob die fragliche Tätigkeit – hier die Nutzung eines Gegenstands in Form der Vermietung – zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient.

[...]

26 Im Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795) hat der Gerichtshof entschieden, dass zu den Gegebenheiten, auf deren Grundlage die Finanzbehörden zu prüfen haben, ob ein Steuerpflichtiger Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten erwirbt, die Art des betreffenden Gegenstands gehört.

27 Dieses Kriterium ermöglicht auch die Feststellung, ob ein einzelner einen Gegenstand so verwendet hat, dass seine Tätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen ist. Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im Allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird.

28 Im letztgenannten Fall kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die

entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

29 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.“

Für die Frage, ob eine bloße Gebrauchsüberlassung an den Gesellschafter oder eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Umsatzsteuer vorliegt, muss somit 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. Dabei hat eine Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind, zu erfolgen (vgl VwGH 17.12.2021, Ra 2019/13/0063; 10.2.2016, 2013/15/0284; 7.7.2011, 2007/15/0255). Das vereinbarte und tatsächlich gezahlte Mietentgelt ist dabei nur einer der Faktoren, die zu berücksichtigen sind (vgl VwGH 17.12.2021, Ra 2019/13/0063; 10.2.2016, 2013/15/0284).

Wie unter Punkt 1 festgestellt wurde, fand eine Vermietung des von der Beschwerdeführerin errichteten Objekts *****Straße***, *****PLZ*** *****Ort*****, im Ergebnis nur für einen Zeitraum von ca drei Jahren statt, wobei das vermietete Objekt nicht am Markt angeboten wurde, sondern ausschließlich an die an der Beschwerdeführerin beteiligte *****Privatstiftung***** vermietet wurde, um einer der Begünstigten der Privatstiftung – Frau ******* – einen Wohnsitz zu verschaffen. Dabei fand die Vermietung den getroffenen Feststellungen zufolge auch nicht unter Bedingungen statt, unter denen eine Vermietung für gewöhnlich ausgeübt wird (s dazu insb die Feststellungen bei Punkt 1.30 in Verbindung mit den zu diesem Punkt dargelegten Erwägungen in der Beweiswürdigung). Die Vermietung erfolgte somit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht zum Zweck der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. Es handelt sich somit um eine bloße Gebrauchsüberlassung, bei der keine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG 1994 vorliegt und bei der somit einerseits ein Vorsteuerabzug nicht zusteht und andererseits die erzielten Mieterlöse zu keinen steuerbaren Umsätzen führen.****

Aber selbst, wenn man in der im Beschwerdefall erfolgten Nutzungsüberlassung der Wohnimmobilie durch die Beschwerdeführerin keine bloße Gebrauchsüberlassung, sondern eine unternehmerische Betätigung iSd UStG 1994 erblicken würde, wäre damit für die Beschwerdeführerin aus nachfolgenden Gründen nichts gewonnen:

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 nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; 21.6.2023, Ro 2023/15/0008).

Gemäß § 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 Körperschaftsteuergesetzes 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, wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte (vgl VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 (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“). 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. 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 Vorsteuerausschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 ein (vgl VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

Entscheidend für die Frage der Fremdüblichkeit der Miete ist, ob die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete, der Renditemiete, abweicht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist in diesem Zusammenhang auf die Renditeerwartung eines

wirtschaftlich agierenden und nur am Mietertrag interessierten Investors abzustellen (vgl. VwGH 8.9.2022, Ra 2020/15/0026). 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. VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; 8.9.2022, Ra 2020/15/0026; 20.10.2021, Ra 2019/13/0041).

Die Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors entspricht dabei der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge jener Rendite, 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; 21.6.2023, Ro 2023/15/0008). Insbesondere die erzielbare Rendite von Einfamilienhäusern im Luxusbereich ist für die Renditemiete somit nicht relevant (vgl. VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008). Der seitens der Beschwerdeführerin wiederholt erfolgte Verweis auf das in ihrem Auftrag erstellte Privatgutachten, in dem eine objektspezifischen Rendite für (dem in Rede stehenden Einfamilienhaus) vergleichbare Objekte ausgewiesen wird, geht daher ebenso ins Leere, wie der Verweis auf die vom Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs empfohlenen Liegenschaftszinssätze für Wohnliegenschaften in hochwertiger oder sehr guter Lage. Ebenso wenig ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein allfälliger späterer Veräußerungsgewinn – auch wenn er in der Folge tatsächlich eingetreten ist – in die Renditeberechnung miteinzubeziehen, da nur auf jene Rendite abzustellen ist, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird (vgl. VwGH 30.8.2023, Ra 2022/15/0100; 21.6.2023, Ro 2023/15/0008).

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) ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in den Fällen einer „*Ausschüttung an der Wurzel*“ zwingend vorzunehmen; auf das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes kommt es in diesen Fällen nicht an (vgl. VwGH 30.8.2023, Ra 2022/15/0100; 20.10.2021, Ra 2019/13/0041). Lediglich ergänzend sei daher darauf hingewiesen, dass das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes – welcher 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 – der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge vom Abgabepflichtigen nachzuweisen wäre (vgl. zB VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0047; 8.9.2022, Ra 2020/15/0026). Das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes wird im vorliegenden Fall von der beschwerdeführenden Partei allerdings ohnehin nicht behauptet.

Bei dem von der Beschwerdeführerin errichteten Wohngebäude handelt es sich den unter Punkt 1 getroffenen Feststellungen zufolge um ein besonders repräsentatives Wohngebäude (Luxusimmobilie), das schon seiner Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch eine der Beschwerdeführerin nahestehende Person bestimmt ist. In diesem Zusammenhang ist auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, die einige Hinweise enthält, die auf besondere Exklusivität hindeuten. Demnach können etwa

- unüblich hohe Investitionskosten pro Quadratmeter (vgl VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083; 7.12.2020, Ra 2020/15/0004),
- die Wohnfläche bzw die gesamt genutzte Fläche (vgl VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139; 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; 20.10.2021, Ra 2019/13/0041),
- die geografische Lage des Objekts (vgl VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004),
- der Einbau von Luxusgegenständen bzw Luxusausstattung (vgl VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139)

Anzeichen für eine entsprechende Repräsentativität darstellen (vgl *Lachmayer*, Von Wurzeln, Liebhabereien und Sphärentheorien, in *Beiser/Hohenwarter/Kirchmayr/Mayr* [Hrsg], Körperschaften im Steuerrecht, FS Zorn 351 [359]).

Bei dem von der Beschwerdeführerin errichteten Einfamilienhaus erweisen sich insbesondere die Investitionskosten pro Quadratmeter Wohnnutzfläche als ungewöhnlich hoch (s dazu Punkt 1.28) und verfügt das gegenständliche Objekt auch über eine ungewöhnlich große Nutzfläche (s dazu Punkt 1.27). Darüber hinaus kann auch die Ausstattung nach der Verkehrsauffassung als luxuriös bezeichnet werden, wobei insbesondere auf das ca 82 m² große Hallen-Schwimmbad mit angrenzendem Fitnessraum und Dampfbad sowie auf die Erschließung des Gebäudes über eine Aufzugsanlage zu verweisen ist (s dazu Punkt 1.26).

Da ein sorgfältiger Geschäftsleiter, der nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nimmt, 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 (vgl VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

Die Höhe der Renditemiete ist eine Tatfrage, die das Verwaltungsgericht im Einzelfall in freier Beweiswürdigung aufgrund der konkreten Marktverhältnisse zu Beginn der Vermietung zu beantworten hat (vgl *Lachmayer*, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 119 [125]; *dieselbe*, Von Wurzeln, Liebhabereien und Sphärentheorien, in *Beiser/Hohenwarter/Kirchmayr/Mayr* [Hrsg], Körperschaften im Steuerrecht, FS Zorn 351 [360]).

Wie bei Punkt 1.29 festgestellt wurde, lag die Renditemiete – verstanden als Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors, der einen möglichst hohen Mietertrag erzielen möchte, bei Vermietung von gut rentierlichen Wohnungen (kleinere Wohnungen in guter bis mäßig guter Lage) – im Streitzeitraum mindestens bei 4,25 % der Investitionssumme. Wendet man diesen Kapitalisierungszinssatz vereinfachend auf die gesamte Investitionssumme (somit inklusive Kosten für Einrichtungen und Außenanlagen) von 4.877.166,07 Euro netto an (s dazu Punkt 1.19 und Punkt 1.20), hätte die Beschwerdeführerin demnach einen Mietzins von mindestens 207.279,56 Euro per annum erzielen müssen.

Demgegenüber wurde im Beschwerdefall selbst in dem am ttmmjj vereinbarten Nachtrag zum Mietvertrag vom ttmmjj nur ein Mietzins von 170.400,00 Euro per annum vereinbart, während ursprünglich im Mietvertrag vom ttmmjj sogar nur ein Mietzins von 108.000,00 Euro per annum vereinbart worden war. Somit war aber selbst die vom erkennenden Verwaltungsgericht angenommene Mindestrendite wesentlich höher als die von der Beschwerdeführerin tatsächlich erzielte Rendite aus der Vermietung. Weitergehende Ermittlungen zur Feststellung der exakten Höhe der Renditemiete (somit insbesondere unter Berücksichtigung der zu Punkt 1.29 dargelegten Erwägungen in der Beweiswürdigung, denen zufolge die Renditemiete jedenfalls in der oberen Hälfte der für Wohnliegenschaften in guter bis mäßig guter Lage empfohlenen Liegenschaftszinssätze zu verorten ist, sowie unter Berücksichtigung der im Vergleich zum Gebäude wesentlich kürzeren Nutzungsdauern der Einrichtungen und Außenanlagen, die jeweils für die Annahme einer Renditemiete von mehr als 4,25 % der Investitionssumme sprechen) können vor diesem Hintergrund unterbleiben.

Wie bereits oben dargelegt wurde, kommt in Fällen wie dem vorliegenden Beschwerdefall, in denen ein besonders repräsentatives Wohngebäude causa societatis angeschafft bzw hergestellt und vermietet wird, der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 bereits dann zur Anwendung, wenn die tatsächliche Miete nicht eine (nahezu) fremdübliche Höhe erreicht (vgl nochmals VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008; 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; 7.12.2020, Ra 2020/15/0067). Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Ad Spruchpunkt I - Körperschaftsteuer 2015 bis 2017

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

Einkommen ist gemäß § 7 Abs 2 KStG der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs 4 KStG 1988) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 KStG 1988).

Gemäß § 8 Abs 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Durch § 7 Abs 2 KStG 1988 werden ua 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 (vgl VwGH 20.6.2000, 98/15/0169).

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (vgl VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083; 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 (vgl VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041). Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden (vgl VwGH 18.12.2001, 98/15/0019).

Bei einem für den Gesellschafter angeschafften oder errichteten und an diesen vermieteten Wohngebäude liegt dann außerbetriebliches Vermögen der Körperschaft 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 VwGH 20.3.2013, 2009/13/0259; 16.5.2007, 2005/14/0083; 30.6.2005, 2001/15/0081; 24.6.2004, 2001/15/0002). Insoweit besteht Deckungsgleichheit mit jenen Fällen, die aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht als Fälle einer „*Ausschüttung an der Wurzel*“ qualifiziert werden (vgl *Lachmayer*, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 119 [128]). Insoweit kann daher auf die obigen Ausführungen unter Punkt 3.1 verwiesen werden.

Folge der Zuordnung zum außerbetrieblichen Vermögen ist, dass Aufwendungen, die das Gebäude betreffen, von der Körperschaft nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Andererseits werden auf der Ertragsseite weder die tatsächlich erzielten Mieteinnahmen als Betriebseinnahmen erfasst, noch kommt es zu einer Hochrechnung auf die Renditemiete (vgl zB *Zorn*, Wohnhausvermietung an Gesellschafter, ÖStZ 2021, 69 [73];

Lachmayer, Vermietung von (Luxus-)Immobilien an Gesellschafter/Stifter, SWK 2021, 119 [128]).

Da gegenständlich festgestellt wurde, dass es sich bei dem von der Beschwerdeführerin errichteten Gebäude um ein besonders repräsentatives Wohngebäude (Luxusimmobilie) handelt, das schon seiner Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch eine der Beschwerdeführerin nahestehende Person bestimmt war, und für das keine fremdübliche Miete bezahlt wurde (siehe dazu die oben unter Punkt 3.1 erfolgten Ausführungen), war dieses somit nicht dem Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin zuzuordnen, sondern dem (steuerneutralen) außerbetrieblichen Vermögen (vgl VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083; 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; 21.6.2023, Ro 2023/15/0008). Es waren daher weder die aus der Vermietung entstandenen Aufwendungen als Betriebsausgaben noch die tatsächlich erzielten Mieteinnahmen als Betriebseinnahmen zu erfassen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Ad Spruchpunkt II – Umsatzsteuer 2019 und 2020

Hinsichtlich der in Tz 2 und Tz 3 des Berichtes über die Außenprüfung der Jahre 2015 bis 2018 (Nachschauzeitraum 2019 bis 2021) getroffenen Feststellungen betreffend das Objekt ***Straße*** wird auf die Ausführungen im Punkt 3.1. dieses Erkenntnisses verwiesen.

Ebenso hinsichtlich der in der Tz 8 des Berichtes über die (Folge-)Außenprüfung der Jahre 2019 bis 2021 (Nachschauzeitraum 2022 bis 2023) getroffenen Feststellung betreffend die nicht abzugsfähige Vorsteuer in Höhe von 297,23 Euro für das Objekt ***Straße***.

Hinsichtlich der im Außenprüfungsbericht (Folgeprüfung) über die Jahre 2019 bis 2021 (Nachschauzeitraum 2022 bis 2023) getroffenen weiteren Feststellungen zur Vorsteuerberichtigung im Zusammenhang mit dem unecht steuerfreien Verkauf von Grundstücken ist festzuhalten, dass diese im gegenständlichen Verfahren unbestritten geblieben sind, zumal auch die Vertreterin der Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 17. Februar 2026 von der Erstattung einer Stellungnahme Abstand genommen hat. Auf die zahlenmäßige Darstellung der Änderungen im Punkt 1.9. wird verwiesen.

3.4. Ad Spruchpunkt II – Körperschaftsteuer 2020

Hinsichtlich der in Tz 2 und Tz 3 des Berichtes über die Außenprüfung der Jahre 2015 bis 2018 (Nachschauzeitraum 2019 bis 2021) getroffenen Feststellungen betreffend das Objekt ***Straße*** wird auf die Ausführungen im Punkt 3.2. dieses Erkenntnisses verwiesen.

Hinsichtlich der im Außenprüfungsbericht (Folgeprüfung) über die Jahre 2019 bis 2021 (Nachschauzeitraum 2022 bis 2023) getroffenen weiteren Feststellungen zur gewinnmindernden Passivierung der Umsatzsteuernachforderung, betreffend die nicht abzugsfähige Vorsteuer aufgrund des unecht steuerfreien Verkaufs von Grundstücken sowie zur gewinnerhöhenden Korrektur der außerbilanziellen Zu- und Abrechnungen im Zusammenhang mit der Bewertungsreserve ist festzuhalten, dass diese im gegenständlichen Verfahren nicht strittig sind, zumal auch die Beschwerdeführerin in ihrem Schreiben vom 17. Februar 2026 auch diesbezüglich von der Erstattung einer Stellungnahme Abstand genommen hat. Auf die zahlenmäßige Darstellung der Änderungen im Punkt 1.9. wird verwiesen.

3.5. Zu Spruchpunkt III. (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 im gegenständlichen Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, folgt das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Beurteilung angeführten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Soweit im gegenständlichen Beschwerdefall für die rechtliche Beurteilung maßgebende Tatfragen zu klären waren, ist darauf hinzuweisen, dass eine in einem Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fahrlässig erkennbare Beweiswürdigung nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen keine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG aufwirft (vgl zB VwGH 19.5.2022, Ra 2022/16/0007, mwN). Es ist daher gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 27. März 2026