

Vermietung einer Luxusimmobilie an nahestehende Personen

KStG § 8; UstG § 12

- a. Erreicht die vereinbarte Miete einer äußerst repräsentativen und auf die Bedürfnisse des Mieters zugeschnittene Immobilie nicht einmal die Hälfte der Renditemiete, liegt jedenfalls eine „verdeckte Ausschüttung an der Wurzel“ vor. Daran ändert sich auch nichts, wenn sich nach dem gewinnbringenden Verkauf der Immobilie eine Gesamtrendite von 6 % ergibt, weil für die Beurteilung des Vorliegens einer fremdüblichen Vermietung an ausschließlich wirtschaftlich agierende und nur am Mietertrag interessierte Investoren angeknüpft wird. Erwartete oder tatsächlich eingetretene Wertsteigerungen sind nicht zu berücksichtigen.
- b. Revision beim VwGH anhängig zur Zahl Ro 2023/15/0008. Zurückweisung hins. Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2005 und Körperschaftsteuer 2008 bis 2013. Im Übrigen mit Erk. v. 21.6.2023 als unbegründet abgewiesen.

BFG 28.12.2022,
RV/6100260/2013

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Aufgrund einer Betriebsprüfung bis März 2008 wurde mit Bescheiden vom 14.03.2008 das Verfahren betreffend die Umsatzsteuer 2005 der BF wiederaufgenommen und mit gleichem Datum die Umsatzsteuer für 2005 festgesetzt. Dabei ergab sich eine Nachforderung von 64.467,27 €. Mit gleichem Datum wurde auch die Umsatzsteuer für das Jahr 2006 festgesetzt, dabei ergab sich eine Nachforderung von 83.575,88 €. Letztlich wurde mit gleichem Datum auch die Umsatzsteuer für 2007 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt. Dabei ergab sich eine Nachforderung von 52.213,12 €. Begründet wurde dies in der Niederschrift zur Schlussbesprechung im Wesentlichen damit, dass das mit 01.03.2007 auf unbefristete Zeit mit ***GF***, dem Geschäftsführer der BF und Stifter jener Privatstiftung, die die Anteile an der BF hält, abgeschlossene Mietverhältnis nicht fremdüblich sei und die BF für den Mietvertrag nur zwischen der Stiftung und dem Stifter zwischengeschaltet worden sei. Zudem stelle sich die Frage der Liebhaberei, da sich bei jährlichen Mieteinnahmen von 36.000,00 € und Zinsaufwendungen i.H.v. 16.000,00 € p.a. unter Berücksichtigung einer AfA von 30.000,00 € p.a. und unter Berücksichtigung von zu erwartenden Instandhaltungskosten und diversen anderen Ausgaben kein Gesamtüberschuss ergeben würde. Die Mehrbeträge an USt ergeben sich aus der Kürzung von VorSt für das Objekt.

Die KöSt 2005 war aufgrund der Erklärung der BF am 04.08.2006 in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer festgesetzt worden und wurde nicht geändert.

Die KöSt 2006 war aufgrund der BP am 14.03.2008 festgesetzt worden.

Gegen diese Bescheide erhob die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin fristgerecht Berufung und führte in dieser Beschwerde im Wesentlichen aus, dass bereits im Juli 2006 eine UVA Prüfung stattgefunden habe und somit der entscheidungswesentliche Sachverhalt bereits damals beurteilt worden sei. Im Wiederaufnahmebescheid sei nicht festgehalten worden, welche neuen Tatsachen nun vorliegen sollten. Darüber hinaus sei es aufgrund des zeitlichen Ablaufes (Gründung der BF mit Gesellschaftsvertrag vom ***1990*** mit dem Gesellschaftszweck des Erwerbes von Immobilien und grundstücksgleichen Rechten sowie deren Vermietung) keinesfalls so, dass die BF zwischengeschaltet worden sei, die Gesellschaft habe seit dem Jahr 2005 bereits in zwei verschiedene Liegenschaften investiert und werde diese im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeiten steuerlich verwerten. Ein weiteres Immobilienprojekt mit der Schaffung von Eigentumswohnungen stehe im Raum, sodass festgehalten werden könne, dass die BF in den Jahren seit 2005 immer umfangreichere Immobiliengeschäfte tätige. Die verfahrensgegenständliche Liegenschaft in der ***Adr1*** sei nicht ausschließlich auf die Person des ***GF*** zugeschnitten worden. Der Erwerb der Liegenschaft sei bereits im Jahr 2003 erfolgt, zu einem Zeitpunkt da die Wohnbedürfnisse des ***GF*** und seiner Familie durch eine Liegenschaft in der ***Adr2*** in ***X***, die im Eigentum der Stiftung der Ehegatten gestanden sei und an der diese ein Wohnrecht gehabt hätten, bereits gedeckt gewesen seien. Diese Räumlichkeiten seien wesentlich großzügiger gewesen. Erst im Laufe des Jahres 2005 seien an die Stiftung, die Gesellschafterin der BF sei und Eigentümerin auch dieser Liegenschaft gewesen sei, Angebote zum Verkauf herangetragen worden. Diese seien als ausgesprochen gut anzusehen gewesen, weswegen die Liegenschaft im Dezember 2005 veräußert und das Wohnrecht abgelöst worden sei. Erst zu diesem Zeitpunkt sei somit festgestanden, dass ***GF*** und seine Familie eine neue Wohnunterkunft benötigen würden. Ab dem Auszug aus dieser Liegenschaft am ***Adr3*** habe die Familie in ***Adr4*** gewohnt. Erst in der Folge hätten sich die Ehegatten für das verfahrensgegenständliche Objekt interessiert und in weiterer Folge sei die entsprechende

Verwertung im Rahmen eines Mietverhältnisses umgesetzt worden. Dies sei auch der Zeitpunkt gewesen, in dem die Umwidmung dieses Objektes vom Umlaufvermögen ins Anlagevermögen der BF erfolgt sei.

Darüber hinaus wies die BF darauf hin, dass im Bericht des FA Anschaffungskosten des verfahrensgegenständlichen Objektes mit Anschaffungskosten eines weiteren Objektes der BF vermischt worden seien.

Nachdem festgestanden sei, dass die verfahrensgegenständliche Liegenschaft von der BF nicht als Umlaufvermögen einer Verwertung zugeführt werden sollte, sei auch die Fremdkapitalaufnahme zurückgeführt worden, das Objekt werde ausschließlich mit Eigenmitteln finanziert. Mit diesen geänderten Parametern resultiere aus der Vermietung ein jährlicher Überschuss, es liege keine Liebhaberei vor.

Die Tatsache, dass das FA eine Mindestverzinsung für die Veranlagung des Mietobjektes vorgebe erscheine völlig überzogen. Zu der Mietrendite von ca. 1,7 % müsse naturgemäß auch die zu erwartende Immobilienpreissteigerung zugerechnet werden, die sich nicht in den laufenden Mieterträgen widerspiegle. Aufgrund der entsprechenden Zahlen der letzten Jahre sei jedenfalls davon auszugehen, dass in der Stadt ***X*** mit einer Immobilienpreissteigerung von mindestens 2-3 % p.a. gerechnet werden könne.

In einer Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde festgehalten, dass die UVA Prüfung nur hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungen erfolgt sei und der Mietvertrag erst nach der UVA Prüfung abgeschlossen worden sei, weswegen jedenfalls neue Tatsachen vorliegen würden. Weitere Ausführungen zu den sonstigen Berufungsgründen, enthielten unter anderem den Hinweis, dass der Mietvertrag mit 02.08.2006 unterschrieben worden sei und Beginn des Mietverhältnisses der 01.03.2007 sei. Bis zum Datum des Schreibens des FA (22.04.2008) seien aber keine Mieteinnahmen erklärt worden.

Darauf ergänzte die steuerliche Vertreterin der BF mit Schriftsatz vom 18.12.2008 ihr Berufungsvorbringen und übermittelte ein Schreiben vom 08.07.2008, in dem ***GF*** gegenüber der BF den Mietvertrag mit sofortiger Wirkung kündige, da sich immer wieder Verzögerungen des Beginnes des Mietverhältnisses ergeben hätten.

Mit Vorlagebericht vom 17.06.2009 legte das FA die Akten des Verwaltungsverfahrens dem UFS zur Entscheidung vor.

Die KöSt 2007 war aufgrund der Erklärung der BF am 19.02.2009 festgesetzt worden und wurde am 10.09.2009 gemäß § 295 BAO geändert. Die Steuerbelastung änderte sich nicht, sie verblieb im Bereich der Mindestkörperschaftsteuer.

Mit Bescheiden vom 18.09.2009 setzte das FA die Umsatzsteuer für die Zeiträume Mai, Juni, und Juli 2009 gemäß § 201 BAO fest. Die Abweichung zu den erklärten Voranmeldungsbeträgen ergaben sich aus der Kürzung von VorSt für das Objekt.

Gegen diese Umsatzsteuerfestsetzungen erhob die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin mit 28.09.2009 fristgerecht Berufung.

Aufgrund einer im Jahr 2011 begonnenen und mit 17.12.2012 abgeschlossenen Betriebsprüfung wurden die offenen Berufungen mit Berufungsvorentscheidung vom 28.11.2012 (Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2005, Stattgabe), 06.12.2012 (betreffend Umsatzsteuer 2005, Zurückweisung) sowie vom 17.12.2012 (betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007, sowie die Umsatzsteuerfestsetzungen für Mai, Juni und Juli 2009, Abweisung) erledigt.

Mit Datum 17.12.2012 wurde zudem erneut die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2005 verfügt und ein Umsatzsteuerbescheid für 2005 erlassen. Weiters wurden mit gleichem Datum ein vorläufiger Umsatzsteuerbescheid für 2008 und ein Umsatzsteuerbescheid für 2009 sowie Körperschaftsteuerbescheide für 2008 und 2009 erlassen.

Zur Begründung der Bescheide wurde auf den Betriebsprüfungsbericht vom 18.12.2012 verwiesen.

Mit Datum 18.12.2012 wurde der Umsatzsteuerbescheid für 2007 vom 14.03.2008 gemäß § 200 Abs. 2 BAO ebenso für endgültig erklärt wie der Umsatzsteuerbescheid für 2008 vom 17.12.2012.

Begründet wurden diese Bescheide im Betriebsprüfungsbericht vom 18.12.2012 nach ausführlicher Darstellung des verfahrensgenständlichen Gebäudes im Wesentlichen damit, dass die Mietverträge nicht fremdüblich seien. Der Mietvertrag vom 02.08.2006 enthalte keine Wertsicherungsklauseln und sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Der zwischen den gleichen Vertragsparteien abgeschlossene Mietvertrag vom 01.07.2009 mit einer Miete von 12,00 €/m² sei zwar grundsätzlich in Toplagen auf dem ***X*** Immobilienmarkt zu realisieren. Das Gebäude sei jedoch aufwendig und luxuriös gestaltet worden, weswegen das FA davon ausgehe, dass die Immobilie nach den Wünschen und Vorstellungen des Geschäftsführers und Stifters umgebaut und ausgestattet worden sei und somit eine fremdübliche Vermietung dieses speziellen Luxusobjektes objektiv gar nicht möglich sei. Weiters sei keine Aufteilung der Mieterlöse auf 10%ige und 20%ige Umsätze erfolgt. Das Objekt sei auch nie auf dem freien Markt angeboten worden. Zudem müsse eine kalkulatorische Kostenmiete unter Berücksichtigung einer technischen Absetzung für Abnutzung von einem Prozent, einer angemessenen Verzinsung des investierten Gesamtkapitals von 3,4 % in marktkonformer Betrachtungsweise zu einer jährlichen Miete von rd. 128.000,00 € führen. Dies sei rund das 2 ½ fache der bisher tatsächlich geleisteten Miete und würde einer kalkulatorischen Kostenmiete von rd. 32 €/m² Nutzfläche und Monat entsprechen, was auf dem ***X*** Immobilienmarkt für das gegenständliche Objekt nicht nachhaltig erzielbar sei, weswegen ein marktkonform agierender Investor anstelle der BF kein derartiges Investment getätigt hätte.

Die Immobilie sei - wie sich aus den während der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen ergebe - auf die Bedürfnisse des Geschäftsführers und Stifters zugeschnitten. Nur bei diesem erscheine eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung möglich. Zudem habe der Stifter den Ablauf des Umbaus vorgegeben und das Gebäude speziell auf seine Bedürfnisse und Wünsche errichten bzw. umbauen lassen sodass eine Nutzungsüberlassung der gegenständlichen Immobilie an fremde Dritte für eine angemessene Rendite bereits aus den angeführten Gründen nicht möglich sei. Er verfüge nach Art eines Eigentümers über die Immobilie, sodass ihm nach Ansicht des FA auch das wirtschaftliche Eigentum zuzurechnen sei und dieses aus der Sphäre der Kapitalgesellschaft bzw. in weiterer Folge der Stiftung auszuschneiden sei.

Ertragsteuerlich führe dies zu einer verdeckten Ausschüttung an der Wurzel in Höhe der angefallenen Anschaffungskosten bzw. der entsprechenden Umbaukosten des jeweiligen Jahres i.H.v. 757.020,31 € für 2003, 46.970,96 € für 2004, sowie i.H.v. brutto 285.898,91 € für 2005, 529.433,51 € für 2006, 778.509,00 € für 2007, 501.739,76 € für 2008 und 153.617,44 € für 2009.

Zudem kürzte das FA die von der BF verbuchten Mieterlöse im Jahr 2009 i.H.v. 25.560,00 € und rechnete die Ausgaben für dieses Objekt laut Bilanz (Betriebskosten, Zinsen, AfA) i.H.v. 26.346,25 € für 2008 und 40.320,23 € für 2009 dem Gewinn wiederum zu.

Zur Umsatzsteuer führte das FA aus, dass Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 bzw. Z. 5 EStG 1988 bzw. § 8 Abs. 2 und § 12 Abs. 1 Z. 1 bis Z. 5 KStG 1988 darstellten, gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2 lit. a UStG 1994 als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten würden. Dies führe zur Kürzung der Vorsteuern (inklusive der Vorsteuern aus dem ig Erwerb und den Vorsteuern aus der nach § 19 UStG auf die BF übergegangen Steuerschuld) i.H.v. 64.467,67 € für 2005, 108.906,34 € für 2006, 127.753,96 € für 2007, 90.734,97 € für 2008 und 23.259,85 € für 2009.

Die (neuerliche) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2005 begründete das FA damit, dass erst im Rahmen der Besichtigung der Liegenschaft zum ersten Mal festgestellt worden sei, dass es sich bei dem gegenständlichen Objekt um eine Liegenschaft der Luxusklasse handelte. Erst bei diesem Besichtigungstermin und der Befragung des Geschäftsführers und Stifters habe verifiziert werden können, dass die Sanierung und Erweiterung des Gebäudes nach seinen Vorstellungen durchgeführt worden sei, erstmals seien Einreichpläne, diverse Bescheide des Baurechtsamtes, des Bundesdenkmalamtes, das Bewertungsgutachten des Immobiliensachverständigen ***Y*** und der derzeit gültige Mietvertrag vorgelegt worden. Erst aufgrund dieser neuen Tatsachen seien Feststellungen der Behörde erstmals möglich gewesen um beurteilen zu können, inwieweit eine Fremdüblichkeit der Vermietung vorliege und wem die Liegenschaft tatsächlich zuzurechnen sei.

Binnen offener Frist beantragte die BF daraufhin durch ihre ausgewiesene Vertreterin die Vorlage der Berufungen betreffend die Umsatzsteuer 2006 und 2007 sowie die Festsetzung der Umsatzsteuer für Mai, Juni und Juli 2009 an den UFS.

Hinsichtlich der Berufungen gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2005, die Umsatzsteuer 2005, 2008 und 2009, die Körperschaftsteuer 2008 und 2009 führte die BF binnen verlängerter offener Rechtsmittelfrist am 28.03.2013 aus, dass die Umbauarbeiten bereits im Jahr 2004 von der Altstadterhaltungskommission begutachtet und mit umfangreichen Erhaltungs- und Sanierungsvorgaben befürwortet worden seien. Der Verweis auf die am 18.04.2006 erteilte Baubewilligung gehe daher völlig ins Leere, da bereits dort auf die ursprüngliche Planung Bezug genommen worden sei. Nach dem Verkauf und der Aufgabe des Wohnsitzes in der ***Adr2*** mit Vertrag vom 27.10.2005 seien ***GF*** und seine Ehegattin zunächst nach ***Adr4*** übersiedelt. Da der Weg nach ***X*** zu weit gewesen sei habe sich der Geschäftsführer und Stifter Anfang 2006 an

die Vorstände der Privatstiftung gewandt, ob die Miete des gegenständlichen Objektes durch die BF möglich wäre. Dies sei von den Stiftungsvorständen in der Form befürwortet worden, dass keine Fremdmittel für die Finanzierung herangezogen werden sollten, da aufgrund des Verkaufes der Liegenschaft in der ***Adr2*** ohnedies flüssige Mittel zur Verfügung stehen würden. Dies habe zu einer Erhöhung des Stammkapitals der BF auf 1,500.000,00 € geführt.

Ursprünglich sei geplant gewesen, die Umbaumaßnahmen bis 01.03.2007 fertig zu stellen. Aufgrund von Erschwernissen bei der Bauführung habe der geplante Fertigstellungstermin nicht eingehalten werden können. Am 29.07.2007 sei sogar eine Baueinstellung durch die Baubehörde erfolgt, welche mit Bescheid vom 01.10.2007 bestätigt worden sei. Im Jahr 2008 hätten die Bauarbeiten nach Bereinigung der Probleme mit den Baubehörden weitergeführt werden können. Diese seien im Jahr 2009 fertiggestellt worden, die Kollaudierung des Objektes sei am 25.06.2009 erfolgt. Zur Ausfinanzierung des Bauvorhabens sei eine weitere Erhöhung des Stammkapitals der BF am 04.04.2009 auf 2.300.000,00 € erfolgt. Am 01.07.2009 sei dann der Abschluss des zweiten derzeit gültigen Mietvertrages erfolgt. Eine Übersiedlung der Mieter sei jedoch nicht sofort erfolgt. Daher sei von Seiten der BF Anfang 2010 überlegt worden, das Objekt zu verkaufen, wenn der Preis stimmen würde. Es seien Verwertungsaufträge an drei namhafte ***X*** Immobilienkanzleien erteilt worden. Mit 24.06.2010 seien diese Aufträge jedoch wiederum zurückgezogen, da einerseits ein gebotener Kaufpreis nach den Vorstellungen der BF nicht ausreichend gewesen sei und man andererseits wegen der anhaltenden Wirtschaftskrise besonders verunsichert gewesen sei, ob Bargeld anstelle einer werthaltigen Immobilie gehalten werden sollte. Tatsächlich sei der Umzug von ***GF*** und seiner Gattin erst im Jahr 2011 erfolgt. Festzuhalten sei weiters, dass die BF in der Stadt ***X*** zwei weitere Bauvorhaben abwickle, die nichts mit dem Geschäftsführer und Stifter und seiner Familie zu tun hätten. Festzuhalten sei auch, dass auch bei Naheverhältnissen zwischen den Vertragsparteien eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegen könne. Wenn eine marktkonforme Vermietungstätigkeit vorliege, sei diese jedenfalls auch steuerlich anzuerkennen. Nochmals sei darauf hinzuweisen, dass beim Ankauf des Objektes im Jahre 2003 eine Verwertung ohne Sanierung seitens der BF geplant gewesen sei. Erst nachdem sich ergeben hätte, dass ohne Sanierung eine vernünftige Verwertung nicht möglich wäre, seien die Umbau- und Sanierungsmaßnahmen in Angriff genommen worden. Was Details der Ausführungen des FA beispielsweise hinsichtlich der Garage betreffe, so sei die vom FA monierte Umkehrmöglichkeit der Garage vom Magistrat ***X*** verlangt worden, es handle sich somit um eine Vorgabe der Behörde. Der Einbau eines Liftes spreche für die Erhöhung der Verwertungsmöglichkeiten eines Objektes dieser Kategorie und sei zugunsten der BF zu werten.

Nochmals sei darauf hinzuweisen, dass alle angeführten "Besonderheiten" bereits in der Ursprungsplanung enthalten gewesen seien, keinesfalls gingen diese Erweiterungsbauten auf Wünsche der späteren Mieter zurück. Die Ausstattung mit Maßmöbeln entspreche bei einem denkmalgeschützten Objekt dem normalen Ausstattungsstandard, da bei einem solchen Objekt Ungenauigkeiten der Wände vorliegen würden.

Die Berechnung der Kostenmiete könne nicht nachvollzogen werden, die Beträge seien aus dem vorliegenden Anlageverzeichnis nicht nachvollziehbar. Bezüglich der angemessenen Verzinsung des eingesetzten Gesamtkapitals übersehe des FA, dass die Rendite einer Liegenschaft nicht nur aus den Mieterträgen, sondern auch zu einem nicht unerheblichen Teil aus der Wertsteigerung der Immobilie entstehen würde. Die reine Mietrendite auf das eingesetzte Kapital betrage bereits 2 %. Dies sei in Anbetracht der derzeit auf dem Markt angebotenen Veranlagungen als ausreichende Rendite zu bezeichnen. Es dürfe darauf verwiesen werden, dass Objekte in bester Lage in ***X*** derzeit mit Renditen von 1,5-2 % verkauft würden. Die Ausführungen des Finanzamtes seien somit keinesfalls eine marktkonforme Betrachtungsweise, sondern Lichtjahre davon entfernt. In diesem Zusammenhang werde als Vergleichsbasis für Veranlagungen auf die geltende Sekundärmarktrendite verwiesen, die derzeit mit 1,5 % ausgewiesen werde und auch in den Jahren 2010 und 2011 deutlich unter 3 % gelegen habe, also maßgeblich unter den Berechnungen des FA. Die Wertsteigerung, die in die Renditeüberlegungen eines Investors einfließe, werde durch das beigefügte Gutachten der Immobilienkanzlei ***Y*** erhärtet, welches als Beweismittel beantragt werde. Die BF verhalte sich mit ihrer Investition marktkonform.

Das angesprochene Gutachten der Immobilienkanzlei vom 22.03.2013 attestierte der Liegenschaft einen Verkehrswert von 4,172.000,00 € ohne Zugehör, bzw. 4,251.000,00 € inkl. Zugehör. In diesem Gutachten wies der Sachverständige darauf hin, dass eine Bewertung nach dem Sachwertverfahren erfolgt sei, da derartige Objekte i.d.R. zur Eigennutzung erworben bzw. errichtet würden und dementsprechend meist keinen entsprechenden Ertrag abwerfen würden.

Daneben wurde ein weiteres Gutachten dieser Immobilienkanzlei vom 11.12.2008 zur Beantwortung der Frage vorgelegt, welcher Mietzins für das gegenständliche Objekt zum 01.01.2009 als angemessen zu beurteilen sei. Dies ermittelte der Sachverständige im Vergleichswertverfahren, sah einen Mietpreis von € 10,10/m² bei sehr gutem Wohnwert und freier Vereinbarkeit des Mietzinses. Diese Daten aus dem Jahr 2007 valorisierte der Sachverständige für 2009 und sah einen Betrag von € 12,00/m² als angemessen an.

Betreffend das Jahr 2005 führte die BF aus, dass die in den Wiederaufnahmebescheiden angeführten Gründe nicht vorliegen würden. Es liege weder eine Erschleichungshandlung noch eine bescheidmäßig geklärte Vorfrage durch eine Behörde vor, die für den steuerlichen Sachverhalt maßgeblich wäre (§ 303 Abs. 4 BAO)

Mit Bescheiden vom 12.03.2015 wurden aufgrund einer weiteren Betriebsprüfung über die Jahre 2010-2013 vom FA die Umsatzsteuer 2010-2013 sowie Körperschaftsteuer 2010-2013 mit inhaltlich gleichlautender Begründung wie für die Jahre 2005-2009 bescheidmäßig festgesetzt.

Gegen diese Bescheide erhob die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin fristgerecht Beschwerde und verwies zur Begründung auf ihre Berufungen für die Jahre 2005-2009.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 13.04.2015 wurden sämtliche eingebrachte Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

Mit Schriftsatz vom 17.04.2015 beantragte die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG und wiederholte dabei im Wesentlichen die bereits in der Berufung gegen die Bescheide der Jahre 2005-2009 vorgebrachten Argumente.

Mit Beschluss vom 23.02.2017 wurden die gegenständlichen Verfahren bis zur Beendigung des beim VwGH anhängigen Verfahrens Ro 2016/13/0033 gemäß § 271 BAO ausgesetzt.

Nach Entscheidung durch den VwGH in der o.a. Rechtssache beauftragte die zuständige Richterin mit Beschluss vom 26.01.2018 die BF mit der Vorlage eines Nachweises, dass es für das streitgegenständliche Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietmarkt in der vom VwGH geforderten Form gebe, sowie mit der Vorlage einer abstrakten Renditeberechnung.

Mit Schreiben vom 16.08.2018 teilt die zuständige Richterin der BF mit, dass nach ihrer Sicht in der von der BF vorgelegten Vorhaltsbeantwortung vom 14.05.2018 kein funktionierender Mietmarkt im Sinne der Rechtsprechung des VwGH nachgewiesen worden sei, da die angegebenen Objekte nur allgemein beschrieben worden seien und Angaben zu Bauart, Gedeihenheit und Exklusivität der Objekte nur bedingt zu entnehmen seien und Angaben zu den Herstellkosten bzw. den Verkehrswerten der Objekte gänzlich fehlten. Auch sei keine abstrakte Renditeberechnung beigebracht worden.

Binnen verlängerter offener Frist legte die BF durch ihre steuerliche Vertreterin am 31.01.2019 eine Stellungnahme eines gerichtlich beeedeten und zertifizierten Immobiliensachverständigen Dipl. Ing. ***W*** vor. Diese Stellungnahme erfolgte zum "Mietmarkt für bestausgestattete (Einfamilien)Wohnhäuser in ***X*** (und nächster Umgebung) - bezogen auf das Mietverhältnis einer generalsanierten Altstadtvilla in ***X***_***A***". In seiner Mietzinsanalyse führte der Immobiliensachverständige aus, dass die verrechnete Miete von 11,51 €/m² in den Jahren 2009 - 2013 und 12,59 €/m² in den Jahren 2013 - 2018 über dem Durchschnittswert für einen sehr guten Wohnwert in ***X*** in den Vergleichsjahren (zB 2009: 10,50 €/m², 2018: 11,60 €/m² gelegen sei. Den Aufschlag erachtete der Sachverständige aufgrund der ausgezeichneten Wohnlage mit sehr gutem Wohnwert nahe der ***X*** Altstadt als gerechtfertigt. Einen Mietmarkt für Wohnhäuser mit gehobener Ausstattung und großer Wohnfläche und auch einen Bedarf für derartige Mietwohnhäuser erachtete der Sachverständige als gegeben.

Mit Beschluss vom 15.04.2020 wurden die gegenständlichen Verfahren bis zur Beendigung des beim VwGH anhängigen Verfahrens Ra 2020/15/0026 abermals gemäß § 271 BAO ausgesetzt.

Mit Verfügung des GV Ausschusses vom 26.01.2022 wurden unter anderem die gegenständlichen Verfahren der zuständigen Richterin gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und dem nunmehr damit betrauten Richter zugewiesen.

Mit Beschluss vom 08.09.2022 wies der VwGH die Revision zu Ra 2020/15/0026 zurück. Das gegenständliche Verfahren war daher in der Folge fortzusetzen.

Mit Ladung vom 18.10.2022 wurde die mündliche Verhandlung in der gegenständlichen Beschwerdesache für 30.11.2022 angesetzt und der Immobiliensachverständige, dessen Stellungnahme vom 22.01.2019 von der BF vorgelegt worden war, als Zeuge geladen.

In der mündlichen Verhandlung führte der geladene Zeuge Folgendes aus:

Befragt zur hedonischen Methode, die der Zeuge in der Stellungnahme vom 22.01.2019 zur Mietzinsanalyse verwendet hatte, führte der Zeuge unter Verweis auf seine Stellungnahme aus: Je mehr Vergleichswerte [für Mieten von Einfamilienhäusern] ich suche desto größer ist die Chance einen realen Vergleichswert zu finden. Der Durchschnitt ist eher ein Vergleichswert als wenn man einzelne Objekte mit subjektiven Zu- und Abschlägen bewertet. Man geht von einer Mindestgröße von 20 - 30 Objekten aus. Ich habe im gegenständlichen Fall 88 Objekte in diesen Vergleich einbezogen. Zunächst ist die Lage des Objektes wichtig (**X**, sonnige Lage, keine Wohnungen, keine einfachen Häuser zum Teil mit Normalstandard bis gehobene Ausstattung. Ich habe dann noch Monatsnettomieten verglichen (keine Pauschalmieten inkl. USt und BK). Diese Unterlagen sind nicht öffentlich zugänglich und wurden mir auch vertraulich überlassen.

Befragt dazu ob er im Detail etwas über die Ausstattung der einzelnen Objekte sagen könne, führte der Zeuge aus, dass dies in diesem Fall nicht möglich ist. Befragt dazu was eine Standardausstattung bei sehr gutem Wohnwert sei führte der Zeuge aus, der Wohnwert bezieht sich auf die Lage des Objektes und sagt grundsätzlich nichts über die Ausstattung aus. Es ist aber festzuhalten, dass in **X** generell gut ausgestattete Einfamilienhäuser vorliegen, das heißt Parkettböden keine PVC-Böden, verflieste Sanitäranlagen. Minder ausgestattete Häuser werden de facto nicht vermietet. Das gegenständliche Objekt ist sicher eher gehoben ausgestattet.

Befragt dazu ob zu den dargestellten Mieten in der Stellungnahme auch Anschaffungskosten in Relation gesetzt werden können führte der Zeuge aus, dass ihm die Anschaffungskosten [der Vergleichsobjekte] nicht bekannt gewesen waren.

Befragt dazu welche Rendite damals für solche Objekte erwartet worden sei führte der Zeuge aus, für solche Objekte war auch damals lediglich eine Rendite von 1,5 bis 3% erzielbar. In diesem Bereich bleiben Renditeüberlegungen eher im Hintergrund. Im Hintergrund bleiben sie deshalb, weil bei diesen Objekten primär auf die Ausstattung geachtet wird und nicht auf die Frage ob sich das mit 3% noch rechnen würde. Damit ist die sogenannte Maklermiete gemeint. Das Motiv für eine solche Anlage trotz eines geringeren Prozentsatzes der Rendite gegenüber z.B. Wertpapieren liegt in der Sicherheit der Anlage, bezogen auf den VPI sind Mieterhöhungen möglich und die Wertsteigerungen der Immobilie liegen im Regelfall über dem VPI. Dies würde sich auch nicht ändern, wenn man statt dieses Objektes in kleine gut gelegene Wohnungen investieren würde.

Befragt zum Liegenschaftszins führte der Zeuge aus: Der Liegenschaftszins ist eine Definitionssache. Öffentlich ist er nirgends, früher hat man das aus dem Kapitalmarkt abgeleitet. Man schaut sich die letzten Jahre an und versucht die Entwicklung abzubilden. Das hat in den Jahren 2006 und 2009 noch gegolten. Beachten muss man, wie groß das Risiko ist. Dies würde mit weiteren Abschlägen berücksichtigt werden. Die Zu- und Abschläge insgesamt bewegen sich zw. 0,25 und maximal 1,5%, das betrifft z.B. auch den Immobilitätszuschlag. Für ein Objekt wie das Gegenständliche wäre eine Rendite von 1,5% auf Grund von Abschlägen möglich. Der konkrete Zustand ist natürlich auch von Bedeutung.

Befragt dazu ob es vergleichbare Objekte zum gegenständlichen Objekt gebe führt der Zeuge aus, dies sind beispielsweise:

Eine Villa in **B** nahe Weiher hochwertige Ausstattung, Garage, Carport, Wohnfläche 180 m², Grundstück(größe) ist nicht angegeben. In der Regel haben solche Liegenschaften zw. 700 und 1000 m² Grund. Der Mietpreis für so ein Objekt beträgt 2.051,00 € reine Nettomiete im Jahr 2011.

C Wf 230 m², großzügige Ausstattung mit Fischgrätparkett, offener Kamin, schöner Garten mit Pool, 3.031,00 € Nettomiete für das Jahr 2011.

D Altstadthaus aus der Gründerzeit, Wf. 250 m², Miete 3.550,00 € Nettomiete im Jahr 2011, Topausstattung mit Balkonen, gr. Küchen, mehreren Schlafzimmern, Garagenmiete ist inkludiert. Details zu den Ausstattungen sind nicht erkennbar. Garagenplätze sind je nach Lage zw. 100,00 und 150,00 Euro anzusetzen.

E sehr guter Wohnwert im Jahr 2017, 233 m² Wohnfläche. Mit eigenem Gartenhaus, mehrere Schlafzimmer, topausgestattete Bäder, Nettomonatsmiete 4.140,00 €.

Über Nachfrage durch den Amtsbeauftragten ob es sich um Angebote oder tatsächlich abgeschlossene Mietverträge handelt führte der Zeuge aus, es handelt sich um Exposés. Lt. Auskunft [der befragten Makler] wurden diese Objekte aber weitgehend vermietet.

Eine Villa in ***F*** aus 2007 ohne nähere Beschreibung für 3.000,00 €. Aus der Miete lässt sich rückrechnen auf [eine Fläche von] 350 m².

Über Befragen durch den weiteren Vertreter des FA was die Grundvoraussetzung für die Bewertung einer Liegenschaft ist, führt der Zeuge aus, selbst bei unterschiedlichen Objekten lässt sich über die Menge ein guter Durchschnittswert erzielen. Was die Villa in ***F*** betrifft so ist es möglich, dass ein Grundanteil von 700 bis 1000m² dabei ist.

Befragt dazu ob dieses Objekt mit dem verfahrensgegenständlichen Objekt vergleichbar sein kann (allein auf Grund der unterschiedlichen Grundstücksgröße) führt der Zeuge aus, es geht in diesen Fällen nicht um die Frage der Größe des Grundstückes, sondern darum was der Kunde konkret möchte. Das bezieht sich auch auf die konkrete Größe der Wohnung auch die Fläche ist nicht wesentlich, wesentlich ist was der Kunde bereit ist zu zahlen.

Befragt dazu ob es eine (Miet)Unter-/Obergrenze für einzelne Objekte gibt führt der Zeuge aus, das hängt zB bei kleineren Wohnungen davon ab was leistbar ist (Grenze 800,00 bis 1.000,00 €) für Objekte wie das Gegenständliche scheint eine Grenze von 3.500 bis 4.000 Euro realistisch die man bereit ist zu zahlen. Das bedeutet, das ist es dem Kunden wert. Befragt dazu ob dies aktuelle Werte sind führt der Zeuge aus, dass hat sich sicher auch gesteigert aber nicht in großer Höhe.

Der Vertreter des FA führt an, seiner Meinung nach sind diese Objekte nicht mit dem verfahrensgegenständlichen Objekt vergleichbar.

Befragt dazu ob es (die angegebenen Mieten) den Maximalwert dessen wiedergibt, was erzielt werden kann oder ob es auch möglich wäre einen Wert von 6.000,00 oder 8.000,00 € p.M. zu erzielen führt der Zeuge aus, dies mag in Einzelfällen zB für Fußballspieler möglich sein. Manager großer Unternehmen die nur für kurze Zeit hier sind, zahlen das auch. Dies galt auch damals. Verwiesen werden darf auch auf die Aussage einer Immobilienmaklerin (***Maklerin***) wonach die Nachfrage nach derartigen Objekten wesentlich höher wäre als das Angebot. Damit waren gut ausgestattete Einfamilienhäuser mit 150 bis 300 m² Wohnfläche genannt.

Befragt dazu wie man eine Immobilie als Vermieter am Markt anbieten würde, die Investitionskosten von ca. 2,9 Mio. Euro aufgewiesen hat und vermietet werden soll führt der Zeuge aus, die Investitionskosten sind in diesem Fall unwesentlich, Frage ist was ich am Markt erzielen kann.

Befragt zu den für ***X*** in der Literatur (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶) für diesen Zeitraum angeführten Liegenschaftszinssätzen (2,5-3,5%) führte der Zeuge aus: Die Liegenschaftszinssätze [für ***X***] in [dem Buch von] Kranewitter entsprechen nicht dem in ***X*** anwendbaren Liegenschaftszins.

Befragt dazu worin der Unterschied (in den zugrundegelegten Flächen) zw. dem Gutachten ***Y*** und dem Zeugen liegt, führte der Zeuge aus, das kann ich nicht nachvollziehen. Ich habe mich an die Definitionen im MRG zu halten.

Befragt dazu ob die Garage bewusst bei der Quadratmetermiete des Hauses eingerechnet wurde führt der Zeuge aus, dies habe ich deswegen getan, weil ich - wie ich vorher gesagt habe - "diese Liegenschaft miete" mit allem was dazugehört.

Befragt dazu ob dieses Objekt auf dem freien Markt vermietbar gewesen wäre führt der Zeuge aus, dies ist der Fall gewesen. Solche Objekte sind damals genauso nachgefragt gewesen wie heute. Dieser Überhang ergibt sich auch aus dem von mir angeführten Annoncen in den ***O***.

Befragt dazu ob ein vergleichbares Objekt im Sinne einer in der Altstadt gelegenen Villa bei den 88 Objekten gebe führte der Zeuge aus, ich kann ein Haus in ***A*** mit ***Z*** anbieten, mit einer Miete von 3.000 Euro im Jahr 2014 mit 350 m² und Garten. Dabei handelt es sich um ein Einfamilienhaus, neu renoviert. Näheres lässt sich nicht eruieren. Für den Kernbereich Altstadt ist es auch schwierig, das ist nur ein sehr kleiner Bereich im Vergleich zu ***E***.

Befragt dazu ob der Zeuge in seiner Stellungnahme den Einfamilienhausmarkt analysiert habe und dabei Häuser von 150 rund 350 m² auf Basis von Angeboten in Zeitschriften (**O**) und von Immobilienmaklerin dargestellt führte der Zeuge aus, ja.

Unterlagen über konkrete Vermietungen (Mietverträge) liegen mir nicht vor, mir wurden aber von den Maklern gesagt, dass diese im Regelfall auch vermietet worden sind. Detaillierte Ausstattungsdetails liegen mir ebenfalls nicht vor. Es handelt sich um allgemeine Beschreibungen wie sie in Exposés üblich sind.

In der mündlichen Verhandlung führten die Parteien des Verfahrens in der Folge ergänzend aus:

Über Nachfrage durch den Vorsitzenden an den steuerlichen Vertreter, warum zwischenzeitig im Jahr 2010 ein Verkauf der gegenständlichen Liegenschaft überlegt worden sei, führte dieser aus, dass sich **GF** überlegt hat, die Liegenschaft zu verkaufen, wenn der Preis passen würde, nachdem die Errichtungskosten höher ausgefallen sind als ursprünglich geplant.

Nachdem dies nicht der Fall war, ist er selbst in das Objekt eingezogen. Er ist aber bereits im Jahr 2015 verstorben. Seine Gattin ist dann ebenfalls entweder 2016 oder 2017 ausgezogen, da ihr das Objekt alleine zu groß war. Ab 2017 wurde versucht das Objekt zu verkaufen. Ein im Jahr 2017 gefundener Interessent hat letztendlich im Jahr 2019 das Objekt dann um 4,278.400,00 € erworben. Festzuhalten ist aus Sicht des steuerlichen Vertreters, dass die Baukosten (Sanierungskosten) ursprünglich deutlich niedriger geplant waren.

Der Amtsbeauftragte verwies hinsichtlich der Verkaufsabsichten im Jahr 2010 auf den BP-Bericht vom 18.12.2012 TZ 3 lit. e, wonach das Objekt lt. Auskunft von **GF** bei der Betriebsbesichtigung nie am freien Markt angeboten worden war.

Befragt dazu ob es schriftliche Unterlagen zur Änderung der geplanten Verwertung im Jahr 2005 gebe führte der Vertreter der BF aus, dass dies nicht der Fall ist. Er verwies nochmals auf die bereits schriftlich gemachten Ausführungen in denen dargestellt wurde, wie sich die Wohnsituation von **GF** und seiner Familie ab dem Verkauf der Liegenschaft in der **Adr2** entwickelt hat. **GF** hat ein großes Bauträgerunternehmen in **Ort** geführt hat, sodass ein Wohnsitz in **X** sinnvoll war.

Befragt zur Entwicklung der Sanierungskosten führte der steuerliche Vertreter der BF aus: In der Planung der Sanierung hat sich insofern etwas geändert, als man ursprünglich geplant hatte nur das Notwendigste zu machen und das Objekt dann wieder weiter zu verkaufen. In die Sanierung eingestiegen ist man dann eigentlich erst im Jahr 2005 als klar war, dass die Nutzung des Gebäudes durch Hr. **GF** erfolgen sollte. So war zB der Einbau des Liftes ursprünglich nicht geplant.

Befragt dazu woraus sich die Preiserhöhungen (in 2006 gegenüber der BP noch geschätzt ca. 1,8 Mio Euro und letztlich 2009 2,9 Mio Euro) ergeben habe führt der Vertreter der BF aus, dies hat sich zum Einen durch den Einbau des Liftes und zum Anderen durch die Gestaltung der Garage ergeben. Die Fläche war ursprünglich ein Garten, es war eine Stützmauer zum Hang erforderlich, die Garage wurde gebaut und der Garten wurde auf der Garage neu errichtet. Ein anderer Teil ist ein neu errichteter Wintergarten. Die Erhöhung der Miete im Jahr 2013 um den VPI betraf sowohl die Wohnung als auch die Garage.

Auf die Frage warum die Übersiedelung von Hr. **GF** erst im Jahr 2011 erfolgt ist führt der Vertreter der BF aus, dazu darf ich auf das am Anfang Gesagte verweisen, dass **GF** im Jahr 2010 auf Grund der aufgelaufenen Sanierungskosten nochmals versuchen wollte das Haus zu verkaufen, sofern der Preis entsprechend wäre. Erst als dies nicht der Fall war erfolgte im Jahr 2011 die Übersiedelung. Die gesamten Errichtungskosten inkl. eines Grundanteiles von 204.000,00 € betragen netto 2,902.643,00 €.

Der Amtsbeauftragte führte zum Sachverhalt ergänzend aus, dass auf Grund der Baubewilligung und des Gutachtens der Altstadterhaltungskommission aus 2004 bereits damals eine umfassende Sanierung in der dann auch umgesetzten Form beantragt worden war und dies zeitnah zur Anschaffung des Objektes gewesen sei.

Dazu führte der Vertreter der BF aus, dass er sich auf das konkrete Jahr nicht absolut festlegen kann, möglicherweise war dies schon im Jahr 2004. Es ist jedoch festzuhalten, dass aus den Anschaffungskosten 2003 keine Vorsteuer geltend gemacht wurde. Daraus ist ersichtlich, dass der ursprüngliche Plan war das Objekt zu verkaufen.

Abschließend führte der Amtsbeauftragte aus, dass der Standpunkt der Finanzverwaltung unverändert zu der im bisherigen Verfahren vorgenommenen Würdigung ist. Festzuhalten ist allerdings, dass das FA davon ausgeht, dass das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft bis zum Verkauf in der **Bf1** gelegen ist. Nichts desto trotz ist auf Grund der einzigartigen Lage und der luxuriösen Ausstattung der Liegenschaft davon auszugehen, dass hier eine Luxusimmobilie vorliegt. Aus der Sicht des FA ist trotz der Aussagen des Zeugen am heutigen Tag ein funktionierender Mietenmarkt für dieses Objekt nicht nachgewiesen worden. Daraus folgt aus Sicht des FA die rechtliche Beurteilung, dass die Liegenschaft dem außerbetrieblichen Vermögen der **Bf1** zuzurechnen ist. Ein VorSt Abzug aus den Sanierungskosten ist daher nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG nicht zulässig.

Abschließend führte der Vertreter der Beschwerdeführerin aus, dass er bezüglich des Vorliegens eines Mietenmarktes auch auf Grund der Aussagen des Zeugen in der Verhandlung gegenteiliger Ansicht ist. Er ist der Auffassung, dass das Objekt im Zeitraum zw. 2005 und 2015 auf dem Mietenmarkt jederzeit verwertbar gewesen wäre. Sollte der Senat zu der Auffassung gelangen, dass dem nicht so sei, dann ersuche er für die Renditeberechnung auch den Verkauf der Immobilie im Jahr 2019 zu berücksichtigen, weil unter Einrechnung der Rendite aus der Verwertung sich eine Gesamtrendite von 6,07% und 6,24% nach Mieterhöhung nach 2013 ergibt. Dies liegt somit über der vom VwGH geforderten Rendite von 3 bis 5%. Die Verwertung ist hier deswegen miteinzubeziehen, da sich die bisherige Rechtsprechung des VwGH immer auf die Berücksichtigung von fiktiven Veräußerungserlösen bezog. Hier liegen aber tatsächliche Veräußerungserlöse vor. Deswegen beantrage ich das Objekt als dem betrieblichen Vermögen der **Bf1** gewidmet zu betrachten, den VorSt Abzug zuzulassen und die Ergebnisse der Vermietung ertragsteuerlich zu berücksichtigen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das BFG legt seiner Entscheidung den im Folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus den dem BFG vorgelegten Verwaltungsakten, den Ausführungen der beschwerdeführenden Partei, den von ihr vorgelegten Unterlagen, dem Vorbringen der belangten Behörde im Beschwerdeverfahren und den Ausführungen der Parteien und des Zeugen Dipl. Ing. **W** in der am 30.11.2022 durchgeführten mündlichen Verhandlung ergibt.

Die BF ist eine GmbH, die mit Gesellschaftsvertrag vom **1990** gegründet wurde. Gesellschafterin dieser Gesellschaft war zunächst **Gattin**, Geschäftsführer war vom 09.07.1997 bis zu seinem Tod 2015 ihr Ehegatte **GF**. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 18.09.1996 wurde die BF als übernehmende Gesellschaft mit der **Gesellschaft** GmbH als übertragende Gesellschaft verschmolzen. Im Jahr 2000 stiftete **Gattin** ihre Gesellschaftsanteile der **Adr3** Privatstiftung, deren Stifterin sie im Ausmaß von ATS 999.000,00 und **GF** im Ausmaß von ATS 1000,00 gewesen waren.

Mit Beschluss vom 29.06.2006 wurde das Stammkapital der BF auf 1,500.000,00 € erhöht.

Mit Beschluss vom 04.04.2009 wurde das Stammkapital der BF auf 2,300.000,00 € erhöht.

Mit Kaufvertrag vom 28.03.2003 erwarb die BF eine denkmalgeschützte Altstadtvilla in der Altstadt von **X** in der **Adr1**. Die Liegenschaft wurde zunächst im Umlaufvermögen der BF bilanziert.

Ab dem Jahr 2004 begann die BF mit der Planung, das Gebäude zu sanieren. Ein entsprechendes Gutachten der Altstadterhaltungskommission vom 20.04.2004 welche Maßnahmen zu setzen seien, und die raumordnungsmäßige Ausnahmegenehmigung für die Bewilligung des Umbaus vom 26.05.2004 liegen vor. Bereits im Gutachten der Altstadterhaltungskommission und auch in den Baubewilligungsbescheiden vom 08.09.2004 bzw. vom 07.12.2004 wurde die Errichtung der Garage sowie eines Wintergartens als auch die Errichtung eines Liftschachtes bewilligt. Die Baumaßnahmen wurden in der Folge im Jahr 2005 begonnen. Im Jahr 2006 erfolgte die Bewilligung eines Antrages auf Erweiterung der Garage, des Wintergartens und des Abstellraumes in Richtung des ebenfalls auf der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft befindlichen Anteiles an Grünland-Erholungsgebiet.

Bereits im Zeitpunkt der Einreichplanung des Umbaus im Jahr 2004 bestand der Wille das Gebäude für **GF** und seine Familie als Wohnsitz zu verwenden. Die Planung der Sanierung im Hinblick auf die "Erreichung einer entsprechenden Wohnqualität" wurde nach seinen Vorstellungen durchgeführt.

Ab dem Jahresabschluss 2005 bilanzierte die BF die gegenständliche Liegenschaft im Anlagevermögen.

Am 29.07.2007 erfolgte eine Baueinstellung durch die Baubehörde, welche mit Bescheid vom 01.10.2007 bestätigt wurde. Grund dafür war, dass sowohl die Garage als auch der Wohnhauszubau im Erdgeschoss um 1,3m in Richtung Fels erweitert worden war und ein Gartengeräteraum zum Teil im Grünland bzw. im Landschaftsschutzgebiet errichtet worden war. Erst im Jahr 2008 wurden die Bauarbeiten nach Bereinigung der Probleme mit den Baubehörden weitergeführt und im Jahr 2009 fertiggestellt, die Kollaudierung des umgebauten Gebäudes erfolgte am 25.06.2009.

Das denkmalgeschützte Altstadthaus aus 1402, das sich auf der Liegenschaft **Adr1** in **X** im Stadtteil **A** befindet wurde von der BF in den Jahren 2005 bis 2009 umfassend generalsaniert und hochwertig um- und ausgebaut.

Die Liegenschaft liegt im **X** Altstadtviertel **A**, im Süden des **Berges**, in einer schönen Süd-Ost-Lage, im Villenviertel von **A**. Die Liegenschaftsgrundstücke befinden sich am Osthang unterhalb der **X** **Z**, umgeben von Hanggrundstücken, Altstadt-Wohnhäusern und Stadtvillen sowie dem Altstadtbereich um die **Kirche**. In nächster Umgebung befinden sich das **Kloster**, Universitätsgebäude, höhere Schulen, Bankfilialen, das Bezirks- und Landesgericht **X**, viele Geschäfte des täglichen Bedarfes und einige Gastronomielokale. Die **X** Altstadt ist mit dem **Platz1** (**)** in 5 Minuten und der **Platz2** in 15 Minuten Gehzeit erreichbar.

Die Liegenschaft ist mit technischer Infrastruktur voll/bestens erschlossen und ist durch die enge **Adr1** etwas erschwert anfahrbar; auf dem Grundstück befindet sich eine Tiefgarage für 4-5 PKW mit einer Umkehrmöglichkeit in der Garage.

Das westliche Liegenschaftsgrundstück **Nr1** liegt im Flächenwidmungsplan der Stadtgemeinde **X** im Grünland und Landschaftsschutzgebiet "**H**" und ist großteils ein bewachsener, felsiger Hang. Das an der **Adr1** liegende Grundstück **Nr2** ist großteils Bauland "Erweitertes Wohngebiet" und ist mit den Gebäudeteilen des Hauses **Adr1** und einer Tiefgarage bebaut. Die gesamte Liegenschaft liegt im Altstadtschutzgebiet I und ist damit der Gebäudebestand "festgeschrieben", das Haupthaus steht außerdem unter Denkmalschutz und ist damit dem Denkmalschutz- und auch dem Altstadtschutzgesetz unterworfen.

Das Wohnhaus besteht aus einem nicht unterkellerten, 4-stöckigem Wohngebäude (inkl. ausgebautem Dachgeschoß), das mit seinen ältesten Teilen seiner Bausubstanz auf das Jahr 1402 zurückgeht. Das Haus wird als "**Haus1**" für das **Kloster** genannt und ist im Norden an das Altstadthaus **Haus2** angebaut. Das Gebäude hat einen spätgotischen Kern und wurde im 16. und 17. Jahrhundert erweitert sowie umgebaut (barockisiert) und neuerlich 1803 - inklusive Einbau eines neuen klassizistischen Eingangsportals - renoviert (gemäß Gutachten zum Altstadtschutz-Feststellungsbescheid vom 05.11.1984 und zum Denkmalschutzbescheid vom 27.02.2004). Das spätbarocke Bürgerhaus ist ein "Zeugnis der Bau- und Wohnkultur vom Spätmittelalter bis zum Klassizismus" und zeigt auch im Inneren verschiedene historische Bauphasen, wobei der überwölbte Flur, die EG-Gewölbe, die schmale abgewendelte Stiege zu den Obergeschossen, eine schöne Stuckdecke im Esszimmer im 1.OG und die runden, baldachinartigen Mauernischen im Dachgeschoß (ehemalige Hauskapelle) - auch durch die Generalsanierung - erhalten sind.

Das Wohnhaus hat einen neuen Zubau im Süden und eine im Zuge der Generalsanierung in die alte Begrenzungsmauer und in den Hang eingebaute Tiefgarage für 4-5 PKW. Der Garten wurde auf dem Dach der Tiefgarage neu angelegt.

Die Gebäudeteile sind in Massivbauweise mit Altmaterialien errichtet und wurden bei der Generalsanierung und dem Ausbau zwischen 2006 und 2008 mit hochwertigen Materialien und edler Innenausstattung ergänzt: Sanierung des Putzes und der Fensterfaschen an den Fassaden, Erneuerung des Schopfwalmdaches mit Kupferblechdeckung, Erhaltung der Gewölbe v.a. im EG und alter Decken, Einbau eines (hydraulischen) Aufzuges bis zum Dachgeschoß, großteils neue Holzkastenfenster (weiß lackiert) mit stilgerechten Beschlägen und Marmorfensterbänken, großteils neue Holzriemenböden und die alten Marmorböden mit neuen Marmorböden (v.a. roter Adneter Marmor) ergänzt, historische Türen wurden erneuert und nachgebaut (weiß lackiert), Wände und Decken sind großteils verputzt und weiß getüncht, die neuen Bäder und WCs sind hochwertig mit Design-Sanitäranlagen ausgestattet, es wurde eine Fußboden- und Wandheizung mit mehreren Heizkreisen (Gas-Zentralheizung) eingebaut, in den Bädern sind Handtuch-Heizkörper vorhanden, alle Elektroleitungen sind erneuert, eine Alarm-Anlage ist eingebaut.

Erdgeschoß: (unterstes Geschoß)

Massivholz-Haustüre mit Steinportal und Oberlichte, Eingangsvorraum mit Zugang zum (an der Rückwand situierten) Lift und schmaler Marmor-Stiege zum 1.OG, Schleuse/Vorraum mit Marmorboden, Heizraum (Steinboden) mit Gastherme, Heizungssteuerung, Boiler, Heizkreise; Schleuse bei der Tiefgarage mit Wasserpumpen (zum Druckausgleich) und Liftmaschineneinrichtungen, Wand zum Felsen und dann eine Felskammer (Feuchtigkeit); Haustechnikraum für die Elektroverteilerkasten und Alarm-Anlage-

Station; Gästezimmer zur ***Adr1***, dahinter (mit sichtbarem Felsen) einer Sanitäreinheit mit hellem Marmorboden, verputzten Wänden bzw. Marmorplatten, Design-Sanitäreinrichtungen und verglaste Dusche;

Tiefgarage: (EG-Ebene)

In den Hang gebaut; breite Einfahrt durch die Konglomeratwand an der ***Adr1*** (4m), relativ geringe Raumhöhe, Metall-Sektionaltor elektrisch betrieben, 144m²-Garage für 4-5 PKW mit innen Umkehrmöglichkeit, beschichteter Estrichboden, Betonwände und -decke; Einbauschränke, Decke teilweise überschüttet mit Erde für Terrasse; darüber Wohnraum-Zubau; Müllraum mit Stahltüre an der ***Adr1***;

1. Obergeschoß:

Diele und Gang (Marmorboden), Fenster zu schmalen Hof und zur Felswand, WC, Essraum zur ***Adr1*** mit barocker Stuckdecke, Edel-Holzboden und offenem Kamin (mit Marmorabdeckung), eingerichtete (weiße) Küche mit Holzboden, Wirtschaftsraum mit Holzboden und eingebauten Kästen und Regalen; Holzstufen zum angebauten neuen Wohnraum (ca.39m²) mit abgehängter Decke und integrierter Beleuchtung sowie Holz-/Glas-Konstruktion zur ***Adr1*** bzw. Terrasse mit Metall-/Glas-Konstruktion zur Beschattung; über die Terrasse zugänglich der Wellnessbereich (im Plan "Abstellraum") mit verglaste Sauna, WC, verglaste Dusche mit Marmorplatten, Handtuchheizkörper und Holz-/Glas-Konstruktion zum Felsen (oben teilweise überdacht).

2. Obergeschoß:

Stiegenhaus und Diele/Vorraum (derzeit "Büro") mit Ausgang auf die Terrasse, Schlafzimmer zur ***Adr1*** und Fenster zur oberen Terrasse, Designbad mit freistehender Wanne, Waschtischanlage, WC, Bidet und verglaste Dusche; Ankleideraum und ein Abstellraum;

Dachgeschoß:

Stiegenhaus und Diele mit Galerie-Geländer und verbauten Kästen in den Dachschrägen wie auch dahinter Abstellräume (Holzböden) mit Ochsenaugenfenstern zur ***Adr1***, verbaute Dachbereiche mit Dachflächen-Fensterband in der Diele; Gästezimmer in ehemaliger Kapelle mit gemauerten Nischen, kleines Gästebad mit WC, Bidet und Dusche sowie Fenster zum Felsen; Liftzugang mit Ausgang auf eine Stahlbrücke zum Felsen; Liftkabinenfenster zum Garten;

Außenanlagen:

Vorgarten zwischen ***Adr1*** (Granitstöckelpflaster) und Haus mit Metallzaun und Bepflanzungen; Konglomeratsteinmauer zur ***Adr1*** mit Garagentor (siehe oben) und oben drauf ein Metallgeländer, Steinstiege zur OG-Terrasse (über Garage); Marmorboden, Bepflanzungen mit Buchsbäumen und Eiben sowie diverse Sträucher, Zugang zum Süd-West-Garten, Metallstiege zur nächsten Terrasse (2. OG) mit Glasdächern, Wiese, Bepflanzungen und Felsen; weitere Metallstiege zu kleinem Sitzplatz am Felsen, Bepflanzungen, Efeu, Felsen; im Westbereich des Grundstückes ***Nr1*** steiler Felsen zur ***Z***.

Eine Nutzflächenaufstellung aus der Bau- und Ausstattungsbeschreibung aus 2004 ergibt eine Netto-Grundrissfläche von 542,53m², abzüglich Flächen für die Garage (ca.144m²), Liftschächte, Felskammer und Stiegenhausflächen ergibt somit eine Wohnnutzfläche im Haus von ca. 370m².

Im Ergebnis stellt das betreffende Gebäude bzw. die betreffende Liegenschaft nach den oben dargestellten Details der Ausstattung und der Anschaffungs- und Sanierungskosten von netto 2,902.643,00 € bzw. brutto 3.384.401,87 € nach Sicht des erkennenden Senates ein besonders repräsentatives Gebäude dar. Die Richtpreise für Wohngebäude mit einer hochwertigen Ausführung nach heutigen Baunormen in ***X*** bewegten sich unter Berücksichtigung der im Jahr 2009 ermittelten Baukosten/m² für ein Gebäude mit 370 m² Wohnfläche und einer Garagenfläche von 144 m² in einer Bandbreite zwischen 1,098.384,00 € und 1,366.907,00 €. Die Sanierung des Gebäudes belief sich demgegenüber inkl. der Anschaffung des Gebäudes iHv. 757.020,31 € brutto auf die oben angeführten netto 2,902.643,00 € bzw. brutto 3.384.401,87 € war darüber hinaus auch auf die Wohnbedürfnisse der Familie des ***GF*** zugeschnitten.

Die BF hat vor Beginn der Sanierung nicht versucht, die erzielbare Miete für das gegenständliche Objekt zu erheben und/oder eine Renditeberechnung anzustellen. Dies erfolgte kurz vor Abschluss der Sanierung, nachdem das FA im ersten im Verfahrensgang angeführten Rechtsmittelverfahren im Jahr 2008 die Höhe der Miete im ersten Mietvertrag vom 02.08.2006 zum Thema gemacht hatte. Die Berechnung der erzielbaren Miete erfolgte ohne Bezug auf die Anschaffungskosten bis Dezember 2008, als bereits Sanierungskosten von netto 2,783.889,50 € bzw. brutto 3,230.784,43 € angefallen waren.

Selbst wenn man außer Acht lässt, dass (nur) am Mietertrag interessierte Investoren vor der Errichtung eines Mietobjektes den Mietenmarkt (im gegebenen geographischen Einzugsgebiet) erkunden würden, um Fehlinvestitionen zu vermeiden. (BFG vom 19.12.2019, RV/6100447/2016 u.V.a. VwGH vom 22.3.2018, Ra 2017/15/0047), ist festzuhalten dass auch aufgrund der nachträglich eingeholten Gutachten der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes konkret für eine aufwändig generalsanierte Altstadtvilla mit einer Gesamtwohnfläche von rd. 370 m² sowie einer großzügigen Tiefgarage mit 144 m² in außergewöhnlicher Lage nach den Ergebnissen des Beweisverfahrens in ***X*** nicht gelungen ist.

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256) kommt es auf die Marktverhältnisse zu Beginn der Vermietung an. Der erkennende Senat geht daher für das Jahr 2009 davon aus, dass die durchschnittliche Rendite für die Vermietung von Liegenschaften sich aus dem Kapitalmarkt abgeleitet hat wobei man diese Renditen über einen längeren Zeitraum zu betrachten hatte. Eine durchschnittliche Rendite auf dem österreichischen Rentenmarkt für den Zeitraum 2000-2009 betrug 3,97 %, der Liegenschaftszinssatz für Objekte in ***X*** betrug zum damaligen Zeitpunkt für Mietwohnhäuser rund 4%. Als Prozentsatz für eine angemessene Renditemiete im Jahr 2009 geht der erkennende Senat von 4% aus.

Die im Jahr 2009 vereinbarte Miete betrug in Bezug auf die Gesamtinvestitionskosten bei einem Mietertrag für Gebäude und Garage von monatlich netto 3.960,00 + 300,00 = 4.260,00 = 51.120,00 p.a. (= 1,76% von 2,902.643,00 €) brutto ergäbe sich ein Mietertrag von 4.356,00 + 360,00 = 4.716,00 = 56.592,00 p.a. (= 1,67% von 3.384.401,87 €)

Am 02.08.2006 schloss ***GF*** mit der BF einen unbefristeten Mietvertrag ab, in dem ein monatlicher Nettomietzins von 2.700,00 € zuzüglich Mehrwertsteuer und für die Miete von fünf Tiefgaragenstellplätzen ein monatlicher Nettomietzins von 300,00 € zuzüglich Mehrwertsteuer ab 01.03.2007 vereinbart wurde. Eine Wertsicherung für diese Miete wurde im Mietvertrag nicht vereinbart. ***GF*** kündigte den Mietvertrag mit der BF mit Datum 08.07.2008. Begründet wurde dies mit den Verzögerungen bei der Sanierung des Gebäudes.

Mit 01.07.2009 schlossen die Vertragsparteien einen neuen Mietvertrag über das gegenständliche Objekt auf unbestimmte Zeit ab, als Mietzins wurde ein Betrag von 3.960,00 € zuzüglich Mehrwertsteuer festgelegt, weiters wurde die Miete von drei Kfz Stellplätzen mit 300,00 € zuzüglich Mehrwertsteuer vereinbart. Eine Wertsicherung für diese Miete wurde vereinbart. Von den Parteien des Verfahrens war ein Mietverhältnis und keine Gebrauchsüberlassung geplant.

Das Gebäude wurde am 29.05.2019 an einen fremden Dritten um den Betrag von 4,278.400,00 € verkauft. Umsatzsteuer wurde für diesen Verkauf nicht verrechnet. Unter Berücksichtigung des Mehrerlöses betrug die Gesamrendite 6,07% bis 2012 und 6,24% ab 2013.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 167 Abs. 2 BAO genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Daran hat sich durch die Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform nichts geändert (vgl. VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015 unter Hinweis auf VwGH 30.5.2017, Ra 2016/16/0087; 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 und Ro 2014/13/0044).

Verträge (Verpflichtungsgeschäft) zwischen nahen Angehörigen werden - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (vgl. VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen Familienfremden unter den

gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Diese vertraglichen Vereinbarungen müssen in der Folge auch nach denselben Kriterien erfüllt und umgesetzt werden (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; Erfüllungsgeschäft).

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. VwGH 10.5.1988, 87/14/0084) und wirkt sich vor allem im Bereich der Beweiswürdigung aus (vgl. VwGH 6.10.1992, 89/14/0078; 24.9.2003, 97/13/0232). Sie gilt nicht nur für Beziehungen zwischen natürlichen Personen, sondern auch für solche zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern (vgl. VwGH 17.12.2014, 2010/13/0115) und Geschäftsführern (vgl. VwGH 26.4.2012, 2008/15/0315) sowie zwischen Gesellschaften, die von der gleichen Person vertreten oder wirtschaftlich dominiert werden (vgl. VwGH 24.10.2013, 2012/15/0019). Das gilt auch für Verträge zwischen einer Privatstiftung und ihren Begünstigten bzw. Stiftern (VwGH 11.2.2016, 2012/13/0061; 21.2.2013, 2009/13/0257; (Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, § 2 Tz 159/2).

Ein Bezug zur Sphäre der privaten Lebensführung des ***GF*** und seiner Familie ist durch die (geplante) Nutzung der vermieteten Liegenschaft zu Wohnzwecken (de facto als Hauptwohnsitz) gegeben. Die gegenständliche Gestaltung muss also einem Fremdvergleich standhalten (siehe VwGH 28.5.2019, Ra 2017/15/0062).

Die gegenständlichen Daten zur BF, der Privatstiftung, die Gesellschafterin der BF ist sowie den Stiftern und zur Person des Geschäftsführers wurden den Verwaltungsakten, dem Vorbringen der Parteien sowie den Auszügen aus dem Firmenbuch betreffend die BF und die angesprochenen weiteren juristischen und natürlichen Personen ermittelt. Sie sind unbestritten.

Der Zeitpunkt des Kaufes des verfahrensgegenständlichen Objektes ergibt sich aus dem Vorbringen der BF und den Unterlagen in den Verwaltungsakten.

Hinsichtlich des Zeitpunktes, ab dem ***GF*** plante das verfahrensgegenständliche Gebäude für sich und seine Familie zu nutzen, folgt das BFG dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung vom 30.11.2022, in dem dieser darstellte, dass ursprünglich geplant gewesen sei, möglichst wenig zu investieren und das Gebäude wieder zu verkaufen. Man sei dann in die Sanierung "richtig eingestiegen", als klar gewesen sei, dass das Gebäude von ***GF*** selbst genutzt werden sollte. Dieser Zeitpunkt war aus Sicht des erkennenden Senates spätestens Tag der Einreichung der Umbauplanung im Jahr 2004. Dies ergibt sich auch aus dem Gutachten der Altstadterhaltungskommission vom 20.07.2004, die alle "richtigen" Sanierungsmaßnahmen zur "Erreichung einer entsprechenden Wohnqualität" bereits enthielt.

Verbunden mit dem Vorbringen des Amtsbeauftragten in der mündlichen Verhandlung, wonach alle entsprechenden Umbauten bereits in der ursprünglichen Bauplanung im Jahr 2004 berücksichtigt gewesen seien, was sich auch aus den vorliegenden Gutachten der Altstadterhaltungskommission sowie den vorliegenden Baubewilligungsbescheiden ergibt, sowie den Darstellungen im BP Bericht vom 21.12.2012, wonach ***GF*** über die durchgeführten Umbaumaßnahmen im Detail informieren konnte und das Objekt nie am freien Markt angeboten worden sei ergibt sich für den erkennenden Senat, dass das Objekt bereits von Beginn der Sanierung an nach den Vorstellungen des ***GF*** hochwertig saniert wurde und für Wohnzwecke des ***GF*** und seiner Familie verwendet werden sollte.

Diese Sachverhaltsfeststellung widerspricht zwar den ursprünglichen Ausführungen der BF, wonach erst ab Oktober 2005 - nach dem Verkauf der Liegenschaft ***Adr2*** und der Erkenntnis, dass die tägliche Fahrt von ***Adr4*** nach ***X*** deutlich aufwändiger sei - geplant gewesen sei, das Gebäude als Wohnsitz für ***GF*** und seine Gattin zu nutzen. Eine Verwendungsabsicht ab dem Jahr 2004 erscheint jedoch nicht nur wegen der Aussagen des Vertreters der BF in der mündlichen Verhandlung vom 30.11.2022, sondern auch deswegen schlüssiger, da der im Oktober 2005 abgeschlossene Verkauf der ebenfalls in Bestlage in der Stadt ***X*** befindlichen Liegenschaft ***Adr2*** wohl trotz der finanziellen Potenz des Käufers nicht innerhalb weniger Wochen erfolgt war, hing der Verkauf doch mit der Aufgabe des Wohnrechtes an dieser Liegenschaft durch ***GF*** und seiner Gattin ab. Die Wohnungsberechtigten würden der Aufgabe ihres Wohnrechtes wohl nur dann zustimmen, wenn bereits zuvor eine adäquate alternative Wohnungsmöglichkeit auch unter Berücksichtigung der beruflichen Notwendigkeiten des ***GF*** besteht. Dass dies aufgrund der Entfernung zu ***X*** keinesfalls das Haus in ***Adr4*** gewesen ist, das ebenfalls der Stiftung der Ehegatten gehörte und an dem diese ebenfalls ein Wohnrecht besaßen, ist aus Sicht des erkennenden Senates offenkundig, wenn man berücksichtigt, dass sich die Anreise des ***GF*** zu seinem Bauträgerunternehmen in ***Ort*** um mindestens 45 Minuten gegenüber einem Wohnsitz in ***X*** verlängerte. Eine Fahrt zu den üblichen Arbeitszeiten während der Morgen- oder Abendstunden würde noch länger dauern. Dies muss dem ***GF*** auch von Anfang an bewusst gewesen sein, da er die Entfernung ebenso wie die Verkehrsverhältnisse auf dem Weg von ***Adr4*** nach ***Ort*** beurteilen konnte.

Die Objektbeschreibung des verfahrensgegenständlichen Gebäudes entstammt der Stellungnahme des in der mündlichen Verhandlung einvernommenen Zeugen vom 22.01.2019. Diese ist von den Parteien des Verfahrens unbestritten. Sie beschreibt eine hochwertige, luxuriöse Liegenschaft in bester Lage, was sich auch aus den Kosten des Kaufes und der Sanierung im Ausmaß von netto 2.902.643,00 € (brutto 3.384.401,87 € inkl. 481.758,87 € USt) inkl. eines Kaufpreises von 757.020,31 €, von dem nach Auskunft des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung vom 30.11.2022 keine VorSt abgezogen worden war und der einen Grundanteil von 204.000,00 € umfasste. Diese Kosten stehen in folgendem Verhältnis zu den Richtpreisen für Wohngebäude nach Nutzfläche für eine hochwertige Ausführung nach heutigen Baunormen in ***X*** im Jahr 2009, die zwischen 2.057,00 € und 2.548,00 € betragen, Garagen sind dabei mit mindestens 45% bis maximal 60% dieser Richtwerte anzusetzen. (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung6, S 299) Daraus ergeben sich folgende Min/Max Werte für ein hochwertiges Gebäude

für 370 m2 Wohnung 761.090,00 942.760,00

Für 144 m2 Garage: 133,293,60 220.147,20

Grundanteil (tatsächlich) 204.000,00 204.000,00

Gesamtkosten min 1,098.384,00 max 1,366.907,00

Sowohl aus der oben dargestellten Lage des Gebäudes, der detaillierten Beschreibung des Gebäudes und der bei der Sanierung verwendeten Materialien und Ausstattungsdetails, sowie der Erweiterungen um zB eine große Tiefgarage, einen Lift sowie eine Klimatisierung von Teilen des Gebäudes, aber auch aus der oben erfolgten Gegenüberstellung der Gestehungskosten eines hochwertigen Gebäudes ist ersichtlich, dass die verfahrensgegenständliche Liegenschaft nicht als hochwertig, sondern als luxuriös einzustufen ist.

Festgehalten werden muss, dass im Verfahren nicht klar hervorgekommen ist, ob die Liegenschaft im Jahr 2010 tatsächlich am Markt zum Verkauf angeboten wurde oder nicht. Die Aussage des Vertreters der BF im Beschwerdeverfahren widerspricht diesbezüglich den Ausführungen des FA im BP Bericht vom 21.12.2012 unter Bezugnahme auf eine Aussage des ***GF***. Doch selbst wenn man den Ausführungen der BF folgt, wurde darin nicht behauptet, dass das Gebäude fremd vermietet werden sollte.

Zudem zeigt sich, dass das Objekt offenkundig derartig aufwändig saniert wurde, dass es mit diesen Gesamtkosten im Jahr 2010 nicht gewinnbringend verwertet werden konnte. Auch dies spricht für ein ohne Rücksicht auf die Kosten saniertes Luxusobjekt, das nach den Wünschen des Geschäftsführers und späteren Mieters errichtet bzw. instandgesetzt worden war. Dabei ist es nach Sicht des erkennenden Senates unerheblich, dass dem Gebäude bereits im Gutachten vom 22.03.2013 vom Gutachter ***Y*** ein Sachwert von rd. 4,251 Mio € inkl. Zuehör zugemessen wurde. Dass dieser Wert trotz der in diesen Jahren erfolgten Steigerung der Immobilienpreise mit 4,278 Mio € erst im Jahr 2019 erzielbar gewesen ist, zeigt, dass hier eine optimale Sanierung nach den Vorstellungen des ***GF*** und letztlich ohne Bedachtnahme auf die Kosten und den tatsächlich erzielbaren Erlös, sei es in der Vermietung oder im Verkauf vorgenommen wurde.

Aus den im Verfahren vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass vor Beginn der Sanierung keine Überprüfung bzw. Analyse durchgeführt wurde, welche Mieten für ein derartiges Objekt bei den erwarteten Sanierungskosten erzielt werden könnten. Erst am Ende der durchgeführten Sanierung wurde am 11.12.2008 durch den von der BF beauftragten Gutachter ***Y*** ein Bewertungsgutachten für einen angemessenen Mietzins für die Liegenschaft vorgelegt. Zum damaligen Zeitpunkt war das Gebäude weitestgehend fertiggestellt aber noch nicht eingerichtet. Am 22.03.2013 wurde der Verkehrswert der Liegenschaft durch diesen Gutachter festgestellt.

Im Gutachten vom 11.12.2008 wird aber - unabhängig von Mängeln bei der Beurteilung der Ausstattung des Objektes (hochwertig anstelle von luxuriös), in der vermieteten Fläche (330 m² anstelle von 370 m²) und der Anzahl der Garagenplätze (drei anstelle von fünf Plätzen) lediglich die Miete für "eine Mietwohnung mit frei vereinbartem Mietzins bei sehr gutem Wohnwert" dargestellt. Berücksichtigt man dabei, dass ein sehr guter Wohnwert nichts über die Ausstattung des Gebäudes, sondern lediglich etwas über die Lage des Gebäudes (Aussage des Zeugen Dipl.-Ing. ***W*** in der mündlichen Verhandlung vom 30.11.2022) aussagt, so kann nicht davon ausgegangen werden, dass vor Durchführung oder auch nach Abschluss der Investitionen eine Renditeberechnung für das konkrete Objekt durchgeführt wurde.

Dies ergibt sich auch daraus, da der Gutachter bei seiner Ermittlung eines angemessenen Mietzinses nicht von der konkreten Liegenschaft ausgegangen ist. Vielmehr orientierte er sich an den allgemeinen Werten des Immobilienpreisspiegels aus dem Jahr 2006, die stets Durchschnittswerte vieler verschiedener Objekte bestimmter Kategorien (Größe der Wohnfläche, sehr guter Wohnwert, guter Wohnwert etc.) darstellen und valorisierte diese. Die Art des Objektes (Villa, Reihenhaus, Eigentumswohnung) wird nicht gesondert dargestellt, daher fließen zu einem großen Teil die Mietzinse für Eigentumswohnungen (Normwohnungen) in diesen Durchschnittswert ein, weil diese eben den Mietwohnmarkt dominieren. Auch finden "Zusatzausstattungen" wie Garten, Hallenbad, Sauna etc. keine Berücksichtigung.

Das Nichtvorliegen eines Mietmarktes für derartige Objekte ergibt sich zunächst aus dem Gutachten des ***Y*** vom 22.03.2013, in dem dieser unter anderem auf Seite 11 anführte, dass die Bewertung des Objektes nach dem Sachwertverfahren erfolge, da derartige Objekte in der Regel zur Eigennutzung errichtet bzw. erworben werden und deswegen meist keinen entsprechenden Ertrag abwerfen würden.

Auch der Stellungnahme des Dipl. Ing. ***W*** vom 22.01.2019 kann das Vorliegen eines solchen Mietmarktes im Sinn der Rechtsprechung des VwGH, Ra 2020/15/0004, (Rz 36) die auf Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) abstellt nicht entnommen werden. Dies zeigte sich insbesondere auch in der mündlichen Verhandlung vom 30.11.2022, in der der Zeuge darstellte, dass er weder die über die sehr unterschiedlich genauen Exposés hinausgehende konkrete Ausstattung, Lage und Größe der Liegenschaft noch die Errichtungskosten Auskunft geben konnte.

Dies ist aus Sicht des erkennenden Senates auch eine Folge der hedonischen Methode, da wegen der Vielzahl der herangezogenen Objekte nicht sichergestellt werden kann, dass diese Objekte tatsächlich mit der gegenständlichen Liegenschaft vergleichbar sind. Festzuhalten ist auch, dass es zu keinem der aufgelisteten Objekte Angaben zu deren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gibt und auch keine Angaben zu Dauer und Erfolg deren Vermietungen.

Es wird ein Querschnitt von in den letzten Jahren vermietbaren und/oder vermieteten Wohnhäusern samt durchschnittlich erzielbarer Mietzinse pro m² ohne Bezugnahme auf das gegenständliche Objekt und ohne nähere Unterlagen dargelegt. Ob und inwieweit die angeführten Objekte nach Ausstattung und Bauart dem streitgegenständlichen Objekt vergleichbar sind und welcher Mietzins dafür marktüblich ist, kann der Stellungnahme nicht entnommen werden.

Der Judikatur des VwGH sind klare Vorgaben zu entnehmen, welche Informationen vom Steuerpflichtigen beizubringen sind, um einen funktionierenden Mietmarkt nachzuweisen. So muss die gewinnbringende Vermietung von Objekten vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) dargelegt werden. Die jeweiligen Investoren müssen wirtschaftlich agieren und (nur) am Mietertrag interessiert sein.

Dabei ist der Begriff "funktionierender Mietmarkt" nicht in seiner allgemeinsten Bedeutung zu verstehen. Vielmehr ist ein "funktionierender Mietmarkt" für das verfahrensgegenständliche Objekt nachzuweisen. (BFG, RV/6100447/2016 mwN)

Ein Teil der Objekte weist monatliche Mietzinse aus, die deutlich niedriger sind als der Mietzins für das gegenständliche Objekt, wodurch alleine daraus ersichtlich ist, dass es sich dabei nicht um "Mietobjekte der streitgegenständlichen Art" handeln kann, höherer Werte liegen dagegen so gut wie nicht vor.

Eine Überprüfung dieser Aussage ist mangels Vorlage geeigneter und aussagekräftiger Unterlagen auch nach den Ergebnissen der mündlichen Verhandlung nicht möglich.

Da es sich nach den Ergebnissen des Beweisverfahrens um ein besonders repräsentatives, auf die Wohnbedürfnisse des ***GF*** abgestelltes Gebäude handelt, ist das Nichtvorhandensein eines Mietmarktes eigentlich eine logische Konsequenz. Das Nichtvorliegen dieses Mietmarktes ist jedoch aufgrund der Rechtsprechung des VwGH für das gegenständliche Verfahren nur zweitrangig.

Nach der Rechtsprechung des VwGH vom 07.12.2020, Ra 2020/15/0004, Rz.42 ist im Fall des Vorliegens eines besonders repräsentativen, auf die Wohnbedürfnisse der nahestehenden Person abgestelltes Gebäude eine steuerliche Anerkennung der Vermietung nur dann möglich, wenn ein nicht relevantes Abweichen von einem als angemessen anzusehenden Mietentgelt vorliegt. Als angemessenes Mietentgelt wird dabei die Renditemiete angesehen. (VwGH vom 07.12.2020, Ra2020/15/0004, Rz.51)

Der erkennende Senat ging für die Ermittlung der Höhe einer Renditemiete für das Jahr 2009 für die Ermittlung der Renditemiete von einer langfristigen (2000-2009) durchschnittlichen Sekundärmarktrendite aus und glich diesen mit dem in der Literatur angeführten Liegenschaftszinns für das Jahr 2009 ab.

Die durchschnittliche Rendite auf dem österreichischen Rentenmarkt für den Zeitraum 2000-2009 (alle Emittenten) betrug 3,97 % (Quelle: OeKB Daten Service)

Die Ableitung der Mietrenditen (Maklermieten) aus dem Kapitalmarkt für das Jahr 2009 ergibt sich sowohl aus den Aussagen des Zeugen Dipl. Ing. ***W*** in der mündlichen Verhandlung vom 30.11.2022 als auch aus der diesbezüglichen Literatur. Die Höhe der vom Zeugen angeführten durchschnittlichen Rendite auf dem österreichischen Rentenmarkt für das Jahr 2009 war allerdings zu gering angesetzt. Diese betrug im Jahr 2009 3,33% (Quelle: OeKB Daten Service). Zudem führte der Zeuge selbst aus, dass ein mehrjähriger Durchschnitt dieser Renditen heranzuziehen war, weswegen dieser Aussage des Zeugen nicht gefolgt wurde.

Der erkennende Senat kann auch den Aussagen des Zeugen nicht folgen, wonach der für diesen Zeitraum ermittelte Liegenschaftszinssatz für ***X*** generell nicht anzuwenden sei. Liegenschaftszinssätze bilden Durchschnittswerte ab, sie wurden aus der Sekundärmarktrendite unter Abzug eines Geldwertanpassungsabschlages zuzüglich eines allgemeinen Risikos und zuzüglich der geringen Mobilität der Investition ermittelt. (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶, Seite 96f) In diesen Zu- und Abschlägen finden sich jene Faktoren, die für einen an der Rendite interessierten Investor von Bedeutung sind und die auch der Zeuge pauschal als relevant dargestellt hat. Sie umfassen in der dargestellten Bandbreite das gesamte Bundesgebiet. Es handelt sich somit um Durchschnittswerte in deren Rahmen sich auch Mietobjekte in ***X*** finden würden.

Richtig ist zwar, dass es schwierig ist ein luxuriöses Objekt wie das gegenständliche in die einzelnen Kategorien für Liegenschaftszinssatz einzuteilen. Da jedoch der VwGH im Erkenntnis vom 15.09.2016, 2013/15/0256 konkretisierte, dass unter der Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors jener Renditesatz zu verstehen ist, der sich bei optimaler Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (gegebenenfalls des höheren Verkehrswerts des Objekts) in Immobilien ergibt, wobei nach Auffassung des VwGH im Allgemeinen ein Renditezinssatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % (idR in Abhängigkeit von den Marktverhältnissen beim Beginn der Vermietung) zu erzielen sein müsste, erachtet der erkennende Senat aufgrund der Höhe des eingesetzten Betrages nicht Einfamilienhäuser, sondern Mietwohnhäuser (außerhalb des MRG) als realistischen Vergleichsansatz für die Investition in Immobilien. Dies entspricht auch den Aussagen des VwGH wonach die Renditemiete sich aus kleineren Wohnungen im urbanen Bereich ergibt. Berücksichtigt man das hohe Preisniveau für Liegenschaften in der Stadt ***X***, so erscheint die Untergrenze dieses Zinssatzes mit 4 % als für ***X*** zutreffend, der alle vom Zeugen in der mündlichen Verhandlung pauschal angesprochenen Zu- und Abschläge erfasst und der auch in etwa der Alternativveranlagung am Kapitalmarkt entsprechen würde.

Die Aussage des Zeugen, dass (im Jahr 2009) für das gegenständliche Objekt eine Rendite von rd. 1,5% möglich gewesen wäre, mag aus Sicht des Senates zutreffen. Trotz der oben angeführten Probleme der Ermittlung von Vergleichsobjekten und dem Nichtvorliegen eines Mietmarktes erscheint es schlüssig, dass es für jegliche Form von Mietobjekten "Preisgrenzen" gibt und diese (um das Jahr 2009) bei etwa 3.500,00-4.000,00 € pro Monat gelegen sind, wobei eben der konkrete Kundenwunsch und nicht die Frage der Wohnfläche, der Grundstücksgröße u. ä. von Bedeutung sind und die Investitionskosten in diesem Zusammenhang unwesentlich sind, da dies keinen Einfluss auf die monatliche Miete mehr hätte.

Der erkennende Senat kann jedoch den Aussagen des Zeugen dahingehend nicht folgen, dass es für die Renditeerwartung keinen Unterschied gemacht hätte, ob anstelle des gegenständlichen Objektes in kleinere, gut gelegene Wohnungen investiert worden wäre. Diesem Vorbringen stehen ebenfalls die unterschiedlichen Liegenschaftszinssätze für Einfamilienhäuser (2,5 % bis 3,5 %) und Mietwohnungen (4 % bis 5 %) entgegen, die sich schon daraus ergeben, dass bei Mietwohnungen Errichtungskosten oder auch Sanierungskosten nicht ohne Rücksicht auf die absolute Höhe, sondern unter Berücksichtigung der zu erwartenden Rendite durchgeführt werden. Dies hat sich - wenn auch in Bezug auf eine Veräußerung ausgeführt - auch für das gegenständliche Objekt ergeben. Hat man ursprünglich (im Jahr 2003) noch geplant, das Objekt möglichst günstig zu sanieren um es dann mit Gewinn verkaufen zu können, so hat man ab dem Zeitpunkt, in dem die Eigennutzung durch ***GF*** klar war, begonnen "richtig" zu sanieren und dabei die Kosten (und damit die Rendite) nicht mehr im Auge gehabt.

Im Erkenntnis vom 07.12.2020, Ra 2020/15/0004, führte der VwGH in Rz.51 aus, dass bei einem besonders repräsentativen Objekt ein Abweichen von der Renditemiete nicht 50 % übersteigen müsse, um zu einer verdeckten Ausschüttung an der Wurzel zu gelangen.

Die Ausführungen zu den Mietverträgen ergeben sich aus den in den Verwaltungsakten erliegenden Mietverträgen vom 02.08.2006 bzw. vom 01.07.2007. Festzuhalten ist, dass der erste abgeschlossene Mietvertrag für sich nicht fremdüblich erscheint. Der zweite (und letztendlich umgesetzte) Mietvertrag vom 01.07.2009 vermeidet formale Probleme und bietet die oben angeführte Maklerrendite von rund 1,7 %. Eine Gebrauchsüberlassung sah der erkennende Senat daher nicht als gegeben an.

Für die Frage der Berechnung der vom steuerlichen Vertreter angeführten mit dem Verkauf realisierten "Gesamtrendite" folgte der erkennende Senat den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung vom 30.11.2022.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Allgemeines:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Für die Erledigung der vor dem 01.01.2014 anhängig gemachten Teile des gegenständlichen Verfahrens ist somit ebenfalls das BFG zuständig.

Gemäß § 9 Abs. 9 BFGG kann der Geschäftsverteilungsausschuss einer Einzelrichterin oder einem Einzelrichter oder Senat eine ihr oder ihm zufallende Rechtssache durch Verfügung abnehmen, wenn die Einzelrichterin oder der Einzelrichter oder Senat verhindert oder wegen des Umfangs ihrer oder seiner Aufgaben an deren Erledigung innerhalb einer angemessenen Frist gehindert ist.

Dies ist nach der Ruhestandsversetzung der nach der Geschäftsverteilung zuständigen Richterin erfolgt. Damit ist die nun zur Entscheidung berufene Gerichtsabteilung seit 02.02.2022 für die Bearbeitung der gegenständlichen Beschwerde zuständig.

3.2. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 303 Abs 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO treten die ... § 303, ... , jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Die Neuregelung des § 303 Abs. 37 BAO mit 01.01.2014 auch auf alle zu diesem Zeitpunkt offenen Verfahren anzuwenden. (Elinger/Sutter/Urtz, BAO15, § 303, Rz. 39)

Festzuhalten ist auch, dass sich das FA bei der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die USt 2005 nicht auf die von der BF angeführten Tatbestände des § 303 Abs. 4 BAO (alt) der Vorfrage oder der Erschleichung bezogen hat.

Die im Zuge der Betriebsprüfung in den Jahren 2011 und 2012 vorgelegten Unterlagen betreffend die Baubewilligungen vom 07.12.2004 und 18.04.2006, das Gutachten der Altstadterhaltungskommission vom 20.07.2004 und die anlässlich der Besichtigung des Gebäudes im Jahr 2012 hervorgekommenen tatsächlich durchgeführten Sanierungen sowie die Ausführungen des ***GF*** während der Besichtigung stellen neue Tatsachen dar, die in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2005 erfolgte daher zu Recht.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 3 UStG 1994 kann der Unternehmer als Vorsteuerbeträge die gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz, Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 1c, Abs. 1d und Abs. 1e geschuldeten Beträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

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 des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind, als nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 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.

Zur Frage der Überlassung von Wohnraum an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft oder andere der Gesellschaft nahestehende Personen hat der VwGH beispielsweise im Erkenntnis vom 07.12.2020, Ra 2020/15/0004 ausgeführt: Für den Fall, in dem das Bild einer wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit (und keine bloße Gebrauchsüberlassung) der Körperschaft vorliegt, ist im Bereich der Überlassung von Wohnimmobilien durch eine Körperschaft an nahestehende Personen gesondert zu prüfen, ob der Vorgang eine verdeckte Ausschüttung darstellt (§ 8 Abs. 2 KStG 1988), was gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führen kann (vgl. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003; vgl. zur gleichen Rechtslage bereits im UStG 1972 Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur MwSt [Stand März 1978], § 12 Anm. 106b; Doralt/Ruppe, Steuerrecht I5 [1994], 415). 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 (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006), wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte. Die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist allerdings ausgeschlossen, wenn die Errichtung des Gebäudes mit anschließender Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich standhält. (Rz. 31)

Wie der Verwaltungsgerichtshof etwa in den Erkenntnissen vom 19. März 2013, 2009/15/0215, und vom 27. Juni 2018, Ra 2017/15/0019, ausgeführt hat, ist bei von der Körperschaft nicht fremdüblich den Gesellschaftern (Stiftern) zur Nutzung überlassenen Wohnimmobilien im Rahmen der verdeckten Ausschüttung zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung an fremde Personen) einsetzbaren Gebäuden ("klassische" verdeckte Ausschüttung) und solchen Wohngebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Wohngebäude) bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (verdeckte Ausschüttung "an der Wurzel"). In Bezug auf den zweitgenannten Fall ist entscheidend, dass Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein causa societatis veranlasst ist, von vorneherein nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der Körperschaft zählen (vgl. ausführlich VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091; sowie 16.5.2007, 2005/14/0083). Solche Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung allein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die ein sorgfältiger, nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter gar nicht angeschafft hätte, bilden (hinsichtlich der laufenden Besteuerung) steuerneutrales Vermögen der Körperschaft (vgl. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG, Wien 1996, S 134; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002). Erreicht die tatsächliche Miete bei der Überlassung solcher nicht dem steuerlichen Betriebsvermögen zuzuordnender Gebäude nicht eine (nahezu) fremdübliche Höhe (die Hälfte einer fremdüblichen Miete wäre hier nicht ausreichend), wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter zur Gänze für verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 bezogen und tritt damit der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ein (vgl. VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, mit Bezugnahme auf Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 8 Tz 66). Zur Darlegung der unionsrechtlichen Deckung dieses Vorsteuerauschlusses wird gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. März 2007, 2005/14/0091, verwiesen. Ergänzend ist allerdings zu bemerken, dass seit Inkrafttreten von Art. 168a Abs. 1 MwSt RL 2006/112/EG zusätzlich auch diese Richtlinienbestimmung eine unionsrechtliche Deckung und Verpflichtung für den Vorsteuerauschluss beinhaltet, zumal der Bereich der verdeckten Ausschüttung umsatzsteuerlich als Verwendung für unternehmensfremde Zwecke gilt (vgl. hierzu Korn, ÖStZ 2009, 262 (263), und VwGH 24.6.2009, 2007/15/0192). Nach dieser Richtlinienbestimmung darf sogar bei einem Grundstück, das sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird, höchstens der Teil der Mehrwertsteuer als Vorsteuer abgezogen werden, der auf die Verwendung des Grundstücks für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfällt. (Rz. 32)

Wie in den obigen Sachverhaltsfeststellungen dargestellt, entspricht das in diesem Verfahren zu beurteilende Gebäude einem Wohngebäude, das nach seiner Erscheinung aber auch nach der tatsächlich geplanten Nutzung (als besonders repräsentatives Wohngebäude) bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt war.

Trotz allfälliger beschriebener Mängel in den Mietverträgen ist davon auszugehen, dass die Vertragsparteien eine entgeltliche Überlassung dieses Objektes geplant haben, womit eine Gebrauchsüberlassung an den Gesellschafter bzw. Stifter ausgeschlossen werden kann. Vielmehr liegt im gegenständlichen Fall eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel vor, bei der die vereinbarte Miete jedenfalls nicht die (nahezu) fremdübliche Höhe einer Miete erreicht. Die vereinbarte Miete erreicht nicht einmal die Hälfte einer nach Renditekriterien anzusetzenden Miete.

Damit ist aber das gegenständliche Verfahren entschieden. Aufgrund der Umstände liegt eine verdeckte Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG an der Wurzel vor. Ein Vorsteuerauschluss für die geltend gemachten Vorsteuern ergibt sich aus § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994. Die aus der Miete abgeführten Umsatzsteuern betreffen Leistungen, die für steuerneutrales Vermögen der Körperschaft geleistet wurden. Sie unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

Damit hat das FA in den Bescheiden betreffend die Umsatzsteuer 2005-2013 zu Recht den Vorsteuerabzug aus den Investitionen und den laufenden Betriebskosten versagt, Umsätze aus der Vermietung des Objektes nicht der Umsatzsteuer unterworfen, sowie betreffend die Körperschaftsteuer 2005-2013 die angefallenen Aufwendungen aus der Vermietung des Objektes in Verrechnung mit den Einnahmen aus der Miete aus dem steuerlichen Ergebnis ausgeschieden und gegebenenfalls als verdeckte Ausschüttung erfasst.

Die Beschwerden gegen alle oben angeführten Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer waren daher als unbegründet abzuweisen.

An dieser Beurteilung ändert sich aus Sicht des erkennenden Senates auch dadurch nichts, dass die Liegenschaft nach deutlich mehr als zehn Jahren mit Gewinn verkauft wurde und sich unter Berücksichtigung der Mieten und der erzielten Wertsteigerung eine "Gesamtrendite aus dieser Investition" von mehr als 6 % ergeben hat. Auch wenn der BF darin zustimmen ist, dass der VwGH bis dato lediglich Fälle zu beurteilen hatte, in denen eine Wertsteigerung aus der Veräußerung noch nicht realisiert wurde und dementsprechend lediglich Investitionskosten und reine Mieterträge gegenüber zu stellen waren, so ändert dies nach dem Verständnis des Senates nichts an den vom VwGH in ständiger Rechtsprechung dargestellten Kriterien nach denen für die Beurteilung des Vorliegens einer fremdüblichen Vermietung an ausschließlich wirtschaftlich agierende, (nur) am Mietvertrag interessierte Investoren angeknüpft wird, die am Markt gewinnbringend vermieten. Auch erwartete oder im gegenständlichen Fall tatsächlich eingetretene Wertsteigerungen sind dabei nach der Literatur (Zorn in RdW 2016/575 unter Verweis auf VwGH vom 15.09.2016, 2013/15/0256) nicht zu berücksichtigen. Damit ist die von der BF beschriebene Zielsetzung der Erzielung einer Gesamtrendite aus Mietvertrag und Wertsteigerung aus Sicht des erkennenden Senates für die steuerliche Betrachtung nicht entscheidend. Entscheidend ist vielmehr der reine Mietvertrag im Sinne einer Maklerrendite die fremdüblich sein muss und im gegenständlichen Fall für das Jahr 2009 mit 4 % angesetzt wurde.

3.3. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Die Frage, ob im Falle der Anschaffung, Vermietung und nachfolgenden Veräußerung eines besonders repräsentativen, nach den Bedürfnissen des nahestehenden Mieters sanierten Gebäudes anstelle der reinen Renditemiete im Sinne einer Maklermiete die "Gesamtrendite aus Mieterträgen und Wertsteigerung nach dem erfolgten Verkauf" heranzuziehen ist, liegt mangels Vorliegens einer Rechtsprechung des VwGH eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor und ist daher diesbezüglich die Revision zulässig.

Salzburg, am 28. Dezember 2022