

# Steuerliche Anerkennung eines zwischen einer Privatstiftung und deren Begünstigten über Zwischenschaltung einer GmbH abgeschlossenen Mietverhältnisses

§ 8 KStG, § 12 UStG

1. Die Fremdunüblichkeit der Vertragsbeziehung zwischen Mieter (Erststifter und Begünstigter) und Vermieter (Tochtergesellschaft der Privatstiftung) kann sich uA daraus ergeben, dass keine unkündbare Grundmietdauer vereinbart ist. Eine Vereinbarung einer unkündbaren Grundmietzeit (Auflösung nur bei Vorliegen von außerordentlichen Kündigungsgründen) bzw die Abgabe eines Kündungsverzichtes für einen nicht unerheblichen Zeitraum durch den Bestandnehmer wäre geboten. BFG 28.1.2022, RV/4100339/2011
2. Gegen Fremdüblichkeit spricht weiters, wenn das Mietverhältnis durch konkludentes Handeln, dh durch Legung eines schriftlichen Anbots und seine Annahme in Form einer konkludenten Handlung (Bezahlung der Miete etc), und nicht durch Unterfertigung des Mietvertrages abgeschlossen wird.
3. Die Tochtergesellschaft erfüllt die umsatzsteuerliche Unternehmenseigenschaft daher nicht und kann bei den Herstellungskosten der Luxusimmobilie den Vorsteuerabzug nicht geltend machen.

1. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2008, Körperschaftsteuer 2007, Feststellung Gruppenmitglied 2008 sowie Anspruchszinsen 2007 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe entsprechen jenen die in der Berufungsvorentscheidung (nunmehr Beschwerdeentscheidung) des Finanzamtes vom 13.1.2011 ausgewiesen sind.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin (Bf) abgeführten Außenprüfung traf der Prüfer nachstehende Feststellungen, welche er mit Schreiben vom 24.2.2010 unter Darlegung seiner Rechtsansicht der Bf zur Kenntnis brachte:

#### **"Sachverhaltsfeststellung:**

Mit Schreiben vom 12.12.2005 hat die R Privatstiftung mit damaligem Sitz in Plz1 Ort1 ein Ansuchen um Erteilung einer Baubewilligung zur Errichtung eines Wohnhauses auf den Grundstücken \*\*\*1\*\*\* und \*\*\*2\*\*\*, KG \*\*\*3\*\*\* an die Gemeinde \*\*\*3a\*\*\* am \*\*\*10\*\*\* gerichtet. Dem Ansuchen beigelegt wurde eine Baubeschreibung und eine Zustimmungserklärung des Grundstückseigentümers R zur Bauführung. In dieser Baubeschreibung wurde als Zweck des Bauvorhabens die Errichtung einer Wohnanlage für die Familie R genannt. An Nutzflächen wurde im Wohnbereich (UG, EG, OG) rund 1.516 m<sup>2</sup> angegeben sowie rund 269 m<sup>2</sup> an Abstellflächen.

Im östlichen Teil des Untergeschosses wurden zwei Gästeeinheiten mit Wohn-, Schlaf- und Sanitärbereich mit rund 150 m<sup>2</sup> Nutzfläche eingeplant.

Mit Bescheid vom 14.3.2006 hat der Bürgermeister der Gemeinde \*\*\*3a\*\*\* als Baubehörde erster Instanz der PS die Baubewilligung erteilt.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 15.3.2006 wurde von der PS (FN \*\*\*4\*\*\* die \*\*\*Bf1\*\*\* mit einem Stammkapital von Euro 35.000 gegründet. Dieses Kapital wurde von der Privatstiftung als alleinige Gesellschafterin aufgebracht. Zum Geschäftsführer wurde R (Erststifter und zu Lebzeiten alleiniger Begünstigter der PS) bestimmt.

Die Eintragung der Gesellschaft im Firmenbuch erfolgte am 21.4.2006. Am 13.6.2006 wurde von der \*\*\*Bf1\*\*\* beim Finanzamt \*\*\*FA1\*\*\* die Betriebsöffnung angezeigt. Am 19.3.2008 wurde von der Gesellschaft eine Erklärung im Sinne des § 6 Abs. 3 UStG (Verzicht auf Kleinunternehmerregelung) beim Finanzamt \*\*\*FA1\*\*\* eingebracht.

Mit Voranmeldung für die Monate 7/2006-5/2007 hat die \*\*\*Bf1\*\*\* Vorsteuern im Zusammenhang mit den Errichtungskosten des oben beschriebenen Bauvorhabens geltend gemacht. Im Zuge einer Umsatzsteuerprüfung im August 2007 durch die Großbetriebsprüfung N wurde dieser Vorsteuerabzug mit der Begründung, dass als Errichterin des Bauvorhabens aufgrund der Aktenlage die PS anzusehen ist und nicht ihre Tochtergesellschaft, versagt (Bericht vom 3.8.2007).

Mit Schreiben vom 8.10.2007 hat die R Immobilien GmbH dem Finanzamt \*\*\*FA1\*\*\* weiter mitgeteilt, dass die Gemeinde \*\*\*3a\*\*\* mittels Feststellungsbescheid vom 6.9.2007 die seinerzeit der PS erteilte Baubewilligung für das "Bauvorhaben \*\*\*TH\*\*\* 49" (Anm: spätere topographische Bezeichnung: "\*\*\*\*TH\*\*\* 6") an sie übertragen habe. Die vom Finanzamt nicht zum Vorsteuerabzug zugelassenen Umsatzsteuerbeträge (Euro 232.526,69) wurden diesem Schreiben zufolge als Berichtigung gemäß § 16 UStG mit der Voranmeldung für den Monat August geltend gemacht.

Mit Vorvertrag vom 5.10.2006, abgeschlossen zwischen der \*\*\*Bf1\*\*\* und der PS, hat sich erstere verpflichtet, dass das auf den Grundstücken \*\*\*1\*\*\* und \*\*\*2\*\*\* KG \*\*\*3\*\*\* errichtete Gebäude an letztere zu einem monatlichen Zinssatz von Euro 10.750 zuzüglich Nebenkosten und Umsatzsteuer auf unbestimmte Zeit zu vermieten.

Das Bauvorhaben war im wesentlichen mit Ende des Jahres 2007 fertiggestellt und wurde von der Familie R im Dezember dieses Jahres auch bezogen. Insgesamt wurden in den Jahren 2006 bis 2008 € 5.205.649 (ohne USt) investiert. Finanziert wurde diese Investitionen mittels einer Zuzahlung (Agio) seitens der PS in Höhe von € 6.235.000,- auf das Stammkapital.

Mit Vereinbarung vom 11.5.2006 hat sich der Grundeigentümer R gegenüber der \*\*\*Bf1\*\*\* verpflichtet, nach erfolgter Grundstücksteilung einen Baurechtsvertrag abzuschließen.

Dieser Baurechtsvertrag wurde am 2.4.2009 unterfertigt und beim BG N zur Verbücherung vorgelegt. Der Grundeigentümer räumt in diesem Vertrag der \*\*\*Bf1\*\*\* ein Baurecht bis zum 31.12.2107 ein (somit 99 Jahre). Als Bauzins wurde ein Jahresbetrag von € 37.500 (monatlich Euro 3.125) vereinbart. Dies entspricht einem monatlichen Mietpreis von ca. 0,30 € pro m<sup>2</sup> für die Grundfläche von 10.408 m<sup>2</sup>.

Mit Schriftsatz (Anm: gemeint Anbot) vom 21.11.2007 hat die \*\*\*Bf1\*\*\* dem Grundeigentümer R die Anmietung der errichteten Wohnanlage ab dem 1.12.2007 um eine Nettomonatsmiete von Euro 17.348,03 (exklusive BK, inklusive Bestandzins für Grund und Boden) angeboten. Die bereinigte Jahresmiete (nach Abzug des Baurechtszinses) beträgt somit rund 170.000 €. Eine schriftliche Angebotsannahme liegt der BP nicht vor.

Ein weiterer Mietvertrag über eine Kleinwohnung im UG wurde am 15.5.2009 mit einem Herrn \*\*\*G\*\*\* abgeschlossen. Als Mietbeginn wurde der 1.4.2009 vereinbart, der Mietzins beträgt Euro 1.056,75 zuzüglich USt.

Laut Zentralem Melderegister ist der Mieter unter dieser Adresse mit einem Nebenwohnsitz gemeldet.

Auf Gesellschafterebene erfolgte insoweit eine Änderung, dass mit Notariatsakt vom 29.9.2008 die PS ihre Beteiligungen - so auch 99 % der Anteile an der \*\*\*Bf1\*\*\* - an die von ihr gegründete \*\*\*Holding\*\* GmbH übertragen hat (Einbringungsstichtag ist der 31.12.2007). Als Geschäftsführer der Holding fungiert R. Gemäß dem Einbringungsvertrag wurden alle Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten (bilanzierte und nicht bilanzierbare) an die \*\*\*Holding\*\* GmbH übertragen.

Rechtsansicht der BP:

a) Ertragsteuerliche Beurteilung:

Im konkreten Fall wurde - wie aus der o.a. Sachverhaltsdarstellung entnehmbar - seitens der Gemeinde \*\*\*3a\*\*\* per 14.3.2006 der PS die Baubewilligung zur "Errichtung einer Wohnanlage für die Familie R" erteilt (Nutzfläche im Wohnbereich rund 1.516 m<sup>2</sup> sowie 269 m<sup>2</sup> Abstellflächen - zwei Gästeeinheiten im östlichen Wohnbereich).

Die Errichtung der Liegenschaft wurde an die im April 2006 gegründete \*\*\*Bf1\*\*\* übertragen (nunmehr \*\*\*2\*\*\* % Prozent Gesellschafter = PS und 99 % Gesellschafter = \*\*\*Holding\*\* GmbH deren 100 % Gesellschafter wiederum die PS ist). Geschäftsführer dieser GmbHs = R (Erststifter und zu Lebzeiten alleiniger Begünstigter der PS). Einziger Zweck dieser errichteten GmbH ist die Errichtung und Vermietung der Liegenschaft (Gebäude) GSt. \*\*\*1\*\*\* und \*\*\*2\*\*\* KG \*\*\*3\*\*\* an den Geschäftsführer Herrn R (Grundeigentümer = R - Baurechtsvertrag mit Immobilienverwaltung GmbH - siehe Ausführungen in der Sachverhaltsdarstellung).

Das Finanzamt stellt fest, dass die Immobilie der Art nach auf die individuellen Bedürfnisse des Herrn R zugeschnitten ist, dass eine betriebliche Nutzung (auf eine andere Weise als durch Gebrauchsüberlassung an diesen) des Wirtschaftsgutes ausgeschlossen ist. Unabhängig davon ob das Nutzungsentgelt in Höhe von Euro 17.348,03 (netto) fremdüblich ist oder nicht, scheidet das Gebäude aus der "einkommensrelevanten Sphäre" aus und gehört somit zum steuerneutralen Vermögen und wird solcher Art in den "außerbetrieblichen Bereich" verschoben. Tatsache ist auch, dass es sich hierbei um ein Objekt handelt, das realistischerweise nicht fremdüblich vermietbar ist.

Da der Zweck der Errichtung der Immobilie nach Ansicht der Finanzverwaltung im außerbetrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft angesiedelt ist, scheidet die Liegenschaft - aus steuerrechtlichen Gesichtspunkten - aus der betrieblichen Sphäre der Gesellschaft aus. Betreffend den beherrschenden Einfluss ausübenden Erststifter und alleinigen Begünstigten -Herrn R - wird festgehalten, dass die österreichischen Privatstiftungen durch das Merkmal der "Personenbezogenheit" gekennzeichnet sind und dass sie "eine mehr oder weniger ausgeprägte Ähnlichkeit mit einer Beteiligungstruktur" aufweisen. Der Begünstigte einer Privatstiftung hat eine Stellung inne, die mit jener des Anteilinhabers einer Kapitalgesellschaft vergleichbar ist. Seine Beziehung zur eigentümer- und mitgliederlosen Rechtsperson ist "beteiligungssähnlich". Daher ist auch davon auszugehen, dass auch Begünstigte einer Privatstiftung in steuersystematischer Hinsicht den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt sind. [...]

Auf Ebene des Begünstigten geht die Abgabenbehörde in Höhe der vollen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (inklusive USt) - ab Inbetriebnahme (= jener Zeitpunkt an dem der Alleinbegünstigte mit seiner Familie einzieht) von einer steuerpflichtigen Zuwendung

der PS an Herrn R als mittelbaren, mit gesellschafterähnlichen Stellung ausgestatteten Alleinbegünstigten aus (vergleiche § 27 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988). Gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 lit d EStG 1988 unterliegen diese Zuwendungen dem KESt-Abzug. Die KESt ist von der Privatstiftung als Schuldnerin der Kapitalerträge im Zeitpunkt des Zufließens (§ 95 Abs. 4 EStG 1988) der Erträge einzubehalten und nach Maßgabe des § 96 EStG abzuführen.

b) Umsatzsteuerliche Beurteilung:

Am 12. Dezember 2005 wurde die Baubehörde um die Erteilung einer Baubewilligung für die Errichtung einer Wohnanlage für die Familie des Herrn R samt zweier dazugehöriger Einheiten für Gäste der Familie ersucht. Der dem Bauansuchen beigelegte Bauplan wurde im Zuge der Bauführung plankonform umgesetzt.

Am 15. März 2006 wurde die **Bf1** (im folgenden kurz GmbH) gegründet.

Diese GmbH hat mit Schriftsatz vom 21. November 2007 Herrn R die Anmietung der Wohnanlage angeboten.

Die GmbH beehrte den Abzug der Vorsteuern aus der Errichtung des in Rede stehenden Gebäudes. Der Vorsteuerabzug hat zur Voraussetzung, dass die GmbH mit dem Gebäude eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des UStG 1994 (= wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bzw. der Richtlinie 2006/112/EG) entfaltet hat.

Im vorliegenden Fall stand jedoch nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die private Wohnversorgung von Herrn R und seiner Familie im Vordergrund und nicht etwa, dass die Herr R nahestehende GmbH ein wirtschaftliches Betätigungsfeld gesucht hat.

Das auf dem Grund und Boden des Herrn R errichtete Gebäude wurde nach den Bedürfnissen und Vorstellungen seiner Familie geplant. Die äußerst luxuriöse und aufwändige Ausführung der Baulichkeit und der Errichtung war an den persönlichen Bedürfnissen der Familie ausgerichtet und eine Beteiligung am Markt (durch Vermietung an Dritte) von vornherein nicht beabsichtigt. Tatsächlich wurden für die Wohnanlage auch keine Interessenten gesucht. In dieses Bild fügt sich ein, dass angesichts der äußerst luxuriösen und aufwendigen Ausführungen eine wirtschaftlich erfolgreiche Vermietung an Dritte auch gar nicht möglich ist.

Im März 2006 wurde die GmbH gegründet, um das Gebäude an Herrn R zu vermieten. Die GmbH ist somit überhaupt erst in einer Zeit entstanden, in der ihr vorgeblicher Mieter bereits alle Schritte in Richtung der Befriedigung seiner privaten und Bedürfnisse gesetzt hatte. Die GmbH hat sich in der Folge außer in Bezug auf das gegenständliche Gebäude nicht betätigt.

Den Eindruck, dass Herr R Mieter in einem fremden Gebäude sei, hat er im Übrigen auch selbst nicht vermittelt. So konnte z.B. die periodische Druckschrift **Zeitung1** im Jahr 2008 gänzlich un widersprochen über die **Villa des R** berichten.

Für die Zwischenschaltung der GmbH gab es keinen außersteuerlichen Grund. Als Zweck verbleibt daher nur die Erzielung eines massiven Steuervorteils. Dieser Zweck läuft einen vom Umsatzsteuerrecht verfolgten wesentlichen Ziel zuwider. Dieses Ziel ist im vorliegenden Fall, einen Vorsteuerabzug auf Kosten der Allgemeinheit für Gebäude, soweit diese privat genutzt werden, nicht zuzulassen (siehe das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Mai 2009, ZI 2009/15/0100).

Es liegt daher eine missbräuchliche Praxis vor und ist somit auf die Lage abzustellen, die ohne diese missbräuchliche Praxis bestanden hätte. Das Wegdenken der missbräuchlichen Praxis bewirkt, dass die GmbH nicht Leistungsempfängerin der in Rede stehenden Eingangsumsätze ist, weshalb für sie ein Recht auf Vorsteuerabzug nicht besteht.

a) Steuerliche Änderungen:

Das ertragsteuerliche Ergebnis der R Immobilien GmbH wird um die Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit dem Objekt **TH 46** berichtigt. Die erklärten Umsätze werden um die Mieteinnahmen und Betriebskostensätze vermindert. Ebenso werden die mit der Errichtung und dem Betrieb des Objektes **TH 46** im Zusammenhang stehenden Vorsteuern nicht zum Abzug zugelassen. [...].

Mit **Replik vom 17.5.2010** wandte die damalige steuerliche Vertreterin der Bf in Bezug auf die getroffenen Feststellungen bzw. deren rechtliche Beurteilung durch die Abgabenbehörde sinngemäß Folgendes ein:

Es sei zutreffend, dass Wohngebäude, welche im Eigentum einer Gesellschaft stehen und deren Gesellschafter zur Nutzung überlassen werden, unter gewissen Umständen außerbetriebliches Vermögen der Gesellschaft darstellen. Bei der Beurteilung dieser Frage sei allerdings auf den jeweiligen Geschäftsgegenstand der Gesellschaft abzustellen. Der Unternehmenszweck der Bf sei die Vermietung von Liegenschaften, was zur Folge habe, dass auch ein luxuriöses Wohnobjekt dem Betriebsvermögen der Gesellschaft zuzurechnen sei (vgl. Zorn, RdW 2007, 620). Auf Ebene der Gesellschafter würden Verwaltungspraxis sowie Rechtsprechung bei Unterzahlung von einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen dem fremdüblichen und dem tatsächlich gezahlten Nutzungsentgelt ausgehen ("verdeckte Ausschüttungen an der Wurzel") und nicht in Höhe der Errichtungskosten. Eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Errichtungskosten liege nur in besonders gelagerten Fällen vor, wobei in der Regel auf die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen sei. Die Zuordnung von Vermögensgütern zur außerbetrieblichen Sphäre bedinge, dass diese vom Gesellschafter direkt genutzt würden. Im vorliegenden Fall würden die Gesellschaftsanteile mittelbar von der PS gehalten. Die erwirtschafteten Überschüsse würden in eine Tochtergesellschaft investiert werden, die diese für die Errichtung der Liegenschaft genutzt habe. Unterstelle man nunmehr außerbetriebliches Vermögen der R Immobilienverwaltungs GmbH, so habe dies auf Gesellschafterebene (PS) aufgrund der Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG keine steuerliche Konsequenz. Die Schlussfolgerung, wonach die Privatstiftung aufgrund der "Personenbezogenheit" eine "mehr oder weniger ausgeprägte Ähnlichkeit mit einer Beteiligungsstruktur" aufweise berücksichtige nicht, dass die PS bereits eine außerbetriebliche eigennützige Privatstiftung nach dem

PSG sei. Eine Privatstiftung weise eo ipso eine außerbetriebliche Sphäre auf (§ 13 KStG). Diese sei eine eigentümerlose juristische Person, an der eine Beteiligung grundsätzlich nicht möglich sei.

In Bezug auf den umsatzsteuerlichen Aspekt replizierte die Bf, dass sowohl die Gründung der Gesellschaft als auch der Abschluss eines Vorvertrages zum grundbücherlichen Baurechtsvertrag bereits vor Beginn der Bautätigkeit erfolgt seien. Daher sei die Annahme des Finanzamtes, dass bereits vor Gründung "sämtliche Schritte in Richtung der Befriedigung der privaten und Bedürfnisse" erfolgt seien, tatsachenwidrig. Die Einholung einer Baugenehmigung durch die PS vor Abschluss der zivilrechtlichen Vereinbarung sei jedenfalls nicht unüblich.

Die PS habe in weiterer Folge vor Baubeginn das Bauvorhaben "\*\*\*\*3a\*\*\*\*" in die neu gegründete Tochtergesellschaft (\*\*\*Bf1\*\*\*) eingebracht. Nicht nachvollziehbar sei in diesem Zusammenhang die Argumentation der Behörde in Bezug auf das Vorliegen eines Missbrauchs; da die PS zahlreiche Immobilienprojekte im Rahmen von Tochtergesellschaften (bspw. \*\*\*Im\*\*\* GmbH, \*\*\*CC\*\*\* GmbH) aus Gründen der Finanzierung führe, sei diese Gestaltung jedenfalls nicht ungewöhnlich oder unangemessen. Die PS habe bereits bisher in ein umfangreiches Immobilienportfolio investiert, welches von Betriebsliegenschaften bis hin zu luxuriösen Penthousewohnungen gereicht habe. Ein Missbrauch könne aufgrund der Errichtung durch eine Tochtergesellschaft nicht vorliegen. Die Vermietung sei im Falle der \*\*\*Bf1\*\*\* nicht an die Privatstiftung erfolgt, sondern direkt an Herrn R bzw. an \*\*\*C\*\*\*.

Sogenannte "Homestories" in Lifestylemagazinen wie dem "\*\*\*\*Zeitung1\*\*\*\*" sollten nicht als Basis für die eine steuerliche Beurteilung dienen, zumal darin die rechtlichen Rahmenbedingungen, insbesondere die Miet- und Eigentumsverhältnisse, nicht thematisiert würden bzw. eine korrekte zivilrechtliche Unterscheidung nicht erfolgt sei. Zur vorliegenden Thematik sei vielmehr ausschlaggebend, dass die Vermietung von Wohnraum durch eine Kapitalgesellschaft in marktconformer Weise, abgabenrechtlich anzuerkennen sei, sofern ein fremdüblicher Leistungsaustausch vorliege. Diese Regel gelte auch dann, wenn allenfalls Wohnraum an den bzw. die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vermietet würde. Für Zwecke der Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit Sinne des Art. 4 Abs. 1 iVm Art. 17 Abs. 2 der 6. MwStRL entfalte werde, sei nicht die Verbundenheit von Personen, sondern nur der Fremdvergleich heranzuziehen. Ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen ein Wirtschaftsgut gegen Entgelt zur Nutzung überlassen werde, und den Umständen unter denen diese Überlassung zum Gebrauch üblicherweise ausgeübt werde, sei anzustellen und sollte ungeachtet der Frage gelöst werden, ob sich Bestandgeber und Bestandnehmer einander in gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder in tatsächlicher Hinsicht nahestehen (EuGH 26.9.1996, Rs C -230/94, Enkler, RN 28). Dies bedeute, dass das Mietverhältnis unabhängig davon zu beurteilen sei, ob der Mieter Stifter der Privatstiftung sei, in deren Vermögen sich (mittelbar) die Anteile der vermieteten Gesellschaft befinden.

Gegenständlich handle sich um ein Mehrparteiengebäude, das auf drei Ebenen errichtet worden sei. Sämtliche Wohneinheiten würden separate Zugänge, Garagenplätze und Terrassen aufweisen. Eine Wohneinheit sei derzeit noch unvermietet, da an der Behebung eines Wasserschadens gearbeitet werde. Geplant sei allerdings, auch diese Wohneinheiten nach deren Sanierung zu vermieten.

Auf Basis der von der Betriebsprüfung erhobenen Daten würden sich im Blickwinkel eines Fremdvergleiches nachstehende Ansätze ergeben: Die Errichtungskosten des Gebäudes pro m<sup>2</sup> würden sich auf ca. 3.120 € (ohne USt und ohne Einrechnung der Abstellflächen) belaufen. Der Mietertrag der bereits vermieteten Flächen betrage ca. 12 € (ohne USt) je m<sup>2</sup>. Bei der Errichtung der Wohnanlage seien die Wünsche des Mieters der großen Wohneinheit hinsichtlich Raumaufteilung und Raumerfordernisse berücksichtigt worden. Nichtsdestotrotz könne diese Wohneinheit nach Auskunft des Architekten mit einem geringen Bauaufwand auch in mehrere kleinere Wohneinheiten untergliedert werden. Die Preise bei Anschaffung von Wohnungseigentum würden sich auf ca. 4.500 bis 5.000 € je m<sup>2</sup> belaufen. Die erzielbaren Mietpreise würden zwischen 12 und 13 € je m<sup>2</sup> betragen. Im vorliegenden Fall würde sowohl bei einer Veräußerung von Wohnungseigentum als auch bei einer Vermietung jedenfalls eine ausreichende Rendite erzielt werden können. Auf Basis der nunmehr vereinbarten Mietverträge sei eine durchschnittliche Jahresrendite von ca. 4,5 % erzielbar. Diese liege jedenfalls über dem Durchschnitt der bei Wohnimmobilien erzielbaren Rendite, welche sich etwa bei in Wien situierten Objekten auf ca. 3% belaufe.

Werde aus der Vermietung von Wohnraum eine marktübliche Rendite erzielt, so sei folglich auch Marktconformität vorliegend. Unschädlich sei in diesem Zusammenhang die gehobene Ausstattung des Wohnraumes, welche in exklusiven Wohngegenden naturgemäß vorherrsche.

In seinem **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 17.12.2010** verwarf der Prüfer die Einwände der steuerlichen Vertretung und führte darin - auszugsweise - Folgendes aus

#### **"Tz. 1 Gesellschaftsverhältnisse**

*Mit Erklärung vom 15.3.2006 hat die PS (FN \*\*\*\*5\*\*\*\*) als Alleingesellschafterin die \*\*\*Bf1\*\*\* gegründet. Zum Geschäftsführer der GmbH wurde der Erststifter und Erstbegünstigte der PS, Herr R, bestellt.*

*Mit Erklärung vom 29.9.2008 hat die PS die \*\*\*Holding\*\* GmbH gegründet und mit Einbringungsvertrag vom 29.9.2008 ua. 99,01% der Anteile an der \*\*\*Bf1\*\*\* (rückwirkend zum \*\*\*\*2\*\*\*\*.1.2008) an die Holding GmbH abgetreten. Die restlichen Anteile von 0,9 % verblieben bei der PS.*

*Erstmals für das Wirtschaftsjahr 2008 wurde eine Unternehmensgruppe gegründet, wobei die \*\*\*Holding\*\* GmbH als Gruppenträgerin fungiert und die \*\*\*Bf1\*\*\* neben anderen Gesellschaften als Gruppenmitglied. Eine entsprechende Gruppen- und Steuermilagevereinbarung wurde am 19.12.2008 zwischen den Gesellschaften abgeschlossen.*

### **Tz. 2 Tätigkeit der Gesellschaft**

Die Gesellschaft hat im Zeitraum 2006-2008 auf den Grundstücken \*\*\*1\*\*\* und \*\*\*2\*\*\* der KG \*\*\*3\*\*\* ein Wohnhaus errichtet. Die Herstellungskosten belaufen sich laut vorliegenden Aufzeichnungen auf rund 6,2 Millionen € einschließlich Umsatzsteuer. Das Wohnhaus dient zum Großteil der Familie des GF R als Wohnsitz.

Das Finanzamt hat mit Schriftsatz vom 24.2.2010 an die R Immobiliengesellschaft in einer Sachverhaltsdarstellung den Ablauf des baurechtlichen Verfahrens, die steuerliche Gestaltung und die zivilrechtlichen Vereinbarungen zwischen den beteiligten Personen und Gesellschaften dargelegt. Dieser Schriftsatz und dessen rechtliche Würdigung stellt insoweit einen Teil des Prüfungsberichtes dar.

Hinsichtlich der umsatz- und ertragsteuerlichen Beurteilung der Tätigkeit der geprüften Gesellschaft wird auf die folgenden Textziffern verwiesen.

### **Tz. 3 Errichtung und Vermietung Wohnhaus**

Steuerrechtliche Beurteilung und Folgerung:

Wie bereits im Schriftsatz vom 24.2.2010 ausgeführt, wurde die Herstellung des luxuriös ausgeführten Wohnhauses der Familie des GF R an die gesondert dafür gegründete \*\*\*Bf1\*\*\* übertragen. Die Errichtung und Vermietung dieses Objektes wird von der Gesellschaft als eine unternehmerische Betätigung behandelt.

Rechtsansicht der Bp:

Grundsätzlich stellen Aufwendungen zur Versorgung mit Wohnraum nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung dar (§ 20 EStG und § 8 KStG). Ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit solchen Aufwendungen ist gemäß § 12 (2) Z 2 lit. a UStG nicht zulässig. Unter diesem Gesichtspunkt ist die Tätigkeit der \*\*\*Bf1\*\*\* zu beurteilen. Hierbei ist der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt (Errichtung eines speziell auf die Wohnbedürfnisse der Familie R abgestimmten Gebäudes) und nicht ein fiktiver Sachverhalt (behauptete Teilungsmöglichkeit der in Rede stehenden Wohneinheit) zu würdigen.

Nach Ansicht des Finanzamtes erfolgte die Errichtung dieses Wohnhauses und in weiterer Folge die entgeltliche Nutzungsüberlassung an die Familie R durch eine eigene Gesellschaft ausschließlich zum Zwecke der Erreichung eines massiven Finanzierungsvorteiles durch Lukrierung eines Vorsteuerabzugs und Vermeidung einer KESSt-Pflicht in der PS.

Nach § 22 Abs. 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt Missbrauch vor, so sind gemäß § 22 Abs. 2 leg. cit. die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Unter Missbrauch von Formen- und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Es ist daher dahingehend zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre.

Andere Gründe als die oben angeführten sind für das Finanzamt nicht erkennbar und konnten auch nicht glaubhaft vorgebracht werden. Die Gestaltung in der vorliegenden Form stellte sehr wohl einen Missbrauch dar. So werde im Falle einer Veräußerung nach zehn Jahren eine umsatzbesteuerfreie Lieferung möglich und der Vorsteuerabzug wäre endgültig (siehe § 12 Abs. 10 UStG). Das von der steuerlichen Vertreterin zitierte Erkenntnis des VwGH vom 25.2.2009 lässt die Annahme eines Missbrauchs im vorliegenden Fall zu.

Weiters wird in der Vorhaltsbeantwortung vom 17.5.2010 das Vorliegen eines Missbrauches mit dem Hinweis auf andere Tochtergesellschaften der PS, die ebenfalls im Immobilienbereich tätig sind, in Abrede gestellt. Tatsächlich erfolgte im Rahmen dieser Gesellschaften Vermietungen an gesellschafts- bzw. stiftungsfremde juristische oder natürliche Personen oder zu anderen als Wohnzwecken und sind daher mit der geprüften Gesellschaft nicht gleichzusetzen.

Tatsache ist, dass die \*\*\*Bf1\*\*\* als unmittelbare bzw. mittelbare Tochtergesellschaft der PS ausschließlich dem Einfluss dieser unterliegt. In der Stiftungsurkunde werden dem Erststifter R zu Lebzeiten sämtliche Stifterrechte (Gestaltung der Stiftung, ausschließlicher Begünstigter) zugesprochen. Somit ist R faktischer Machthaber auf Ebene der Stiftung und auf Ebene der Errichterin als Geschäftsführer.

Ist eine Privatstiftung Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, so besteht für eine Person, die sowohl Stifterin als auch Begünstigte dieser Privatstiftung ist, eine Konstellation, die mit der eines Gesellschafters bzw. zumindest eines dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft Nahestehenden vergleichbar ist (vergleiche UFS 12.10.2010, GZ RV/1564-W/10).

Die PS hat im Jahr 2006 aus dem Verkauf von Anteilen an der \*\*\*AA\*\*\* GmbH einen Erlös von rund 9.315.000 € erzielt und davon einen Betrag von 6.335.000 € als Stammkapital und Zuzahlung auf das Stammkapital der \*\*\*Bf1\*\*\* verwendet (= 68 %). Bei Annahme einer dreiprozentigen Verzinsung des eingesetzten Kapitals für die Nettoherstellungs- und Anschaffungskosten von rund 5,2 Millionen € und der geltend gemachten AfA i.H.v. 156.000 € wäre eine Jahresmiete von 312.000 € angemessen, die tatsächliche Nettomiete beläuft sich auf Euro 170.000 € (= rund 55 %).

Somit wurde ein wesentlicher Teil des liquiden Vermögens für ein Investment verwendet, welches auf lange Jahre zu keinem wirtschaftlichen Erfolg für die Stiftung führen wird.

Die erklärten Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2006 bis 2008 werden um die Einnahmen und Ausgaben sowie die damit im Zusammenhang stehenden Entgelte und Vorsteuern berichtigt.

#### **Tz. 4 Umsatzermittlung lt Bp**

Umsätze aus der Nutzungsüberlassung des Hauses "\*\*\*\*TH\*\*\*\* 6" werden als nicht steuerbare Entgelte behandelt. Weiters wird der an die Firma F1 verrechnete Werbekostenbeitrag (€ 24.000) als nicht steuerbares Entgelt behandelt. Die in diesem Zusammenhang verrechnete Umsatzsteuer (€ 4.800) wird gemäß § 11 Abs. 12 UStG zur Zahlung vorgeschrieben.

Die Entgeltberichtigung während der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung zu entnehmen.

	KJ 2006	KJ 2007	KJ 2008
Entgelte lt BP	0,00	0,00	0,00
USt Berichtigung § 11 (12)	4.800,00		

#### **Tz. 5 Vorsteuerberichtigung**

Vorsteuern im Zusammenhang mit den "Herstellungskosten des Gebäudes "\*\*\*\*TH\*\*\*\* 6", den Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern für dieses Objekt und den Aufwendungen zum Betrieb und Verwaltung desselben werden nicht zum Abzug zugelassen. Eine detaillierte Darstellung wäre der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung zu entnehmen.

Der Berufung vom 20.1.2009 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2007 (Antrag auf Erhöhung der abzugsfähigen Vorsteuer) wird mangels Vorliegen einer unternehmerischen Betätigung der geprüften Gesellschaft in Bezug auf die Errichtung und Vermietung des Hauses "\*\*\*\*TH\*\*\*\* 6" nicht stattgegeben.

	KJ 2006	KJ 2007	KJ 2008
Vorsteuern lt BP	512,01	755,76	693,92

#### **Tz. 6 Gewinnermittlung**

Das Haus "\*\*\*\*TH\*\*\*\* 6" stellt wie oben beschrieben ein außerbetriebliches Vermögen der R Immobilien GmbH dar. Die in den GuV-Rechnungen enthaltenen Erträge und Aufwendungen werden daher im Rahmen der Gewinnermittlung ausgeschieden.

Die Festsetzung der Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 und 2007 erfolgt unter der Steuernummer der Gesellschaft, für das Jahr 2008 bei der \*\*\*\*Holding\*\* GmbH als Gruppenträger.

	KJ 2006	KJ 2007	KJ 2008
Gewinn/Verlust lt GuV	-684,17	81.927,19	57.257,12
außerbilanzmäßige Abrechnung	0,00	-36.755,00	-242.077,43
außerbilanzmäßige Zurechnung	0,00	105.196,19	275.666,14
Berichtigter Gewinn/Verlust	-684,17	150.368,38	90.845,83

Das Finanzamt folgte den Feststellungen sowie der rechtlichen Beurteilung des Betriebsprüfers und erließ entsprechende nunmehr allesamt in Anfechtung stehende Abgabenbescheide. In Bezug auf die Umsatzsteuer 2007 wurden aufgrund eines offenen Rechtsmittelverfahrens die Ergebnisse der Außenprüfung in die Beschwerdeentscheidung vom 13.1.2009 eingearbeitet.

Mit **Beschwerde** (in der Diktion vor In-Kraft-Treten des FVwGG 2012 Berufung genannt) vom 26.3.2011 wandte sich die Bf in verlängerter Frist gegen die im Spruch dieses Erkenntnisses genannten Bescheide. Das Rechtsmittel richtete sich gegen den Umstand, dass das Finanzamt die von der Bf errichtete Immobilie dem außerbetrieblichen Bereich der Gesellschaft zuordnete und die im Jahresabschluss ausgewiesenen Erträge und Aufwendungen aus der steuerlichen Gewinnermittlung ausschied bzw. den Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Liegenschaft versagte.

Im Begründungsteil des Rechtsmittels stellte die Bf zunächst den Ablauf der Dinge aus ihrer Sicht dar. So sei die strittige Liegenschaft zunächst von R im Wege des Kaufes erworben worden. Die Liegenschaft sei als land- und forstwirtschaftliche Fläche gewidmet gewesen, weshalb ihr Erwerb durch R, der zu dieser Zeit auch \*\*\*\*HoI\*\*\*\* gewesen sei, persönlich erfolgt sei.

Mit Erklärung vom 15.3.2006 habe die PS - diese sei mit Stiftungserklärung vom 18.10.2000 durch R als Erststifter und seinem damals minderjährigen Sohn Stefan R zum Zwecke der Erhaltung, Verwaltung und Förderung des Stiftungsvermögens, der Versorgung und Unterstützung der Begünstigten (auch die angemessene Wohnversorgung) und Gewährung von Zuwendungen an bestimmte oder bestimmbar natürliche und juristische Personen errichtet worden - als Alleingesellschafterin die \*\*\*\*BfI\*\*\*\* gegründet. Unternehmensgegenstand dieser Gesellschaft sei gemäß Punkt 3 der Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft "der Erwerb, die

Verwaltung und die Veräußerung von Liegenschaften sowie der Betrieb sonstiger gewerblicher Unternehmen und der Handel mit Waren aller Art" gewesen.

Mit Baubewilligungsbescheid vom 14.3.2006 sei der PS die Baubewilligung zur Errichtung des nunmehr strittigen Wohnobjektes in \*\*\*3\*\*\* erteilt worden. Diese Baubewilligung sei in weiterer Folge von der PS an die R Immobilienverwaltung übertragen worden (Feststellungsbescheid der Gemeinde \*\*\*3a\*\*\* vom 6.9.2007).

Mit dem am 5.10.2006 zwischen der \*\*\*Bf1\*\*\* der PS abgeschlossene Vorvertrag habe sich Erstere verpflichtet, das zu errichtende Gebäude an Letztere zu vermieten. Nach Abschluss des Bauvorhabens im Jahre 2007 habe die \*\*\*Bf1\*\*\* Herrn R ein Mietangebot unterbreitet, welches vom Mieter durch Übergabe eines Kautionsparbuches angenommen worden sei.

Als Grundlage für die Errichtung des Objektes habe ein Baurechtsvertrag gedient, welcher zwischen R und der R Immobilien GmbH mit Datum 11.5.2006 abgeschlossen worden sei. Der Erwerb der Liegenschaften selbst sei für die \*\*\*Bf1\*\*\* ausgeschlossen gewesen, zumal die Liegenschaft eine land- und forstwirtschaftliche Widmung aufgewiesen und die Gesellschaft über keine Berechtigung zum Betrieb einer derartigen Unternehmung verfügt habe. Das Baurecht selbst habe sich dabei auf alle Teile des Grundstückes \*\*\*2\*\*\* der KG \*\*\*9\*\*\* erstreckt. Der Baurechtsvertrag selbst - darin sei eine Laufzeit von 99 Jahren vereinbart worden - sei am 2.4.2009 grundbücherlich durchgeführt worden. Diese zeitliche Verzögerung habe sich aufgrund der komplexen grundbücherlichen Situation (Grundstücksteilung, neu zu schaffende Einlagezahl, die mit dem Baurecht belastet werden konnte, Notwendigkeit des Abschlusses weiterer Verträge mit Nachbarn wegen bestehender Punktwidmung) ergeben.

Im Jahre 2008 seien sodann die Anteile der R Immobilien GmbH zu 99 % an die \*\*\*Holding\*\* GmbH übertragen worden, deren alleinige Gesellschafterin die PS sei.

In Bezug auf das Objekt "\*\*\*\*TH\*\*\*\*" sei davon auszugehen, dass dieses aus drei selbstständig vermietbaren Einheiten bestehe; die größte Einheit werde dabei vom Stifter und seiner Familie auf Grundlage des genannten Mietvertrages genutzt; der monatliche Mietzins betrage € 17.348,03 netto (exklusive Betriebskosten und USt). Nach Angaben des Auftraggebers betrage der monatlichen Mietertrag der vermieteten Flächen € 12 je m<sup>2</sup>. Die Errichtungskosten würden sich auf € 3.120 ohne Umsatzsteuer je m<sup>2</sup> belaufen. Seit dem Jahre 2009 werde eine der drei vermietbaren Einheiten an Herrn \*\*\*G\*\*\* in Bestand gegeben, wobei der monatliche Hauptzins für diese Wohnung € 1.056,75 betrage.

In Bezug auf die Zuordnung der Liegenschaft zum außerbetrieblichen Bereich durch die Behörde wiederholte die Bf ihre Ausführungen vom 17.5.2010. So wäre die Annahme einer Zuwendung nach § 27 Abs. 5 Z 7 EStG in Bezug auf die Herstellungskosten an den Stifter und Begünstigten (R) nur dann zutreffend, wenn davon ausgegangen werden müsste, dass die Errichtung des Objektes durch die \*\*\*Bf1\*\*\* zu einer verdeckten Ausschüttung an die PS geführt habe, die diese an den Begünstigten im Rahmen einer Zuwendung weitergeleitet habe.

Ob bzw. unter welchen Voraussetzungen eine Wohnimmobilie einer Kapitalgesellschaft, die von ihrem Gesellschafter privat genutzt werde, zum steuerneutralen Vermögen der Gesellschaft gerechnet werde, sei auf das VwGH-Erkenntnis vom 23.2.2010, 2007/15/0003, zu verweisen, welches die diesbezüglichen Abgrenzungskriterien klar definiere. So sei bei einer Nutzungsüberlassung eines Gebäudes an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu unterscheiden, ob die Immobilie jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar sei (zum Beispiel auch durch Vermietung) oder ob die Immobilie bereits aufgrund ihrer Erscheinung (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestimmte Gebäude) für die private Nutzung durch die Gesellschafter bestimmt sei. Nur im ersten Fall stelle das Objekt Betriebsvermögen dar und führe zu keiner verdeckten Ausschüttung an der Wurzel. Sollten derartige zum BV gehörige Gebäude zu einem unangemessenen niedrigen Mietzins an Gesellschafter oder nahestehende Personen vermietet werden, dann läge lediglich eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen einem angemessenen und dem tatsächlich verrechneten Mietzins vor. Liege hingegen der Fall vor, dass die Immobilie nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar sei, dann rechne das Objekt nicht zum Betriebsvermögen der Gesellschaft; diesfalls würde eine vA an der Wurzel vorliegen.

Die Auffassung des Finanzamtes, wonach der alleinige Zweck der errichteten GmbH die Errichtung und Vermietung der streitverfangenen Liegenschaft sei, lasse sich in Ansehung der Faktenlage nicht mehr aufrecht halten. Der Gesellschaftsvertrag enthalte keineswegs eine Einschränkung des Gesellschaftszweckes auf die Vermietung einer Immobilie an den Gesellschafter für dessen Wohnzwecke. Das Objekt bestehe aus drei voneinander getrennten Einheiten, von denen eines tatsächlich an fremde Dritte vermietet werde. Das zweite Objekt sei derzeit aufgrund eines Wasserschadens nicht vermietbar. Wenn die Behörde davon ausgehen sollte, dass das Objekt nur an den Stifter und Begünstigten vermietbar sei und damit kein Markt für die Vermietung an andere Dritte bestehe, so sei dies eine nicht näher begründete Vermutung, die der allgemeinen Lebenserfahrung widerspreche. Festzuhalten sei in diesem Zusammenhang, dass nach dem Mietanbot das Mietverhältnis jederzeit aufgelöst werden könne und somit das Objekt objektiv für eine Vermietung am Markt einsetzbar wäre. Es bestehe auch ein Markt für die Anmietung von Luxusimmobilien. Gerade bei derartigen Objekten sei es keineswegs ungewöhnlich, sondern vielmehr geradezu geschäftstypisch, dass diese nach den Wünschen und Vorstellungen des Mieters adaptiert würden. Aus der Perspektive der Bf würden auch Luxusimmobilien jederzeit im Betriebsgeschehen einsetzbar sein. Eine andere Ansicht wäre nur dann geboten, wenn aufgrund der konkreten Ausgestaltung von einer Unvermietbarkeit am Markt ausgegangen werden könne. Eine derartige Situation wäre gegeben, wenn etwa der künftige Einsatz am Markt mit unverhältnismäßig hohen Investitionskosten verbunden wäre. Derartiges liege gegenständlich allerdings nicht vor. Die Immobilie könne mit relativ geringen Umbaukosten in sieben weitere Wohneinheiten untergliedert werden. Das Objekt sei sohin nicht nur als Luxusimmobilie einsetzbar, sondern durchaus auch auf andere Weise nutzbar.

Wenn die Behörde ins Treffen führe, dass es sich bei dem strittigen Objekt um ein solches handle, welches realistisch nicht fremdüblich vermietbar wäre, so sei dem entgegenzusetzen, dass für den VwGH die Fremdüblichkeit selbst kein Kriterium dafür sei, um die Frage der vA an der Wurzel zu entscheiden. Nach der herrschenden Rechtsprechung sei allein entscheidend, ob das Objekt jederzeitig im betrieblichen Geschehen einsetzbar oder nach seiner Erscheinung (etwa besonders repräsentativer Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse zugeschnittener Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sei. Sollte das Gebäude jederzeitig im betrieblichen Geschehen einsetzbar sein, würde es auch dann zum Betriebsvermögen zählen, wenn die Miete unangemessen niedrig wäre (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003).

In Bezug auf die **Versagung der Vorsteuerabzugsberechtigung** führte die Bf in ihrer Beschwerde aus, dass Kapitalgesellschaften wie auch Privatstiftungen grundsätzlich als Unternehmen im Sinne des § 2 UStG gelten und eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 4 der 6. MwStRL bzw. Art 9 der RL 2006/112 entfalten würden. Die Unternehmereigenschaft einer Körperschaft werde durch die Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG 1994 begründet. Die in § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG 1994 normierten Kriterien (jede selbständig ausgeübte nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, und zwar auch ohne Gewinnerzielungsabsicht) liege gegenständlich vor. Nicht erforderlich sei, dass die Einnahmenerzielung das primäre Motiv der Tätigkeit sei. Die Tätigkeit müsse aber mit einem gewissen wirtschaftlichen Kalkül entfaltet werden. An der Einnahmenerzielungsabsicht fehle es dann, wenn - bezugnehmend auf *Ruppe*, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 58 - Tätigkeiten ohne eigenwirtschaftliches Interesse erfolgen würden.

Die Vermietung einer Liegenschaft durch eine Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter oder an eine nahestehende Person begründe dann keine unternehmerische Tätigkeit, wenn sie nicht von eigenwirtschaftlichem Interesse getragen sei, sondern *causa societatis* erfolge. Im vorliegenden Fall sei das Mietverhältnis unter fremdüblichen Bedingungen abgeschlossen worden; das bloße Vorliegen eines Angehörigenverhältnisses reiche nicht aus, um die Unternehmereigenschaft zu verneinen.

Nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *Enkler*, Rs C-230/94, sei ein Vergleich vorzunehmen zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende (Vermieter) den Gegenstand tatsächlich nutze und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde. Dieser Vergleich stelle eine Methode dar, mit der geprüft werden könne, ob die Gebrauchsüberlassung eines körperlichen Gegenstandes auf eine nachhaltige Einnahmenerzielung abziele oder nicht. Aus der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit können keinesfalls abgeleitet werden, dass der Gesellschaft, die dem Gesellschafter ein Grundstück im Rahmen eines Mietvertrages überlasse, keine Unternehmereigenschaft zukomme. Nicht entscheidend sei, ob das Objekt der privaten Wohnversorgung des Gesellschafters bzw. seiner Familie diene bzw. ob dieses eine luxuriöse, aufwändige Ausführung habe, oder ob es auf die persönlichen Bedürfnisse der Familie ausgerichtet sei. Entscheidend bleibe vielmehr die Art der Bewirtschaftung bzw. ob diese objektiv den Kriterien eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches entspreche.

Bezogen auf den Einzelfall sei konkret zu prüfen, ob das Vertragsverhältnis unter Bedingungen eingegangen worden sei, die einen natürlichen Interessengegensatz zwischen den Vertragsparteien erkennen ließen.

Die Behörde habe die Qualifikation der Nichtunternehmereigenschaft ausschließlich auf das Bestehen eines Gesellschaftsverhältnisses und auf Umstände gestützt, die in der Privatsphäre des Gesellschafters gelegen seien (Wohnversorgung, Planung des äußerst luxuriösen Wohnhauses nach den Bedürfnissen und Vorstellungen des R). Richtigerweise hätte die Behörde zu prüfen gehabt, ob die Vermietung einen umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch begründe. Ein derartiger sei gemäß der Angehörigenjudikatur dann zu bejahen, wenn eine Vereinbarung nach außen hin ausreichend zum Ausdruck komme, einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe und auch zwischen fremden Dritten *ceteris paribus* abgeschlossen worden wäre.

Zur Argumentation der Abgabenbehörde, wonach für das Wohnobjekt keine Interessenten gesucht worden seien und in Anbetracht der überaus luxuriösen und aufwändigen Ausführung eine wirtschaftlich erfolgreiche Vermietung an Dritte gar nicht möglich gewesen wäre, sei zu erwidern, dass eine Mietersuche vorliegendenfalls gar nicht notwendig gewesen sei, zumal eine vorvertragliche Verpflichtung der Bf gegenüber der PS zur Vermietung bestanden habe. Daraus gehe die klare Absicht der Bf hervor, eine unternehmerische Tätigkeit zu begründen. Entscheidend sei, ob eine Verrechnung eines Mietzinses in fremdüblicher Höhe erfolgt sei. Diese Frage hätte die Behörde in Anbetracht eines bestehenden Marktes für Luxusimmobilien zu prüfen gehabt. Konkret hätte die Behörde im Blickwinkel eines Fremdvergleiches festzustellen gehabt, ob die für die Immobilie angegebene Quadratmetermiete von € 12 angemessen bzw. fremdüblich sei. Wie bereits in der Stellungnahme vom 17.5.2010 ausgeführt, sei die Erzielung eines Quadratmeterpreises von 12 bis 13 € je m<sup>2</sup> in der betreffenden Gegend durchaus realistisch. Unter Zugrundelegung der Baukosten von € 3.120 je m<sup>2</sup> ergäbe sich eine durchschnittliche Jahresrendite von ca. 4,5 %, was jedenfalls als fremdüblich gelte. Diesbezüglich bestehe eine Divergenz mit dem von der belangten Behörde angenommenen Sachverhalt in Bezug auf die Erzielung einer Rendite. Festzuhalten sei jedenfalls, dass die Jahresnettomiete nicht wie in den steuerlichen Feststellungen zur Niederschrift € 170.000 betrage, sondern - ausgehend von einer Monatsmiete in Höhe von € 17.348 - sich auf € 208.176 belaufe. Unter Zugrundelegung einer AfA von 156.000 würde sich eine Jahresrendite von 1% ergeben; daraus folge nicht zwingend die Fremdunüblichkeit des Mietverhältnisses. Die Abgabenbehörde wäre verpflichtet gewesen, darzulegen, dass für derartige Immobilienvermietungen eine höhere Miete erzielt werden hätte können. Die von der Behörde vorgenommenen Berechnungen seien nicht geeignet, aufzuzeigen, dass die konkret in Rechnung gestellte Miete fremdunüblich sei.

Unbeachtlich sei zudem der Umstand, dass die Bf erst zu einem Zeitpunkt gegründet worden sei, zu dem bereits alle Schritte zur Errichtung der Liegenschaft gesetzt worden seien. Die Argumentation des Finanzamtes, wonach die Gesellschaft außer in Bezug auf das gegenständliche Gebäude keine Betätigung entfaltet habe, sei unrichtig. Fakt sei, dass die **\*\*\*Bf1\*\*\*** im betreffenden Objekt über zwei weitere von der gegenständlichen Wohnung getrennte Einheiten verfüge und eine davon im Jahr 2009 an **\*\*\*G\*\*\*** in



Bestand gegeben habe. Ebenso wenig spiele bei der Beurteilung der Unternehmereigenschaft der Umstand, dass Vorbereitungsmaßnahmen für die Errichtung des Wohnhauses, insbesondere die Einholung einer Baubewilligung, schon vor Gründung der GmbH durch den Gesellschafter getätigt worden seien, eine Rolle. Entscheidend seien vielmehr die von der Bf erbrachten Tätigkeiten bzw. deren Qualifikation als unternehmerisch.

Die von der Behörde vorgenommene umsatzsteuerliche Würdigung erscheine insoweit als rechtswidrig, als sie das Nichtvorliegen der Unternehmereigenschaft ausschließlich auf in der Privatsphäre des Mieters gelegene Umstände stütze und diese daher verkenne, dass das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit schon dann zu bejahen sei, wenn die ausgeführte Leistung und die erhaltene Gegenleistung objektiv einen Leistungsaustausch begründen. Die von der Bf ausgeführte Tätigkeit bestehe nicht nur in der Lukrierung von Kostenersätzen, sondern lasse vielmehr den Schluss zu, dass hier eine marktkonforme Rendite angestrebt werde.

Nicht nachvollziehbar seien die Ausführungen der Behörde in Bezug auf das Bestehen eines Missbrauches gemäß § 22 BAO. Insbesondere im Blickwinkel der gemeinschaftsrechtlichen Judikatur sei das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit allein anhand des objektiven Charakters, und zwar unabhängig vom Zweck und vom Ergebnis der Umsätze anzuwenden. Demnach sei das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit, insbesondere auch unter dem Aspekt der Wohnimmobilieninvestitionen in Gesellschaften oder PS, rein anhand des objektiven Charakters zu beurteilen. Folglich stehe auch ein Rechtsmissbrauch grundsätzlich der Verwirklichung objektiver Steuertatbestände der MwStRL nicht entgegen (EuGH 6.7.2006, RS C-439/04, *Kittel*, Rn 50). Das Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis bedinge nach der Judikatur des EuGH, dass ein nach objektiven Gesichtspunkten entstandenes Recht auf Vorsteuerabzug zu versagen sei. Werde eine rechtsmissbräuchliche Praxis festgestellt, so seien die Umsätze nach der gemeinschaftsrechtlichen Judikatur derart zu definieren, dass auf die Lage abgestellt werde, die ohne missbräuchliche Praxis bestanden hätte. Im Falle der Ausgliederung von Immobilieninvestitionen in eine Tochtergesellschaft mit anschließender steuerpflichtiger Vermietung der Immobilien an den Gesellschafter wäre auf jene Situation abzustellen, die bestünde, wenn der Gesellschafter selbst die Investitionen vorgenommen hätte.

Im vorliegenden Fall stelle sich somit die Frage, ob die Vermietung der Liegenschaft durch die Enkelgesellschaft einer Privatstiftung an den Begünstigten der Privatstiftung eine missbräuchliche Praxis iSd MwSt-RL begründe. Ein Missbrauch sei dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige einen Vorteil aus der formalen Anwendung der Bestimmung der MwSt-RL erziele, dessen Gewährung mit den betreffenden Bestimmungen verfolgten Zweck zuwiderlaufe (EuGH "*Halifax*"). Überdies müsse die Erlangung eines Steuervorteils bezweckt werden. Eine Steuerstundung sei nicht als Steuervorteil auszulegen, wenn die auf die Umsätze entfallende Umsatzsteuer in vollem Umfange entrichtet werde. Naheliegend sei, einen Steuervorteil dann zu verneinen, wenn der Steuervorteil aus dem Vorsteuerabzug durch die Umsatzsteuerpflicht verrechneten Mieten in vollem Umfange aufgeholt werde, wovon im vorliegenden Fall auszugehen sei. Die Intendierung eines Steuervorteils sei nicht ohne weiteres zulässig. Doch selbst wenn ein derartiger tatsächlich vorläge, so sei eine missbräuchliche Praxis dann zu verneinen, wenn die Erzielung desselben nicht wesentlicher Zweck der Gestaltung sei.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die Vermietung des Objektes durch die Bf an den Begünstigten der PS keine missbräuchliche Praxis begründe. Der Stundungseffekt des Vorsteuerabzuges begründe noch keinen Steuervorteil, zumal sachverhaltsmäßig keine Anhaltspunkte dahingehend bestehen würden, dass der Stpfl die Umsatzsteuer in Bezug auf Vermietungsumsätze nicht zur Gänze entrichtet werde. Darüber hinaus sei der Steuervorteil nicht Zweck der Gestaltung, sondern unmittelbare Folge der wirtschaftlichen Tätigkeit.

Die Bf beantragte die erklärungs-gemäße Festsetzung der Umsatzsteuer für 2006 mit -982,89 € bzw. jene betreffend das Jahr 2008 mit -254.614,42 €. Weiter wurde die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheid 2007 sowie des Feststellungsbescheides Gruppenmitglied 2008 beantragt; die Behörde möge diesbezüglich neue Bescheide zu erlassen, worin die Körperschaftsteuer 2007 mit 20.231,69 € bzw. mit 57.257,12 € (Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008) festgesetzt werden möge. Ebenso beantragte die Bf ua. die Aufhebung des Bescheides über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2007. In Bezug auf die Umsatzsteuer 2007 wurde beantragt, die Behörde möge den bekämpften Bescheide aufheben und durch einen neuen Umsatzsteuerbescheid ersetzen, worin die Umsatzsteuer mit -768.810,57 € festgesetzt werde.

Das Finanzamt legte die gegenständliche Beschwerde ohne Erlassung einer BVE (mit Ausnahme der Umsatzsteuer 2007, worüber aufgrund eines gesonderten früher eingegangenen Rechtsmittels bereits mittels BVE abgesprochen wurde) dem nach damaliger Rechtslage für die Bearbeitung von Berufungen zuständigen UFS zur Entscheidung vor.

Mit Datum 1.1.2014 ging die Zuständigkeit auf das Bundesfinanzgericht über.

Im Zuge des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ergingen vom damaligen aktenführenden Richter zwei Bedenken- bzw. Ergänzungsvorhalte.

Mit (erstem) **Vorhalt vom 16.7.2018** wurde der Bf die Beantwortung zahlreicher bislang offener Sachverhaltsfragen, insbesondere zu den vom BFG aufgezeigten Bedenken, sowie die Vorlage diverser Beweisurkunden aufgetragen.

In der beim BFG am **5.11.2018 eingelangten Vorhaltsbeantwortung** führte die Bf aus, dem Vorstand der PS sei klar gewesen, dass die Veranlagung von Stiftungsvermögen auch in Immobilien zu erfolgen habe. Ein derartiges Investment sei wertbeständig, risikoarm und profitabel. So habe die PS beispielsweise Investitionen in Industriehallen getätigt. Die Bf, eine mittelbare 100 %ige Tochtergesellschaft, habe das Hotel **\*\*\*Ho1\*\*\*** in N erworben und dieses an eine Betreiber-gesellschaft vermietet. Die Bf habe zudem zwei Penthousewohnungen in ihrem Besitz. Eine weitere Tochtergesellschaft der R PS, die **\*\*\*Im\*\*\* GmbH** habe die

Immobilie "\*\*\*\*6\*\*\*\*" in N erworben und vermiete Büroflächen. Die Investitionen in Immobilien zur Vermietung sei für die PS und deren Tochtergesellschaften, insbesondere im Hinblick auf eine sich anbahnende Finanzkrise nicht ungewöhnlich gewesen.

Es sei zutreffend, dass R, welcher im Jahre 2005 geheiratet habe, für sich und seine Familie einen standesgemäßen Wohnsitz anmieten habe wollen, welcher der Größe der Familie und seinem unternehmerischen Erfolg entsprechen sollte. In der Folge sei die Entscheidung getroffen worden ein entsprechendes Wohnobjekt zu errichten und R im Wege eines Bestandverhältnisses zur Verfügung zu stellen. Dabei habe es sich um eine "normale" Immobilieninvestitionen behandelt. Auch sei ein fremdüblicher Bestandzins vereinbart worden. Die Investitionen sollte auch dann sinnvoll sein, wenn das Mietverhältnis mit R, aus welchen Gründen auch immer, beendet würde. Das errichtete Objekt würde sich auch anderweitig zur Einkünfteerzielung eignen.

Es sei richtig, dass zunächst die PS als Baubewerberin verwaltungsrechtlich in Erscheinung getreten sei. Aus diversen unternehmerischen Überlegungen habe sich in der Folge ergeben, dass diese Investitionen nicht durch die PS selbst durchgeführt werden sollten, sondern vielmehr durch die Bf als deren Tochtergesellschaft. Aus diesem Grunde sei im März 2006 beschlossen worden, die Bf zu gründen. Zu Beginn wurde ein Gesellschafterzuschuss in Höhe von € 3,5 Millionen zugesagt und gewährt. In der Folge seien weitere Kapitalien zugeführt worden.

Der Ankauf der Bauliegenschaft in \*\*\*3a\*\*\* wäre allerdings durch die gegebene Widmung als land- und forstwirtschaftliche Flächen durch die R PS problematisch gewesen. Man habe sich daher dazu entschlossen, das im Besitz des Stifters R gelegene Grundstück im Wege einer Baurechtskonstruktion der Bf zur Verfügung zu stellen. In der Folge habe sich diese Konstruktion in ihrer rechtlichen Umsetzung als kompliziert erwiesen, zumal neue Vermessungen, insbesondere wegen der Situierung des Weges, notwendig gewesen seien. Die endgültige Verschriftlichung, welche dann auch zur grundbücherlichen Durchführung geführt habe, habe aus zivil- und verwaltungsrechtlichen Gründen erst später erfolgen können. Zunächst sei geplant gewesen, dass die Bf an die PS vermiete. Aus diesem Grunde sei auch ein Vorvertrag mit der Privatstiftung in Bezug auf die Vermietung abgeschlossen worden. Sowohl Fertigstellungstermin als auch die Baukosten hätten im Vorhinein nicht fixiert werden können. Im Vorvertrag sei daher der Bezugstermin auch als "voraussichtlich" bezeichnet worden.

In Bezug auf den Mietzins habe man vereinbart, dass sich dieser von den Herstellungskosten ableite. Diese Ermittlung sei durch die Anwendung eines Vervielfältigers von 31 erfolgt, welcher sich wiederum aus einem Liegenschaftszins von 3 % und einer Nutzungsdauer von 90 Jahren ergeben habe (vgl. *Kranewitter*<sup>7</sup>, 334). Die Nutzungsdauer habe sich ebenfalls aus der einschlägigen Fachliteratur ergeben, welche bei hochwertiger Bauweise eine Dauer zwischen 80 und 100 Jahren ansetze.

Fremde Parteien hätten insbesondere im Hinblick auf die Miethöhe keine fixe Miete ab ovo akzeptiert, zumal nicht klar gewesen sei, welche Kosten tatsächlich anfallen würden. Der gewählte Modus sei daher geradezu Ausdruck einer Fremdüblichkeit.

Im Vorvertrag vom 5.10.2006 sei festgehalten worden, dass die Mieterin (PS) innerhalb der nächsten zehn Jahre auf die Ausübung eines Kündigungsrechtes verzichte. Dies habe sich daraus ergeben, dass das Investment doch eine Größenordnung erreicht habe, welche die Sicherung der Vermietung für einen längeren Zeitraum sinnvoll mache. Vice versa sei auch für die PS eine derartige Klausel durchaus akzeptabel gewesen, da ein langfristiges Bestandverhältnis geplant gewesen sei.

Klar gewesen sei, dass neben der Miete, welche auf Basis der getroffenen Annahmen zunächst monatlich € 10.750 betragen habe, auch die anfallenden Nebenkosten (Betriebskosten) sowie die Umsatzsteuer zu bezahlen seien. Ende 2007 sollte als Ausfluss des Vorvertrages der eigentliche Mietvertrag abgeschlossen werden. Eine Verschriftlichung sei durchaus angestrebt worden, allerdings hätte ein beidseitig unterfertigter Mietvertrag eine Mietvertragsgebühr iHv € 5.049 ausgelöst. Aus diesem Grund habe man sich dazu entschieden, ein von Seiten der Bf (einseitig) unterfertigtes Anbot zu erstellen, welches dann in konkludenter Weise durch den Mieter angenommen werden sollte. Diese Vorgehensweise habe den Vorteil gehabt, dass aus Beweissicherungsgründen eine schriftliche Urkunde existiere und trotzdem keine Rechtsgeschäftsgebühren anfallen würden. Die Annahme des Mietangebotes durch den Mieter sei durch Stellung der vereinbarten Kautions umgesetzt worden. Ein einseitig unterfertigtes Angebot mit konkludenter Annahme sei in der Immobilienbranche durchaus fremdüblich.

In der Folge habe man die ursprüngliche Absicht, die Vermietung des Objektes an die PS und die Weitervermietung desselben an Herrn R nicht umgesetzt, sondern beschlossen, dass der Stifter anstelle der PS in den Vertrag eintrete und der Mietvertrag zwischen der Bf und R abgeschlossen werde. Diese Gangart habe sich im Ergebnis als weniger kompliziert erwiesen. R sei allerdings vor dem Problem gestanden, dass seine persönlich verfügbaren Mittel zu einem guten Teil aus der R Privatstiftung stammen mussten. Es sei die Überlegung angestellt worden, dass die Privatstiftung im Rahmen der Versorgung ihrer Begünstigten entsprechende Mittel ausschütte. Um nun eine langwierige Hin- und Herüberweisung hintanzuhalten, habe in der Folge die R PS die Mieten für R bezahlt. Die zur Auszahlung gebrachten Mietzinszahlungen seien als Ausschüttung zu werten, für welche KEST an die Finanzbehörde abgeführt worden sei.

Gegen Ende 2007 sei das Gebäude im Wesentlichen fertiggestellt gewesen; bestimmte Teile der Innenarbeiten - soweit erinnerlich seien die Innentüren noch nicht eingesetzt gewesen - sowie der Wellnessbereich und die Außenanlagen seien noch unvollendet gewesen. Eine gänzliche Fertigstellung sei erst im Laufe des Jahres 2009 erfolgt.

Ende 2007 seien die Baukosten mit € 4,35 Millionen bereits deutlich höher gewesen als im Vorvertrag schätzungsweise angenommen worden sei (€ 4,0 Mio). Um nun einerseits der notwendigen und sinnvollen Anpassung an die tatsächlichen Kosten im Sinne des Vorvertrages Rechnung zu tragen, andererseits die mangelnde Fertigstellung des Objektes entsprechend zu berücksichtigen, sei

vereinbart worden, dass die bisher vereinbarte Miete weiter verrechnet werde und zwar so lange, bis die Baukosten im Wesentlichen durch Fertigstellung feststünden.

Zum Zeitpunkt der endgültigen Fertigstellung sollte dann im Sinne der Vertragsbestimmung die Miete auf ein neues und endgültiges indexgebundenes Niveau angepasst werden. Zum Ausgleich zu dieser Nichtanpassung und den schon höheren Baukosten zu Beginn des Mietvertrages sollte die Neufestsetzung der Miete rückwirkend erfolgen.

Der abgeschlossene Bestandvertrag bzw. das zugrundeliegenden Mietanbot vom 21.11.2007 habe folgende Regelungen beinhaltet: Weiterführung der bisherigen Mietkalkulationsklausel, Verrechnung der Miete nach feststehender Baukosten, Nachverrechnung der Miete ab Mietbeginn, Tragung der Betriebskosten durch den Mieter, dabei Akontierungen in Höhe von € 2.000 pro Monat zzgl. USt, Tragung der Instandhaltungskosten durch den Mieter als Teil der BK, Erbringung einer Kautions iHv. drei Monatsmieten inklusive USt (€ 35.483, gerundet € 35.000), die konkludente Annahme durch Hinterlegung der Kautions, Laufzeit des Vertrages 30 Jahre, jedoch Kündigungsmöglichkeit, etc.

In Bezug auf die Baurechtszinsen sei vereinbart worden, dass diese an Herrn R zu bezahlen seien, andererseits sei dieser Aufwand fremdüblich wiederum vom Vermieter an den Mieter weiter zu verrechnen. Damit sei sich eine Forderung und eine Verbindlichkeit gegenübergestanden. Im Ergebnis sei der Baurechtszins ein Durchläufer gewesen, welcher allerdings eine andere Qualität haben sollte, als sich dies im Ausdruck "Nebenkosten" für die Betriebskosten widerspiegeln. Dieser Ausdruck beinhalte offensichtlich auch die Baurechtszinsen.

Der Vorvertrag zwischen der R Liegenschaftsverwaltung GmbH und der PS sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden; allerdings sei gleichzeitig auch ein Kündigungsverzicht durch die Mieterin auf die Dauer von zehn Jahren abgegeben worden. Ein derartiger Kündigungsverzicht sei im Mietvertrag zwischen der Bf und R nicht vereinbart worden.

In rechtlicher Hinsicht ergäbe sich folgendes Problem: Das gesamte Gebäude beinhalte insgesamt drei Wohneinheiten, die allesamt selbstständig nutzbar wären, eigene Eingangsbereiche hätten und daher auch als eigene Tops zu beurteilen seien. Die Vermietung falle daher unter den Teilanwendungsbereich des MRG. Dies bedeute, dass ein Kündigungsverzicht des Mieters schlechthin rechtlich unzulässig sei. Wenn man die Meinung vertrete, dass das Objekt nicht unter das MRG falle, wäre ein überaus langer Kündigungsverzicht des Mieters gemäß § 879 Abs. 3 ABGB sittenwidrig und als solcher nichtig (OGH 15.3.2009, 7 Ob 230/08m).

Es hätte daher nur die Möglichkeit bestanden, einen relativ kurzen Kündigungsverzicht des Mieters zu vereinbaren, dem allerdings ein entsprechender Kündigungsverzicht des Vermieters gegenüber zu stehen gehabt hätte. Aus Sicht des Bestandgebers sei eine Bindung ex contractu weder sinnvoll noch üblich erschienen. Jedenfalls habe man großen Wert darauf gelegt eine fremdübliche Vertragsgestaltung zu wählen. Herrn R als Geschäftsführer der R-GmbH sei nach entsprechender rechtlicher Beratung klar gewesen, dass er als Geschäftsführer auch entsprechende Haftungen trage und daher für Transaktionen "in der Gruppe" genauso haftet wie für Transaktionen mit fremden Dritten.

In der Folge habe man daher den Weg gewählt, eine 30-jährige Vertragslaufzeit zu vereinbaren, um so dem langfristigen Charakter der Vereinbarung Ausdruck zu verleihen.

Im Laufe des Jahres 2009 seien sämtliche Arbeiten (Innenarbeiten, Wellnessbereich und Außenanlagen) abgeschlossen bzw. fertiggestellt gewesen. Entsprechend der Regelung des Mietanbotes sei nunmehr die endgültige Miete nach den tatsächlichen Baukosten unter Einbeziehung der weiteren Betriebskosten als Akontozahlung sowie des Baurechtszins festgesetzt worden. In der Folge sei es zu einer Nachverrechnung der Miete in Bezug auf die bisherige Laufzeit gekommen.

Um nun zum Ausdruck zu bringen, dass der Vertrag bereits ab 2007 laufe, sei ein neues Vertragsmuster (Mietanbot) mit angepasster Miete, mit 21.11.2007 datiert, von R als Gf der R GmbH gefertigt bzw. unterfertigt worden; dies sei jenes Datum, an dem auch das ursprüngliche Mietanbot (Hauptmietzins € 10.750 kalt) unterzeichnet worden sei. Es hätte einfach nur im Rahmen einer Vereinbarung die endgültige Miete (€ 17.348) dargestellt werden sollen, wobei allerdings Fehler passiert seien. So decke sich etwa die Höhe der Kautions, welche ja bereits durch Übergabe eines Sparbuches im November 2007 gestellt worden sei, nicht mit der ursprünglichen Vereinbarung. Gf R habe bei der Unterfertigung der Urkunde eine rechtsfreundliche Unterstützung nicht in Anspruch genommen. Zudem habe die Sorge bestanden, dass durch Festlegung der endgültigen Miete in Form einer schriftlichen Urkunde, welche als Ersatzbeurkundung angesehen werden hätte können, eine Rechtsgeschäftsgebühr ausgelöst worden wäre.

Zu den konkret gestellten Fragen des BFG führte der steuerliche Vertreter der Bf aus, dass das Gebäude seit der Inbetriebnahme vermietet worden sei und aus diesem Grunde eine Veräußerung nicht beabsichtigt sei. Bereits im Jahre 2007 seien diverse Baumängel aufgetreten; so sei es zu Wassereintritten in zwei Wohneinheiten gekommen, sodass diese bis 2015 nur eingeschränkt nutzbar gewesen seien. Ungeachtet dessen sei die Wohnung Top 3 in der Zeit zwischen April 2009 und Ende 2011 an \*\*\*G\*\*\* in Bestand gegeben worden. Seit Jänner 2016 werde die Wohnung Top 3 von der R PS als Büroräumlichkeit genutzt.

Die Wohnung Top 2 - diese sei erst ab 2016 nutzbar geworden - werde nunmehr von der Haushälterin der Familie R genutzt.

Auf die Frage, welche Versuche die Bf seit 2006 angestellt habe, um Mieter für die freistehenden Wohnungen zu finden, brachte die Bf vor, dass in Bezug auf Top 1 von Beginn an festgestanden sei, dass diese von R angemietet werde. Dieses Mietverhältnis sei bis heute aufrecht. Daher seien in Bezug auf Top 1 naturgemäß keine Versuche unternommen worden einen Mieter zu finden. Was die beiden anderen Wohnungen anlange, so sei deren Nutzung aufgrund der Bauschäden zunächst nur eingeschränkt möglich gewesen.

Auf die Frage, welche Tätigkeiten die \*\*\*Bf1\*\*\* seit ihrer Gründung (2006) konkret ausgeführt habe, brachte diese vor, dass es im Jahr 2007 Pläne gegeben habe, ein Hotel in \*\*\*3a\*\*\* zu errichten. Diese Projekt sei allerdings nicht umgesetzt worden. Im Jahre 2012 sei ein Mehrparteienhaus in \*\*\*T7\*\*\* erworben und in Bestand gegeben worden. Im Jahre 2013 habe die Bf ein Einfamilienhaus in \*\*\*L3\*\* (Gemeinde \*\*\*7\*\*\*)) erworben und vermietet. Im Jahr 2017 habe die Bf die Liegenschaft EZ \*\*\*8\*\*\* der KG \*\*\*9\*\*\* erworben. Im Jahre 2018 sei ein Grundstück in \*\*\*F10\*\*\* erworben worden, welches an eine Gesellschaft zur Errichtung einer Großsolaranlage vermietet werden soll.

Der VwGH, so der steuerliche Vertreter, habe mehrfach festgehalten, dass die Tätigkeit einer Gesellschaft, die eine Immobilie an ihren Gesellschafter vermietete, auch dann nicht zu beanstanden sei, wenn diese Tätigkeit die einzige Tätigkeit der Gesellschaft sei, ihren einzigen Geschäftsgegenstand darstelle und die Gesellschaft keine Dienstnehmer habe (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139).

Aus Sicht der Bf sei die Vermietung des nunmehr strittigen Wohnhauses geplant gewesen; die Ankündigung einer abgabenrechtlichen Außenprüfung durch die Behörde habe sich in keinerlei Hinsicht auf die Tätigkeit der Bf (Abschluss eines Mietverhältnisses mit \*\*\*G\*\*\*)) ausgewirkt.

Die diesbezügliche Annahme des BFG in seinem Vorhalt sei unrichtig.

Auf die Frage der vertraglichen Ausgestaltung der Mietverhältnisse wiederholte die Bf ihre Beschwerde- bzw. Berufungsausführungen und gab an, dass sie R ein mit 21.11.2007 datiertes Mietanbot erstellt habe. Das Anbot sei vertragskonform durch Überreichung eines Kautionsparbuches mit einem Einlagenstand von € 35.000 angenommen worden.

Die Höhe der Miete sei auf Basis der bisher anerlaufenen Baukosten entsprechend dem Anbot auf Abschluss eines Mietvertrages vorläufig mit € 10.750 festgesetzt worden. Sowohl die Miete als auch die Kautions seien bis 2009 von der Privatstiftung in Verkürzung des Zahlungsweges bezahlt worden. Die hierfür angelaufene KEST sei auf Ebene der Privatstiftung errechnet und abgeführt worden.

Über Vorhalt, wonach in der Zahlungsaufforderung der Bf vom 31.3.2009 über € 79.176,36 an R von einem Vertrag die Rede sei, der eine Nettomiete in Höhe von monatlich € 17.348,03 vorsehe, führte die Bf aus, dass R das Mietangebot vom 21.11.2007 angenommen habe. Es habe nach Fertigstellung der baulichen Anlage keinen neuen Mietvertrag gegeben, sondern sei der ursprüngliche Mietvertrag aus November 2007 lediglich präzisiert worden. Vereinbarungsgemäß sei laut Pkt 3.2. des Mietanbotes die Miete neu errechnet worden, wobei die Baukosten mit 31.3.2009 abgeschlossen erschienen. Die gesamten Baukosten beliefen sich auf rund € 5.200.000. Auf diesen Betrag sei der vereinbarte Vervielfältiger (31) angewendet worden. Die Baurechtszinsen von € 3.125 seien hinzugerechnet worden.

Die Instandhaltungskosten wurden ex contractu an den Mieter überwält. Hinsichtlich des Mietausfallwagnisses sei festzuhalten, dass eine langfristige Vermietung geplant gewesen sei. Der Mieter R hätte eine ausgezeichnete Bonität aufgewiesen, zumal dieser bekanntlich Begünstigter der PS sei, die derzeit einen Vermögenswert von ca. 50 Millionen € repräsentiere. Auch sei R Immobilienbesitzer und Eigentümer einer wertvollen Beteiligung. Im Sinne der Bestimmungen des Punktes 3.4. (".. sowie überhaupt alle mit der zweckmäßigen Bewirtschaftung der Liegenschaft zusammenhängenden Kosten ..") sei ein Verwaltungsentgelt von 1% des Rohertrages einkalkuliert worden. Die entsprechende Miete sei samt BK-Akonto und 10 % USt verrechnet und bezahlt worden.

Die endgültigen Errichtungskosten seien erst im ersten Quartal 2009 festgestanden. Die Steigerung der Kosten sei mitunter auf eine Erweiterung der Flächen von 1.516 m<sup>2</sup> auf 1.676 m<sup>2</sup> zurückzuführen. Darüber hinaus habe es diverse Unwägbarkeiten in den Folgejahren gegeben. Die im Vorvertrag vom 5.10.2006 ausgewiesene Kostenschätzung von knapp € 4 Mio. hätten bestimmte Elemente, wie Wellnessbereich oder Außenanlagen, nicht enthalten. Dies ergebe sich aus den Korrespondenzschreiben mit dem Architekten. Dass nach Abschluss der Baumaßnahmen auch der Außenbereich zu gestalten und zu begrünen gewesen sei, sei zwischen den Parteien ebenfalls klar gestellt worden. Es sei selbstredend, dass die Anmietung einer Villa inmitten einer Schlammwüste durch einen Mieter wohl kaum in Erwägung gezogen werde. Die Vermieterin sei entsprechend vertraglich abgesichert gewesen; die vertraglichen Vereinbarungen hätten ohnedies die finanzielle Berücksichtigung der ausstehenden Baumaßnahmen im Bestandzins vorgesehen. Für den Mieter seien indessen die Fertigstellungsarbeiten und die Auswirkungen derselben auf die Miete leicht erkennbar gewesen.

Die Bf übermittelte dem Gericht die Zahlungsbelege betreffend den Bestandzins; weiters führte diese unter Punkt 4 a aus, dass die Mieten in späteren Jahren von R selbst gezahlt worden seien. Soweit sich aus Liquiditätsgründen R die Mietzahlungen in einem bestimmten Zeitraum nicht leisten habe können, seien Darlehensvereinbarungen abgeschlossen worden. Für die Bf sei offenkundig, dass gegenständlich ein fremdübliches Mietverhältnis vorliege, welches auch vertragskonform "gelebt" worden sei.

Die Bf legte dem Gericht ua. die Betriebskostenabrechnungen, die auch Instandhaltungsvorschreibungen enthielten, zur Einsicht vor.

Über Vorhalt, die im Schreiben vom 17.5.2010 behauptete durchschnittliche Jahresrendite von 4,5 % darzustellen, führte die Bf aus, dass diese Mietenrendite nach der "Praktikermethode" berechnet worden sei. Dabei sei man von einem durchschnittlichen Quadratmeterpreis von € 12 unter Zugrundelegung der Nettomietfläche von 1.667 m<sup>2</sup> ausgegangen. Bei den aufgewendeten Herstellungskosten von ca. 5,2 Millionen € ergäbe sich daraus eine Mietrendite von gerundet 4,5 %.

Diese Kalkulation würde aber nicht mehr dem aktuellen Stand entsprechen, zumal sie vernachlässige, dass bei einer deutlichen Zunahme der Fläche es zu einer Regression der Miete pro Quadratmeter kommen müsse.

Wie bereits dargestellt sei die Miete auf Basis der bewertungsrechtlichen Literatur (Kranewitter, 5. Aufl., 94 f) kalkuliert worden. Darin werde ein Kapitalisierungszinssatz für Einfamilienhäuser von 2,5% bis 3,5 % genannt. Auch im periodischen Druckwerk "Der

Sachverständige" werde für Wohnliegenschaften in hochwertiger Lage ein Zinssatz von 2% bis 4 % empfohlen. In Anbetracht der exzellenten Situierung des Grundstückes (dies im Hinblick auf die Nähe zur \*\*\*N\*\*\* als auch zum \*\*\*10\*\*\*) wäre auch ein Zinssatz am unteren Ende der Skala vertretbar gewesen. Gegenständlich sei der Mietzins, wie bereits dargelegt, in der Mitte dieser Bandbreite, somit mit 3 %, festgelegt worden. Dieser Kapitalisierungszinssatz beinhaltet bereits die Abschreibung, da diese im Vervielfältiger berücksichtigt werde. Setze man die Gesamtmiete (netto, somit ohne Bodenwertverzinsung, Bewirtschaftungskosten und Betriebskosten) des Gebäudeanteils (das sind rund € 14.050 pro Monat) in Verhältnis zu den Baukosten (rund € 5.225.000), so führe dies zu einer Rendite von 3,23%. Für den Fall, dass man die Miete inklusive Baurechtszinsverzinsung, somit die vereinbarte Nettomiete, auf die Herstellungskosten beziehe, so betrage die Rendite sogar 3,98 %.

Über Vorhalt, den Nachweis darüber zu führen, dass es im Zeitraum 2000 bis 2010 in den Gemeinden um den \*\*\*10\*\*\* einen Markt für Luxusimmobilien gegeben habe, wandte die Bf ein, dass sie in den Jahren 2006 und 2007 umfangreiche Recherchen in Bezug auf die Miethöhe geführt habe. Dabei habe es sich insbesondere in Gesprächen mit Maklern herauskristallisiert, dass Quadratmetermieten iHv. € 12 durchaus erzielbar wären. Allerdings seien die diesbezüglichen Unterlagen heute nicht mehr vorhanden.

Wenn man die Miete in Verhältnis zur Fläche des gesamten Hauses setze, so ergebe sich ein Quadratmeterpreis von € 10,35.

Offenkundig sei, dass im Zuge von Vermietungen von Gesellschaften in der Gruppe an fremde Dritte Mieten in der genannten Höhe erzielbar gewesen seien. So habe etwa das Hotel \*\*\*Ho1\*\*\* GmbH an die fremde \*\*\*GS\*\*\* GmbH ein Objekt vermietet und dabei eine Quadratmetermiete in Höhe von € 12,72 erzielt. Es sei zutreffend, dass die überwiegende Anzahl von Personen, die sich für gehobene Häuser in Bestlagen interessieren würden, diese selbst bauen, allenfalls käuflich erwerben. Nichtsdestotrotz sei allerdings auch ein kleiner Personenkreis vorhanden, der entsprechende Immobilien anmiete und ein solcher, der Immobilien dieser Art vermiete. Allerdings seien nicht - wie es nunmehrige Judikatur des BFG bzw. VwGH verlange - die Baukosten der Anbieter ermittelt und diesen den erzielten Mieterlöse gegenübergestellt worden; die damals als Entscheidungsgrundlagen eingeholten Unterlagen seien heute mangels Vorhersehbarkeit der späteren steuerlichen Relevanz nicht mehr vorhanden. Es sei daher auch nicht möglich, für den Zeitraum 2001 bis 2010 entsprechende Nachweise über das Vorhandensein eines Marktes für Luxusimmobilien im Gebiete des \*\*\*10\*\*\* zu erbringen. Ein derartiger Nachweis sei allerdings gar nicht relevant, da gemäß der Judikatur des VwGH es ausreiche, eine Renditemiete darzustellen, die auch in etwaigen Marktmieten Deckung finde. Es sei dargestellt worden, dass die Renditemiete mit den zugrundeliegenden Faktoren 3 % Zinssatz und 90 Jahre Nutzungsdauer zu einer fremdüblichen Miete führen würde.

Die Bf habe daher die Überlegung angestellt, das Haus möglichst langfristig zu vermieten. Die zweite Überlegung sei gewesen, das Gebäude aufgrund der herausragenden touristischen Lage als Ferienwohnung bzw. Ferienhaus in Bestand zu geben. Diesbezüglich sei auch mit den örtlichen Tourismusverbänden Rücksprache gehalten worden. Ebenso sei die Vermietung per Internet ins Auge gefasst worden. Diesbezüglich habe man Gedanken gehegt, dass Objekt auf verschiedenen Plattformen im Internet zu vermarkten. Zwar seien durch kurzfristige Vermietungen höhere Renditen als bei einer normalen Wohnungsvermietung erzielbar, allerdings würden diesen auch höhere Instandsetzungsaufwendungen sowie ein erhöhter organisatorischer Aufwand gegenüberstehen. Im Ergebnis würde eine ähnliche Miete wie bei einer Wohnungsvermietung resultieren.

Aktuelle Recherchen hätten ergeben, dass für größere Luxusobjekte Mieten erzielbar wären, die sogar über den durchschnittlichen Marktwerten lägen. Demonstrativ habe man folgende Immobilien ermittelt:

- Villa in \*\*\*12\*\*\* (Bezirk \*\*\*13\*\*\*), 367m<sup>2</sup>: Monatsmiete € 12.956
- Schloss \*\*\*22\*\*\* in \*\*\*15\*\*\* (Bezirk Ort1): Monatsmiete € 32.248
- Villa in \*\*\*16\*\*\*/\*\*\*F10\*\*\* (Bezirk Ort1): € 9.702
- Schloss in \*\*\*17\*\*\* (Bezirk \*\*\*18\*\*\*): Monatsmiete € 22.680
- Villa in \*\*\*19\*\*\* (Bezirk \*\*\*18\*\*\*): Monatsmiete € 7.850
- Villa in \*\*\*20\*\*\*: Monatsmiete € 5.500 zuzüglich Umsatzsteuer und BK

Diese Beispiele würden zeigen, dass durchaus ein Mietenmarkt für sehr große Villen bzw. Schlösser bestehe.

In der Vorhaltsbeantwortung führte die Bf ferner aus, dass die Wohnung Top 2 (56,05 m<sup>2</sup>) bis dato nicht vermietet worden sei; diese sei aufgrund eines Wasserschadens ohnedies erst seit 2016 nutzbar und werde von der Haushälterin der Familie R genutzt.

Weiters gab die Bf an, dass der Wellnessbereich samt Indoor Pool insgesamt 317,37 m<sup>2</sup> betrage; der Außenbereich der Liegenschaft belaufe sich auf 10.408 m<sup>2</sup>.

Weiters nahm die Bf zu den vom BFG im besagten Vorhalt aufgezeigten Bedenken wie folgt Stellung:

Zutreffend sei, dass keine beidseitig unterfertigte Mietvereinbarung existiere. Die Annahme des Mietangebotes sei in konkludenter Weise erfolgt. Es sei richtig, dass sich die Errechnung der Miete auf die gesamten Baukosten bezogen hätten. Vom Mieter sei die vereinbarte Miete bezahlt worden. Wenn im Bedenkenvorhalt auf Seite 10 ausgeführt werde, dass erstmalig nach Ankündigung der Betriebsprüfung (18.5.2009) eine höhere Miete an R verrechnet und eine Mietennachforderung iHv € 79.176,36 gebucht worden seien, so sei dem entgegenzuhalten, dass die Nachzahlung nicht im Zusammenhang mit der angekündigten abgabenbehördlichen Prüfung stehe, sondern sei dies Ausfluss des Mietvertrages bzw. des mit der Privatstiftung abgeschlossenen Vorvertrages. Die Na-

chbuchung sei von der Fertigstellung des Mietobjektes und der damit verbundenen endgültigen Feststellung über die Höhe der Baukosten abhängig gewesen.

Bereits aus der Bauart des Hauses sei klar erkennbar, dass das Objekt in drei Wohneinheiten gegliedert sei, wovon eines deutlich größer sei als die beiden anderen. Wenn die Ehefrau des Stifters und Mieters in einem Zeitungsinterview von "*unserem Haus*" spreche, so sei offensichtlich, dass dieser Umstand aus juristischer Sicht nicht korrekt sei, entspreche allerdings den üblichen Konversationsgepflogenheiten.

Im Lichte der zitierten Judikatur des VwGH sei es auch unproblematisch, wenn die Vermietung an den Gesellschafter der einzige Zweck der Gesellschaft wäre. Derartiges liege gegenständlich allerdings nicht vor. Der Zweck der Immobilie sei daher nicht - wie das BFG unter Berufung auf Aussagen der mit der *Bf1* nicht verflochtenen Ehefrau des Stifters in der Boulevardpresse unterstellen wolle - das Dienen für die Familie des Stifters als Wohnraum, sondern vielmehr die Vermietung selbst, wobei als erster Mieter die R PS bzw. in der Folge der Stifter vorgesehen gewesen sei. Nachdrücklich sei darauf hinzuweisen, dass zwar die Erstanmietung aus dem Kreis der Familie R intendiert gewesen sei, die rechtliche Konstruktion sei allerdings eine andere gewesen. Es sei nicht die Absicht der Bf gewesen, der Familie Wohnraum zur Verfügung zu stellen, sondern diesen in fremdüblicher Weise an Mieter in Bestand zu geben.

Was die Baurechtszinsen anlange, so würden die Vertragsbestimmungen vorsehen, dass sämtliche Nebenkosten der Mieter zu bezahlen habe. In Bezug auf die Baurechtskosten sei zunächst daran zu erinnern, dass es sich um die Errichtung eines Gebäudes auf Grund und Boden eines Dritten handle, wobei dessen Vermietung an den Grundeigentümer und Baurechtseinräumer erfolgte.

Insofern sei hinsichtlich des Baurechtes die Transaktion mit einem Immobilienleasing auf Grund und Boden des Leasingnehmers vergleichbar, bei der sich auch der Leasinggeber durch ein eingeräumtes Baurecht oder durch Anmietung des Grundstücks das Nutzungsrecht an Grund und Boden sichere, das Gebäude errichte und sodann an den Leasingnehmer vermiete.

In all den genannten Fällen verrechne der Grundeigentümer den Baurechtzins (oder die Grundstücksmiete) an den Leasinggeber und der Leasinggeber verrechne diesen dann als laufende Kosten neben der Leasingrate an den Leasingnehmer. Aus diesem Grunde sei der Baurechtzins im Ergebnis lediglich ein Durchläufer.

Die Fremdüblichkeit der gewählten Vorgehensweise sei auch von Rechtsanwalt Dr. *Sch*, einem Experten im Bereiche des Immobilienleasings, ausdrücklich bestätigt worden. Die steuerliche Vertretung legte dem Gericht die diesbezügliche Expertise Dr. *Sch* vor.

Im vorliegenden Fall, so die Bf, seien die Baurechtszinsen zunächst als Aufwand verbucht worden. Umgekehrt seien diese auch an den Mieter verrechnet worden, wobei im Nettobetrag von € 17.348,03 die Baurechtzinsen bereits eingepreist seien. Aus buchhalterischer Sicht sei es somit zur Kompensation von Baurechtszinsverbindlichkeiten und Verrechnungsforderungen aus dieser Position gekommen. Jedenfalls seien, wie bereits erwähnt, Forderungen und Verbindlichkeiten hinsichtlich des Baurechtes in gleicher Höhe gegenübergestanden, sodass der Zeitpunkt der Darstellung der Kompensation im Ergebnis keine Rolle spiele. Zudem dürfe nicht übersehen werden, dass R die Baurechtszinsen auch stets als Einnahmen versteuert habe. Es wäre völlig unverständlich, warum R Einnahmen versteuern hätte sollen, wenn es diese nicht gegeben hätte.

Zutreffend sei, dass das Baurecht auch beim Vermieter des Gebäudes betrachtet werden müsse und dieser - wie dargestellt - auch für diese Kosten Deckung haben wollte. Es widerspräche sich, wenn auf der einen Seite das Baurecht beim Empfänger als zugeflossen angesehen werde, aber auf der anderen Seite die entsprechende Verrechnung beim Vermieter des Gebäudes (Bf) ignoriert werde. Im gegenständlichen Fall handle sich beim Baurechtszins sohin um einen reinen Durchläufer.

In Bezug auf die Fragestellungen im Zusammenhang mit "Instandhaltungskosten" führte die steuerliche Vertretung aus, dass diese jeweils im Rahmen der Betriebskostenabrechnung verrechnet worden seien. Dies gehe aus den beiliegenden Auflistungen eindeutig hervor. So seien etwa beispielsweise für 2008 aus der FIBU Kosten iHv € 8.606,20 ermittelt worden und sei dieser Betrag in der Betriebskostenaufschlüsselung auch in Ansatz gebracht worden.

In Bezug auf die Laufzeit des Mietvertrages hielt die Bf fest, dass eine bestimmte Mietvertragsdauer (im Vorhalt des BFG würden 35 Jahre releviert) wegen Sittenwidrigkeit nicht rechtsgültig vereinbart hätte werden können.

Zum Fragenkomplex in Bezug auf "Mietenmarkt, Investitionskosten und Miete" gab die Bf bekannt, dass sie in den Jahren 2006 und 2007 den Immobilienmarkt intensiv beobachtet habe; einen Nachweis darüber, dass ein klassisch funktionierender Mietenmarkt für derartige Luxusimmobilien damals bestanden hätte, könne sie allerdings nicht erbringen. Ein angemessener Mietzins ergäbe sich in Abhängigkeit von den Investitionskosten.

Die Vermieterin habe im vorliegenden Fall sehr wohl mit der Erzielung einer entsprechenden Miete rechnen können, und zwar sowohl bei einer Dauervermietung als auch bei einer Vermietung des Objektes als Ferienimmobilie. Da aber Einvernehmen darüber bestanden habe, dass eine langfristige Vermietung angestrebt werde und auch wegen der dargestellten Probleme einer entsprechenden Befristung (Kündigungsverzicht) sei der Ansatz eines Mietausfallswagnisses unterblieben.

Die Instandhaltungskosten iHv 1% des Rohertrages habe der Mieter zu tragen gehabt.

In Pkt 4. des Vorhaltes vom 16.7.2018 stellte das BFG ein Berechnungsmodell (umgekehrtes Ertragswertverfahren) in Bezug auf eine angemessene Verzinsung dar, welches sich an den aufgelaufenen Baukosten zu diversen Stichtagen orientiert. Nach diesem

Berechnungsmodell wäre eine Jahresmiete von € 163.903,16 (1.12.2007), von € 215.600 (zwischen 1.1.2008 und 31.3.2008), von € 229.208,42 (zwischen 1.4.2008 und 30.6.2008), etc., fremdüblich.

Konkret ermittelte das BFG unter Zugrundelegung der bekannten Investitionen den "angemessenen Mietzins" quartalsweise wie folgt:

**"Angemessener Mietzins per 1.12.2007 unter Zugrundelegung der ab 1.12.2007 bekannten Investitionskosten von 3.717.736,7 € (AB 22).**

111.531 € .....3.717.700 € (Kosten bis 30.11.07 AB 22) x 3%(Kranewitter 5. Aufl.94,98)  
 6.556,13 €.....4% v. Rohertrag von **163.903,16 €** Mietausfall (Kranewitter, 5. Aufl 91)  
 0 € .....Baurechtszins, vgl. Jahresabschluss (JA) 2007; AB 31  
 37.177 €.....3.717.700 € x 0,01 Instandhaltungsrisiko (Kranewitter, 5. Aufl, 91)  
 7.000 € .....Betriebskosten (vgl. JA 2007)  
 1.639,03 €.....1% von 163.903,16 € Verwaltungskostenrisiko (Kranewitter, 5. Aufl., 90)  
**163.903,16 € ....Summe fremdübliche Miete pro Jahr im Dezember 2007**  
 13.658,60 € .....fremdübliche Miete für Dezember 2007 unter Zugrundelegung von Investitionskosten von 3.717.700 €, die am 30.11.2007 bekannt waren (AB 22 Anschaffungskosten strittiges Wohngebäude) unter Zugrundelegung einer Verzinsung von 3% (vgl. TZ 3 BP-Bericht).

13.658,60 €....fremdüblich verzinst Miete Dezember 2007  
 12.750 €.....tatsächliche Miete Dezember 2007 (AB 13/1)

908,60 €..... **Differenz:** verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) Dezember 2007

**Angemessener Mietzins per 1.1.2008 - 31.3.2008 unter Zugrundelegung der ab 1.1.2008 bekannten Investitionskosten von 4.353.749,06 € (Aufstellung Anschaffungskosten Wohngebäude \*\*\*3a\*\*\* AB 22).**

130.590 € .....4.353.000 € (Kosten AB 22) x 3/100 (BP-Bericht, TZ 3)  
 8.624 €.....4% d. Rohertrages v. 215.600 € Mietausfall (Kranewitter, 5. Aufl 91)  
 30.700 € .....Baurechtszins (JA 2008)  
 43.530 €.....4.353.000 € x 0,01 Instandhaltungsrisiko (Kranewitter, 5. Aufl, 91)  
 2.156 €.....1% von 215.600 € Verwaltungskostenrisiko (Kranewitter, 5. Aufl., 90)  
**215.600 € ...Summe fremdüblicher Miete pro Jahr bei Investitionskosten von 4.353.000 €, die am 31.12.2007 bekannt waren.**

**Daraus folgt:**

17.966,67 € .....Summe fremdüblicher Miete pro Monat ab Jänner 08-31.03.08

53.900,01 €.....Summe fremdüblicher Miete 1-3/2008

unter Zugrundelegung von Investitionskosten von 4.353.000 €, die am 31.12.2007 bekannt waren (AB 22 Anschaffungskosten Wohngebäude \*\*\*3a\*\*\*) unter Zugrundelegung einer Verzinsung von 3% (TZ 3 BP-Bericht).

10.750 € (129.000 : 12) vereinbarte Monatsmiete im Zeitraum 1-12/08 (AB 16/2)

32.250 € vereinbarte Miete \*\*\*2\*\*\*-3/2008 10.750 € .3

53.900,01 € ..... fremdübliche Miete 1-3/08  
 -32.250 € tatsächlich vereinbarte Miete 1-3/08 (10.750 € . 3)

**21.650,01 € Differenz: verdeckte Ausschüttung 1-03/2008**

**Angemessener Mietzins per 1.4.2008 - 30.6.2008 unter Zugrundelegung der ab 31.3.2008 bekannten Investitionskosten von 4.676.262,61 € (AB 22).**

140.286 € 4.676.200 € (Kosten bis 31.3.08 AB 22) . 0,03 (Kranewitter, 94,98-)  
 9.168,34 €.....4% d. Rohertrages von **229.208,42 €** Mietausfall (Kranewitter, 91)  
 30.700 € .....Baurechtszins AB 31  
 46.762 €.....4.676.200 € x 0,01 Instandhaltungsrisiko (Kranewitter, 5. Aufl, 91)  
 2.292,08 €.....1,0% von **229.208,42 €** Verwaltungskostenrisiko (Kranewitter, 90)  
**229.208,42 € ...Summe fremdüblicher Miete pro Jahr ab April 08 bei Investitionskosten von 4.676.200 €**

Die Zitate stammen aus Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage 2007.

19.100,7 € Summe fremdübliche Miete pro Monat ab April 08-30.6.08

57.302,1 € Summe fremdübliche Miete April-Juni 2008 (3. 19.100,7 €).

10.750 € (129.000 : 12) tatsächlich vereinbarte Miete p.M. im Zeitraum 4-6/2008 (AB 16/2)

57.302,1 €..... fremdübliche Miete 4-6/2008  
 -32.250 €.....tatsächlich vereinbarte Miete 4-6/2008 (10.750 € x 3)

**25.052,1 €..... verdeckte Ausschüttung 4-6/2008**

**Angemessener Mietzins per 1.7.2008 - 30.9.2008** unter Zugrundelegung der ab 30.6.2008 bekannten Investitionskosten von 4.929.187,49 € (Aufstellung Anschaffungskosten Wohngebäude \*\*\*3a\*\*\* AB 22).

147.873	€	4.929.100	€	(Kosten bis 30.6.08 )	.0,03	(Kranewitter,	5.	Aufl.,	94,98)	
9.594,27	€	....4%	Rohertages	von <b>239.856,84 €</b>	Mietausfall	(Kranewitter,	5.	Aufl	91)	
30.700	€			.....Baurechtszins		AB			31	
49.291	€	.....4.929.100	€	x	0,01	Instandhaltungsrisiko	(Kranewitter,	5.	Aufl,	91)
2.398,57	€	.....1%	v. <b>239.856,84 €</b>	Verwaltungskostenrisiko		(Kranewitter,	5.	Aufl.,	90)	

**239.856,84 € ...Summe fremdübliche** Miete pro Jahr ab Juli 2008 bei Investitionskosten von 4.929.100 €

19.988,07 € ...Summe fremdübliche Miete pro Monat ab Juli 08-30.9.08

59.964,21 € Summe fremdübliche Miete Juli-September 2008 (3. 19.988,07 €).

10.750 € (129.000 : 12) tatsächlich vereinbarte Miete p.M. im Zeitraum 7-9/2008 (AB 16/2)

59.964,21	€	...	fremdübliche	Miete	7-9/2008
-32.250 €	.....	tatsächlich vereinbarte Miete 7-9/2008	(10.750 € x 3)		

**27.714,21 €**..... verdeckte Ausschüttung 7-9/2008

**Angemessener Mietzins per 1.10.2008 - 30.12.2008** unter Zugrundelegung der ab 30.9.2008 bekannten Investitionskosten von 5.095.673,07 € (Aufstellung Anschaffungskosten Wohngebäude \*\*\*3a\*\*\* AB 22).

152.868	€	5.095.600	€	(Kosten bis 30.9.08 )	.0,03	(Kranewitter,	5.	Aufl.	94,98)	
9.874,69	€	....4%	Rohertag	( 246.867,37 €)	Mietausfall	(Kranewitter,	5.	Aufl	91)	
30.700	€			.....Baurechtszins		AB			31	
50.956	€	.....5.095.600	€	x	0,01	Instandhaltungsrisiko	Kranewitter,	5.	Aufl,	91)
2.468,67	€	.....1%	von 246.867,37€	Verwaltungskostenrisiko		(Kranewitter,	5.	Aufl.,	90)	

**246.867,36 € ...Summe fremdübliche** Miete pro Jahr ab Oktober 2008-31.12.2008

20.572,28...Summe fremdübliche Miete pro Monat ab Oktober 08-31.12.08

61.716,84 € ....Summe fremdübliche Miete Oktober-Dezember 08 (3 .20.572,28 €).

20.572,28 € = ...fremdüblicher Mietzins p.M. bei Investitionskosten von 5.095.600 €

61.716,84 € ...fremdüblicher Mietzins 10-12/2008

10.750 € (129.000 : 12) tatsächliche Miete p.M. im Zeitraum 10-12/2008 (AB 16/2)

61.716,84	€	...	fremdübliche	Miete	10-12/2008
-32.250 €	.....	tatsächlich vereinbarte Miete 10-12/2008	(10.750 € x 3)		

**29.466,84 €**.... verdeckte Ausschüttung 10-12/2008

53.900,01	€	.....fremdübliche	Miete	1-3/2008
-----------	---	-------------------	-------	----------

57.302,1 € .... fremdübliche Miete 4-6/2008

59.964,21	€	.....fremdübliche	Miete	7-9/2008
-----------	---	-------------------	-------	----------

61.716,84 €.... fremdübliche Miete 10-12/2008

**232.883,16 €**...Summe: fremdübliche Miete 2008

Tatsächlich wurden im Zeitraum Jänner 2008-31.12.2008 nicht mehr als 129.000 € Miete im Jahr (10.750 € pro Monat) bezahlt und verlangt (AB 13/1; 16/2).

232.883,16	€	.....Summe fremdübliche Miete pro Jahr ab 1.1.2008-31.12.2008
-129.000	€	.....Jahresmiete 2008 (10.750 € p.M)

**103.883,16 € ...vGA 2008**

13.658,60	€	....fremdüblich	verzinst	Miete	Dezember	2007
-12.750 €	.....	tatsächliche Miete Dezember 2007	(AB 13/1)			

908,60 €..... **Differenz:** verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) Dezember 2007"

Zu dem vom damaligen Richter des BFG angestellten Berechnungsmodell hielt die **Bf in ihrer Vorhaltsbeantwortung** fest, dass die herangezogene Verzinsung des Rohertages in Höhe von 3% nach der Fachliteratur ausreichend sei; dieser Zinssatz sei bereits im Vorvertrag mit der PS und dann im Vertrag mit R festgelegt worden.

Es sei auch klargestellt worden, weshalb eine Einbeziehung von Baurechtszinsen und Instandhaltungskosten nicht erfolgen müsse. Ebenso sei klargestellt worden, dass die Verrechnung der Höhe der Miete vereinbarungsgemäß erst nach Feststehen der Baukosten zu erfolgen habe. Weiters sei offengelegt worden, weshalb zu Beginn von bestimmten Kosten ausgegangen worden sei und am Ende der Bauphase eine Nachverrechnung im Sinne eines fremdüblichen Interessensausgleiches erfolgt sei.

Die Renditemiete sei aber mit 3% Rechenzinssatz bzw. 3,23% Praktikermiete im Sinne der einschlägigen Fachliteratur als fremdüblich zu beurteilen.



Über Vorhalt (Pkt 5) des BFG, wonach nicht festgestellt werden könne, dass ein Umbau des Objektes in eine größere Anzahl von Wohneinheiten vor Ankündigung der Bp ernsthaft geplant gewesen sei, replizierte die Bf, dass eine derartige Baumaßnahme mit relativ leichten Eingriffen und mit überschaubaren Mitteln möglich sei. Es sei zumindest die Möglichkeit vorhanden, bei entsprechender Notwendigkeit - sollte entgegen den Erwartungen und Planungen keine Möglichkeit der Weitervermietung des gesamten Objektes bestehen - auch eine andere Nutzungsmöglichkeit zu haben.

In Pkt 6. seines Vorhaltes hielt das BFG als Fazit fest, dass die vertragliche Konstruktion zwischen der Bf und dem Stifter als solche unter Fremden wohl nicht vereinbart worden wäre. Keine fremde Baufirma würde auf die Idee kommen, ihrem Auftraggeber nicht etwa die Errichtungskosten samt Gewinnaufschlag in Rechnung zu stellen, sondern - wie im gegenständlichen Fall - das errichtete Gebäude dem Auftraggeber nur ohne langfristige Bindung gegen einen unangemessen niedrigen Mietzins - während des Streitzeitraumes seien lediglich 129.000 € p.a. anstatt eines fremdüblichen bzw. angemessenen Mietzinses von 232.883,16 € bezahlt worden - zu vermieten. Fakt sei, dass es in der Gegend, wo das Gebäude errichtet worden sei, keinen Mietmarkt für dermaßen teure Wohnobjekte gäbe. Auch im Umstand, dass sich die Vermieterin mit einem jederzeit kündbaren Mietverhältnis zufrieden gegeben und keine langfristige Absicherung des Bestandverhältnisses eingefordert habe, deute auf mangelnde Fremdüblichkeit hin; insbesondere im Hinblick auf den Umstand, dass eine jederzeitige Weitervermietung des luxuriösen Objektes mangels Mietmarktes wohl nicht möglich wäre.

So hätte kein fremder Bauherr, der die Errichtung des Wohngebäudes nach den Vorgaben des Stifters in Auftrag gegeben hätte

a) das Wohngebäude um einen unangemessen niedrigen Mietzins vermietet, anstatt die einmalige Bezahlung der Errichtungskosten samt Gewinnaufschlag zu begehren,

b) den Mietvertrag ohne langfristige Bindung des Mieters abgeschlossen, obwohl es in dieser Gegend keinen Mietmarkt für derart teure Wohnhäuser gäbe und

c) dafür, dass er zu derart ungünstigen Bedingungen vermieten dürfe auch noch einen wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Baurechtszins bezahlt.

Es habe vielmehr den Anschein, dass im ggst. Fall die von wirtschaftlicher Vernunft geprägte Normalität offensichtlich nicht vorgeliegen habe, was auch folgende Umstände indizierten: So habe es für die Bf keine Garantie gegeben, dass es jemals zu einem Mietvertragsabschluss mit der R PS kommen würde; diese hätte sich durch Bezahlung von 12 Monatsmieten zu je 10.750 € von jeder Verpflichtung gegenüber der \*\*\*Bf1\*\*\* "freikaufen" können. Bei der Mietzinskalkulation seien überdies Baurechtszinsen sowie die voraussichtlichen Instandhaltungskosten ignoriert worden; dies gehe insbesondere aus dem wirtschaftlich bedeutsamsten Teil des Streitzeitraumes (2008) hervor. Daraus sei mangelndes wirtschaftliches Denken zu ersehen. Unter Zugrundelegung des Wissensstandes per 31.12.2007 (Investitionskosten € 4,353.000) ergäbe sich für Dezember 2007 eine Rendite von 2,9%.

Die tatsächlich erzielte Nettorendite unter Zugrundelegung der seit 21.12.2008 bekannten Investitionskosten (€ 5,205.000) habe - ex post betrachtet - im Jahre 2008 0,83% betragen.

Dem hielt die Bf in ihrer **Vorhaltsbeantwortung** vom 31.10.2018 entgegen, der VwGH habe in seiner Judikatur stets festgehalten, dass die Vermietbarkeit eines Objektes an der sogenannten am Markt erzielbaren Renditemiete zu messen sei. Diese sei - sollte sich ein bestehender funktionierender Mietmarkt nicht nachweisen lassen - mathematisch zu ermitteln und dann zu verproben. Die Ausführungen des BFG im Vorhalt würden daher ins Leere gehen. Der Baurechtszins sei ein reiner Durchläufer. Es sei eine völlig fremdunübliche Feststellung, dass Immobilieninvestoren Investitionen nur dann tätigen würden, wenn sie langfristige Mietverträge im Vorhinein abschließen würden. Eine fixe Bindung nur eines Mieters hätte dafür gesprochen, dass ausschließlich dieser Mieter beabsichtigen würde, die Wohnung zu mieten, was wiederum der Fremdüblichkeit abträglich gewesen wäre. Auch würden Großbauten errichtet werden, ohne dass die Mieter bereits in der Bauphase feststünden.

Wenn die verwaltungsgerichtliche Judikatur zurecht fremdübliches Verhalten fordere, dann müsse allerdings der Vergleichsmaßstab ein tatsächliches Verhalten am Markt sein und nicht ein unterstelltes fiktives Verhalten.

Bei der Ausmittlung des Bestandzinses seien weder Baurechtszinsen noch Instandhaltungskosten ignoriert worden. Bei der Ermittlung der Renditen entscheidend seien die endgültigen Baukosten im Vergleich zur endgültigen Miete. Der Rechenzinssatz sei 3%, die Praktikerrendite, welche nach dem VwGH allein bedeutsam sei, betrage 3,23%.

In rechtlicher Hinsicht hielt die Bf in ihrer Vorhaltsbeantwortung fest, dass die vom Finanzamt angezogene Missbrauchsargumentation rechtswidrig sei, zumal diese in eindeutiger Weise in Widerspruch zur Judikatur des EuGH stehe (Rs Weald Leasing, C-103/09).

Zu beachten sei die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes in Bezug auf die "Wurzelausschüttung". So habe der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16. 5.2007, 2005/14/0083, erstmals ausgeführt:

*"Es ist zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zum Beispiel durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und deren Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, andererseits. Werden erstere Gebäude zwar dem Gesellschafter vermietet, aber zu einem unangemessen niedrigen Mietzins, spricht dies in rechtlicher Sicht nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt - bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen einer vGA - zum Ansatz von fremdüblichen Betriebseinnahmen (Mietträge) der Kapitalgesellschaft".*

Nach diesem Erkenntnis sei allerdings unklar gewesen, wie der Umstand zu ermitteln sei, ob ein Gebäude jederzeit vermietet werden könne. In einer weiteren Rechtsprechung sei diesbezüglich präzisierend festgehalten worden, dass darauf abzustellen sei, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch darauf, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwarten würde (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003).

In seinem Erkenntnis vom 15.9.2016, 2013/15/256, habe der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt:

*"Im Erkenntnis vom 10. Februar 2016, 2013/15/0284, hat der Verwaltungsgerichtshof unter Bezugnahme auf das Erkenntnis 2007/15/0003, klargestellt, dass mit der Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors jene Rendite gemeint ist, "die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird". Maßgeblich ist demnach jener Renditesatz, der sich bei optimaler Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffung und Herstellungskosten (gegebenenfalls des höheren Verkehrswerts des Objektes) in Immobilien ergibt, wonach nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3-5 % (in der Regel in Abhängigkeit von den Marktverhältnissen beim Beginn der Vermietung) zu erzielen sein müsste."*

In diesen Erkenntnissen und in der Folge in weiteren habe der VwGH unmissverständlich festgehalten, dass die dargestellte abstrakte Renditerechnung dann nicht anzuwenden sei, wenn das Bestehen eines funktionierenden Mietmarktes nachgewiesen werden könne.

Gegenständlich sei bereits dargestellt worden, dass ein solcher Mietmarkt wohl existent gewesen sei, aber im Sinne der zwischenzeitlich von Seiten der Judikatur aufgestellten Beweiskriterien nicht mehr nachgewiesen werden könne.

Demzufolge sei eine Renditemiete zu ermitteln, die zwischen 3 % und 5 % liegen müsse, wobei die jeweiligen Marktverhältnisse zu berücksichtigen seien. Wie bereits dargestellt, würde diese Rendite im vorliegenden Fall 3,2 % betragen. Der VwGH stelle eindeutig auf das Verhältnis der Miete zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ab und nicht auf einen errechneten Zinssatz (sogenannte "Praktikerrendite"). Eine weitere Voraussetzung sei, dass die ermittelte Rendite auch am Markt erzielbar sein müsse, was gegenständlich aufgrund der verschiedenartigen Verwendungsmöglichkeiten des Gebäudes der Fall sei. Dies bedeute, dass die Immobilie Gebäude jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar sei und es daher zu keiner sogenannten "Wurzelausschüttung" kommen könne. Aus dem Terminus "Ausschüttung" sei abgeleitet worden, dass diese von der Gesellschaft an den Gesellschafter geschehen solle. Dies sei allerdings unrichtig, da der VwGH stets nur das Verschieben des Gebäudes in den außerbetrieblichen Bereich der Gesellschaft argumentiert habe. Nur wenn sich das wirtschaftliche Eigentum ändern sollte, was im Rahmen der üblichen Mietverträge praktisch nicht vorstellbar sei, würde es zu einer Ausschüttung an den (die) Gesellschafter kommen. Damit sei klar, dass die Bescheide an die PS hinsichtlich KEST (Anm.: ein diesbezügliches Beschwerdeverfahren wird vor dem BFG unter der Gz RV/4100364/2011 geführt) jedenfalls rechtswidrig ergangen und aufzuheben seien.

Sollte bei einem Gebäude, welches jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar sei, eine Miete verrechnet werden, die unter der Marktmiete liege, so sei die Differenz zwischen erzielbarer Renditemiete und tatsächlich bezahlter Miete als verdeckte Ausschüttung anzusetzen. So wie im vorliegenden Fall sei eine Verschiebung in den außerbetrieblichen Bereich der Gesellschaft unzulässig.

Selbst wenn man annehmen wollte, dass die Renditemiete am Markt nicht erzielbar wäre, so ergebe sich grundsätzlich keine andere Betrachtung. Unter Verweis auf seine Vorjudikatur habe der VwGH etwa in seinem Erkenntnis vom 25.4.2013, 2010/15/0139, ausgeführt, dass die Voraussetzung für die Annahme einer vA (auch eine solche an der Wurzel) im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung von Gebäuden an den (die) Gesellschafter stets sei, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhalte.

Wenn eine Renditemiete bezahlt werde, so könne es keine verdeckte Ausschüttung geben. Weiters sei nachgewiesen worden, dass schon der Vorvertrag mit der Privatstiftung eine - sinnvolle und fremdübliche - Klausel enthalten habe, wonach die Miete sich im Ergebnis von den endgültigen Baukosten bemesse. Diese Klausel sei, da die Baukosten Ende 2007 eben noch nicht festgestanden seien, in den Mietvertrag implementiert worden und sei vereinbart worden, die Miete nach Feststehen der entsprechenden Parameter nachzuerrechnen. Dies sei auch geschehen.

Die vereinbarte Miete würde sich daher von verschiedenen Parametern, insbesondere Verzinsung (3 %) und Nutzungsdauer (90 Jahre) ableiten. Somit sei im Ergebnis seit Mietbeginn die gesamte Renditemiete samt Nebenkosten und Umsatzsteuer bezahlt worden.

In Ansehung der Judikatur des VwGH seien Überlegungen in Bezug auf den Zweck der Gesellschaft und deren sonstigen Tätigkeiten letztendlich entbehrlich. Sollte sich diese Tätigkeit insofern als wirtschaftlich nicht vernünftig erweisen, da entweder das Objekt nicht vermietet werden könne bzw. kein Markt existiere und eine fremdübliche Miete nicht gezahlt werde, so werde die Immobilie in den außerbetrieblichen Bereich der GmbH verschoben. Nicht zu prüfen sei allerdings, ob die Vermietung an den Gesellschafter überhaupt "gescheit" sei, weil dieser etwa auch selber bauen hätte können, oder aus der plötzlichen Verwendung für private Wohnzwecke zu folgern, dass die Vermietung auf Ebene der vermietenden GmbH im Interesse des Mieters erfolgt sei.

In Bezug auf die Umsatzsteuer sei die Judikatur des EuGH (Rs C-230/94 "Enkler") zu beachten. Danach sei hinsichtlich der Unterscheidung zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Nutzung auf die Umstände, unter denen ein Gegenstand gewöhnlich genutzt werde, abzustellen und seien diese mit der tatsächlichen Nutzung zu vergleichen.

So habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 10.2.2016, 2013/15/0284, ausgeführt:

*"Im Bereich der Überlassung von Wohngebäuden durch eine Körperschaft an ihre Gesellschafter bzw. an Personen, die den Gesellschaftern nahestehen, sind in rechtlicher Hinsicht mehrere dem Vorsteuerabzug allenfalls entgegenstehende Konstellationen zu unterscheiden. Der Vorgang kann einerseits eine verdeckte Ausschüttung darstellen und gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 führen (vergleiche dazu etwa das Erkenntnis vom 23.2.2010, 2007/15/0003). In diesem Fall kommt besondere Bedeutung der Angemessenheit der Miete zu. Der Vorgang kann sich aber andererseits auch als bloße Gebrauchsüberlassung darstellen, die nicht als wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit einzustufen ist. Um bei der Überlassung des Gebrauches das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausschließen zu können, kommt entscheidendes Gewicht dem Gesamtbild der Verhältnisse zu. Ein (moderates) Abweichen des tatsächlich vereinbarten vom fremdüblichen Mietentgelt kann daher für sich allein nicht dazu führen, eine Tätigkeit als nichtunternehmerische einzustufen."*

Nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur seien damit drei Konstellationen zu unterscheiden (siehe Zorn, RdW 2018, 676):

Im Falle einer reinen Gebrauchsüberlassung würde kein Vorsteuerabzug zustehen. Eine derartige Gebrauchsüberlassung liege vor, wenn überhaupt kein Mietvertrag errichtet werde, Mieten jahrelang nicht bezahlt würden, etc.

Die zweite Fallkonstellation sei ein Mietvertrag ohne Vorliegen einer Wurzelausschüttung. Falls die Miete zu niedrig angesetzt werde, liege eine verdeckte Ausschüttung vor. Umsatzsteuerlich könne der Vorsteuerabzug nur dann versagt werden, wenn zufolge § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 der private Anteil überwiege, daher die verrechnete Miete weniger als 50 % der Marktmiete betrage. Nach der Judikatur des EuGH würde die Miethöhe dann keine Rolle spielen, wenn Miete und Leistung in einem Synallagma stünden.

Der dritte Fall beinhaltet die Wurzelausschüttung, die wegen der privaten Veranlassung ebenfalls über § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 zum Vorsteuerauschluss führe. Diese Konstellation sei gegenständlich allerdings nicht gegeben.

Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 27.6.2018, Ra 2017/15/0019, betont:

*"Beträgt die tatsächliche Miete weniger als die Hälfte der marktkonformen Miete, wird eine mit der Vermietung im Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter überwiegend für verdeckte Ausschüttungen bezogen und tritt Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 ein (vgl. Ruppe/Achatz, UStG<sup>5</sup>, § 12 Rz 175)."*

Gegenständlich bedürfe es keiner weiteren Begründung, dass die Miete vereinbart und auch tatsächlich gezahlt worden sei. Selbst wenn man nur eine Miete von 10.750 € heranziehen würde (vorläufige Miete bis zur Endkalkulation) und sie mit einer Miete von rund 17.000 € in Relation setze, würde sich zeigen, dass die Miete jedenfalls mehr als 50 % der Marktmiete betragen habe.

Somit könne auch aus dieser Betrachtung (keine Wurzelausschüttung, aber zu niedrige Miete) kein Vorsteuerauschluss resultieren.

Der VwGH differenziere danach, ob der Wille der GmbH entweder auf eine wirtschaftliche Tätigkeit oder eine reine Gebrauchsüberlassung ausgerichtet sei. Bei dieser Beurteilung komme es auf das Gesamtbild der Verhältnisse an. Ein moderates Abweichen der Miethöhe von der Markt- bzw. Renditemiete führe jedenfalls nicht zur Einstufung als nicht unternehmerische Tätigkeit.

Die Bf habe mit dem Mieter einen fremdüblichen Mietvertrag abgeschlossen. So seien Vertragsklauseln vereinbart worden, die üblicherweise in derartigen Verträgen beinhaltet seien. So seien Betriebskosten auf den Mieter überwältigt worden, sei diesem eine Akontozahlung vorgeschrieben worden und sei diesbezüglich einmal im Jahr eine Abrechnung erfolgt. Gerade die Bezahlung der Mieten durch die Privatstiftung zeige deutlich auf, wo welche Versorgungsabsicht bestanden habe. Die Bf sollte mit Vermögen der Privatstiftung, das dieser durch Eigenkapitalzufuhr zur Verfügung gestellt worden sei, wirtschaftlich sinnvolle Immobilieninvestitionen tätigen und entsprechend Geld verdienen.

Nur zwischen der Privatstiftung und dem Stifter sollte eine Versorgung insofern geschehen, als dass aus der Privatstiftung stammende Geldmittel diesem zugewendet werden. Mit diesen Mitteln sollte dann der Lebensunterhalt der Familie bestritten werden. Konkret seien private Mietaufwendungen des Stifters durch die Privatstiftung bezahlt worden.

Auf Ebene der Bf sei in fremdüblicher Weise ein Mietvertrag abgeschlossen worden, der auch entsprechend exekutiert worden sei. Auch zwischen fremden Dritten würden Nachverrechnungen erfolgen, Rechenfehler auftreten, etc.

Entscheidend sei das Gesamtbild der Verhältnisse, nicht einzelne Details. Insofern könne kein Zweifel darüber bestehen, dass das Mietverhältnis nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in fremdüblicher Weise abgeschlossen und vollzogen worden sei und auch die Miete eine fremdübliche Höhe erreicht habe.

Hinzuweisen sei, dass die Beurteilung der Tätigkeit nach der Judikatur des EuGH unabhängig vom Zweck und Ergebnis zu erfolgen habe. Gegenständlich liege ein Mietverhältnis und keine bloße Gebrauchsüberlassung vor.

Aus diesem Grunde stehe der geltend gemachte Vorsteuerabzug zu; die bekämpften Bescheide würden sich als rechtswidrig erweisen.

Im Zuge des **verwaltungsgerichtlichen Verfahrens** wurde mit Datum 15.11.2018 der Mieter der Wohnung Top 3, **\*\*\*G\*\*\***, zeugenschaftlich einvernommen. Dieser gab zu Protokoll, dass er R seit vielen Jahren kenne; beide hätten zu Beginn ihrer Tätigkeit bei der Fa. **\*\*\*NN\*\*\*** gearbeitet. Später sei er im Unternehmen des R tätig gewesen. Aufgrund von Streitigkeiten mit seiner damaligen Lebensgefährtin habe er (**\*\*\*G\*\*\***) ein Ausweichquartier gesucht. R habe ihm mitgeteilt, dass er etwas für ihn hätte. In der Folge habe er die Wohnung Top 3 in **\*\*\*TH\*\*\*** 6 angemietet, gleichzeitig seinen Hauptwohnsitz in N aber beibehalten. Er habe etwa zwei bis dreimal pro Monat in **\*\*\*TH\*\*\*** 6 genächtigt. Die Miete inklusive BK habe ca. 1.500 € monatlich betragen. Die Wellness-Einrichtungen habe er während der Dauer seines Bestandsverhältnisses insgesamt ein- oder zweimal genutzt. Er habe damals rasch

eine zweite Wohnung benötigt. In der angemieteten Wohnung "TH" habe er zuweilen mit Frauen genächtigt, welche er zuvor in Lokalen kennengelernt habe; an deren Namen könne er sich allerdings nicht mehr erinnern.

Mit **Vorhalt vom 6.9.2019** brachte das BFG die Ergebnisse der Zeugeneinvernahme ua. der Bf zur Kenntnis. Weiters wurde der Bf eine Reihe von Bedenken vorgehalten, zu welchen diese in ihrer **Vorhaltsbeantwortung vom 4.12.2019** Stellung bezog.

Darin führte diese aus, dass der eingetretene Wasserschaden die beiden Wohnungen Top 2 und 3 betroffen habe und in 2010 beseitigt worden sei. Als Nachweis dieses Schadens wurde ein Gutachten der 23-ZT zur Vorlage gebracht.

Wenn das BFG moniere, dass ein Zusammenhang zwischen dem angedachten Projekt "Solarhotel 10" und der Tätigkeit der Bf nicht erkennbar sei, so sei dem entgegenzusetzen, dass der Geschäftszweck der Bf der sei, in Immobilien zu investieren. So seien bereits in der Vorhaltsbeantwortung vom 31.10.2018 die entsprechenden Projekte zwischen 2007 und 2018 dargestellt worden. Auch die PS habe Immobilieninvestitionen durchgeführt. Ein Zusammenhang mit dem Solarhotel 10 liege zweifelsfrei vor; die diesbezügliche Annahme des BFG sei unergründlich. Insbesondere sei man in 2007 hinsichtlich des genannten Solarprojektes sehr aktiv gewesen; so habe es im Oktober und Dezember 2007 Besprechungen mit potentiellen Betreibern gegeben. Die geführten Verhandlungen seien daran gescheitert, dass man sich mit den potentiellen Betreibern wirtschaftlich nicht einigen habe können.

Es sei notorisch, dass nicht alle ins Auge gefassten Projekte sich verwirklichen ließen.

Die Ausführungen des BFG, wonach der einzige Grund für den Bau der Villa der Wunsch des Stifters gewesen sei, eine luxuriöse Bleibe zu schaffen, würden eine reine Behauptung ohne nachvollziehbare Begründung darstellen. Aktenwidrig sei zudem die Annahme, dass der Stifter die von "ihm beherrschte" PS veranlasst habe, die für den Bau erforderlichen Mittel zur Verfügung zu stellen. So liege es vielmehr in der Verantwortung des Stiftungsvorstandes die Mittel satzungsgemäß zu verwenden. Dazu zähle auch Investments in Immobilien.

Wenn das BFG im Vorhalt ausführe, dass ein Immobilieninvestor, dem ein Betrag von 4 bis 6 Mio Euro zur Verfügung stehe, üblicherweise in Mehrparteienhäuser (zB. Reihenhäuser) investiere, so lasse dieser kühne Schluss jegliche Begründung vermissen. Auch Einfamilienhäuser seien Gegenstand von Investitionen. Notorisch sei, dass Investitionen durchaus auch im Luxussegment gemacht würden. Naturgemäß sei dort der Interessentenkreis deutlich kleiner als etwa bei Eigentumswohnungen. Im Übrigen würden sich die Darstellungen des damals befassten Richters in Bezug auf die Beschreibung der Villa aus seinem subjektiven Empfinden ergeben und stellten weder eine Sachverhaltsfeststellung noch eine Beweiswürdigung dar.

Es sei nie bestritten worden, dass das Gebäude eine Größe habe, welche ein durchschnittliches Einfamilienhaus wahrscheinlich übersteige und auch bestimmte Kosten ausgelöst habe, die sich in bestimmten Baudetails wiederfänden.

Es habe den Anschein, dass das BFG bereits eine vorgefasste Meinung habe, wenn es vorhalte, dass die Villa nicht für Verkaufs- oder Vermietungszwecke einsetzbar sei. Wie bereits dargestellt, sei eine Mietrendite von deutlich über 3% (3,23%) erzielbar. Ebenso gebe es auch alternative Nutzungsmöglichkeiten (Vermietung an Feriengäste). Das Gebäude sei auch nicht speziell auf die Wohnbedürfnisse des Stifters und seiner Familie abgestellt. Richtig sei, dass das Gebäude vermietet werden sollte und der Stifter als Erstmietler geplant gewesen sei. Dieser zahle eine Miete, welcher dem Renditeninteresse des Vermieters Genüge tue.

Wenn das BFG in Pkt IV.1 seines Vorhaltes festhalte, dass die vertraglichen Vereinbarungen einem Fremdvergleich nicht standhalten würden, zumal im Mietvertrag zwischen der Bf und dem Erststifter ein langfristiger Kündigungsverzicht fehle, wiewohl es in der Gegend keinen Mietmarkt für derartige Objekte gäbe, und zudem ein unangemessen niedriger Mietzins verlangt werde, so bleibe das Gericht für diese Annahme jedweden Beweis schuldig. Wie bereits ausgeführt, seien Überlegungen zur Renditemiete dann entbehrlich, wenn die Bf beweisen könne, dass es einen funktionierenden Mietmarkt gäbe.

Gegenständlich sei es der Bf allerdings nicht möglich den Nachweis darüber zu erbringen, dass Investoren Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität errichtet und vermietet hätten. Davon zu unterscheiden sei allerdings, dass derartige Objekte grundsätzlich vermietbar seien, und es Mieter gäbe die eine entsprechende Rendite, eben die Renditemiete, bezahlen würden.

Entgegen der Feststellung des BFG sei der Mietzins vorliegendenfalls keineswegs unangemessen niedrig. Im Hinblick auf die EuGH Judikatur "Enkler" sei es unüblich, dass eine der Parteien langfristig auf das Kündigungsrecht verzichte. Selbiges sei auch aus zivilrechtlichen Überlegungen problematisch. Es sei eine 30-jährige Vertragslaufzeit vereinbart worden, um dem langfristigen Charakter der Vereinbarung Ausdruck zu verleihen. Weshalb gegenständlich der Mietvertrag vom Mieter nicht unterzeichnet, sondern nur konkludent angenommen worden sei, sei bereits ausführlich unter Beilegung der Expertise von RA Dr. Sch dargelegt worden. Aktenwidrig sei der Vorwurf, die Parteien hätten sich nur vage an den Vorvertrag gehalten. Da die Investitionskosten zu Beginn des Mietverhältnisses nicht feststanden seien, habe man die endgültige Miete auch nicht festlegen können. Gerade die gewählte Vorgehensweise sei Ausdruck der Fremdüblichkeit.

Wenn das BFG ausführe, es sei nicht feststellbar, dass es in einer Wörtherseegemeinde kein einziges Einfamilienhaus gäbe, welches mit vergleichbaren Kosten und Gewinn weiterverkauft worden sei, so sei dem entgegenzusetzen, dass im Zeitraum 2009 bis 2018 zwanzig derartige Transaktionen mit einem Kaufpreis zwischen 3,67 Mio € und 9,2 Mio. € gefunden werden konnten. Dabei seien die Gebäudeflächen zum Teil geringer, sodass - relativ gesehen - höhere Quadratmeterpreise bezahlt worden seien.

Entgegen der Ansicht des BFG würden nicht "zwei Versionen des Angebotes" in Bezug auf die Anmietung der Villa existieren. Viel mehr gäbe es nur eine einzige Version des Angebotes vom 21.11.2007, die einseitig unterfertigt und durch konkludente Annahme angenommen worden sei. Nachdem der Bau vollendet worden sei, sei eine Endabrechnung durchzuführen gewesen. Diese sollte auch

in der gewählten Form verschriftlich werden, was auch geschehen sei. Faktisch existiere eine einzige Version, die in weiterer Folge - sprachlich in der Form einer eigenen Vereinbarung als Mietanbot - präzisiert worden sei. Zutreffend sei die Annahme des BFG, dass in den Jahren 2007 und 2008 die "zweite Version" (richtig: die Präzisierung) nicht vorhanden gewesen sei; die Präzisierung habe erst nach endgültiger Feststellung der Baukosten durchgeführt werden können.

Entgegen der Auffassung des BFG habe die Bf eine Mietanpassung nicht ob der angekündigten Betriebsprüfung vorgenommen, sondern wegen der Beendigung der Baumaßnahmen sowie Fertigstellung der Außenanlagen. Fremdunüblich wäre gewesen, mit der Verrechnung der endgültigen Miete weiter zuzuwarten. Zwischen der "Endabrechnung" und der Außenprüfung der Abgabenbehörde bestehe kein Zusammenhang. Herrn R sei, wie bereits im Vorhalt vom 31.10.2018 ausgeführt, insoweit ein Fehler unterlaufen, als die Darlegung der Präzisierung auch mit 21.11.2007 datiert worden sei. Dieses Schriftstück, welches R als Geschäftsführer unterzeichnet habe, lasse daher die letzte Genauigkeit vermissen. Allerdings sei betont, dass sich die Richtigkeit dieses Schriftstückes gerade daraus ableite, dass bereits ursprünglich vorgesehen gewesen sei, die Miete zunächst von den vorläufigen Baukosten zu errechnen und dann anhand der endgültigen Baukosten finalisiert werde.

Weiter sei eindeutig feststellbar, dass die Kautionszahlung in Form eines Sparbuches durch den Stiftungsvorstand hinterlegt worden sei. Die Kautionszahlung sei für R erfolgt. Der Einlagenstand des Kautionsbuches habe sich auf 35.000 € belaufen, wiewohl die erwähnte Kautionszahlung rechnerisch 35.483 € betragen hätte. Diese geringfügige Unterdeckung wurde allerdings aufgrund der ausgezeichneten Bonität des Mieters nicht nachgefordert.

Dass es bei der Mietzahlung zu geringfügigen Verzögerungen gekommen sei, sei unschädlich. Es komme in der Praxis immer wieder vor, dass Mieter ihren Bestandzins mit gewisser Verspätung zur Einzahlung bringen. Gemäß der Judikatur ändere eine geringfügige Abweichung nichts an der Fremdüblichkeit des Vertragsverhältnisses an sich.

Die vom BFG in Pkt 5.b seines Vorhaltes angestellten Überlegungen hinsichtlich "Nebenkosten" seien nicht nachvollziehbar. So sei die Annahme, dass unter Nebenkosten nur die BK zu verstehen seien, aktenwidrig. In der Vereinbarung werde ausgeführt, dass unter Nebenkosten die BK und laufende Abgaben usw. zu verstehen seien. Die Vereinbarung spreche von "überhaupt allen mit der zweckmäßigen Bewirtschaftung der Liegenschaften zusammenhängenden Kosten". Richtig sei, dass die Vertragsparteien unter "Nebenkosten" nicht die Instandhaltungskosten verstanden hätten. Diesbezüglich regle die Mietvereinbarung eindeutig, dass die Erhaltungspflicht des Vermieters auf den Mieter überbunden werde. Die genaue Höhe der BK sei vorerst unbekannt gewesen; daher sei, wie üblich, ein Betriebskostenpauschale vereinbart worden.

Was die sonstigen Kosten, nämlich einerseits die Baurechtszinsen, andererseits die Instandhaltungskosten, anbelange, so sei auch diesen eine gewisse Vorläufigkeit inhärent, zumal die tatsächliche Miete aufgrund der zunächst nicht feststehenden Herstellungskosten vertraglich nicht festgestanden sei. Die Baurechtszinsen seien nachverrechnet worden, was aus dem entsprechenden Kontoauszug eindeutig zu ersehen sei. Wie den steuerlichen Vertretern der Bf durchaus bekannt sei, würden bei entsprechenden Immobilientransaktionen auf Grund und Boden des späteren Mieters die Baurechtszinsen einerseits an den Mieter bezahlt, andererseits diesem wieder als Nebenkosten in Rechnung gestellt. Diese Konstellation sei bei Leasingtransaktionen oftmals zu beobachten.

Die vom BFG angezogene Berechnungsmethode würde nicht verfangen; warum die Vertragsparteien auf einmal einen anderen errechneten Zinssatz heranziehen sollten und warum nicht mehr ein Vervielfältiger, der sich aus Zinssatz und Nutzungsdauer ergäbe, angewendet werden sollte, sondern einfach irgendein Prozentsatz, bleibe unergründlich.

Welche Nutzung die zwei weiteren Wohneinheiten laut Bauverfahren bzw. Baubewilligungsbescheid gehabt hätten ("Gästewohnungen"), sei in Bezug auf deren tatsächliche Nutzung irrelevant.

Wie ausgeführt, sei die Vereinbarung eines langfristigen Kündigungsverzichtes in einem reinen Bestandvertrag nicht fremdüblich. Es sei auch kein einziges Urteil des Verwaltungsgerichtshofes bekannt, indem unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit ein langfristiger Kündigungsverzicht gefordert werde. Was die beiden "kleineren" Wohnungen anlange, so stehe fest, dass diese als selbständig zu beurteilende Objekte anzusehen seien. Beide Wohnungen seien eingerichtet, hätten einen eigenen Zugang und könnten vom restlichen Bereich abgetrennt werden. Es könne daher kein Zweifel dahingehend bestehen, dass es sich gegenständlich jedenfalls um ein Objekt mit drei selbstständig vermietbaren Wohneinheiten handle; dies habe eine Anwendbarkeit des MRG zur Folge.

Der Mietvertrag sei gegenständlich auf 30 Jahre befristet abgeschlossen worden. Die Bestimmung des § 29 Abs. 2 MRG räume ein, dass das Kündigungsrecht des Mieters unverzichtbar und unbeschränkbar sei. Daher gäbe es an der Unzulässigkeit des Kündigungsverzichtes des Mieters nicht zu deuten. Dies bedeutet aber auch, dass jeder Vermieter von Wohnraum im Rahmen des MRG akzeptieren müsse, dass der Mieter nicht auf längere Zeit gebunden werden könne.

Es sei allerdings betont, dass R dem Grunde nach ein langfristiges Interesse an der Anmietung gehabt habe.

Die Ausführungen des BFG zur Judikatur des OGH, wonach ein beidseitiger Kündigungsverzicht möglich wäre, seien zwar richtig, kämen allerdings nur außerhalb des Anwendungsbereiches des MRG zur Anwendung. Diesbezüglich sei auf die Diskussion bei Leasingverträgen über Pkw oder Maschinen hinzuweisen.

Wenn das BFG die Höhe des fremdüblichen Mietzinses mit € 271.032,26 feststelle (Pkt. 10.b. des Vorhaltes vom 6.9.2019), so sei dieser Berechnung nicht zu folgen. Wenn die Instandhaltungskosten ohnedies vom Mieter zu tragen seien, könnten diese nicht ein zweites Mal in die Miete eingepreist werden. Zudem seien die Instandhaltungskosten vom Mieter bezahlt worden. Dass die Einbezi-

ehung der Baurechtszinsen fremdüblich sei, erkenne nunmehr auch das BFG an. Ein Mietausfallwagnis sei ob der außerordentlich guten Bonität des Mieters nicht berücksichtigt worden.

In rechtlicher Hinsicht folge daraus, dass auf Basis der verwaltungsgerichtlichen Judikatur ein Verschieben in den außerbetrieblichen Bereich schon deshalb nicht möglich sei, da der Mieter eben eine Mietaufzahlung, die dem Renditeinteresse des Vermieters Genüge tue und somit als fremdüblich zu qualifizieren sei. Überdies müsse klar sein, dass die Mietaufzahlung jedenfalls mindestens 50 % der fremdüblichen Mietaufzahlung erreiche, sodass nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG ein Vorsteuerauschluss nicht erfolgen könne.

Wie aus der niederschriftliche Einvernahme des \*\*\*G\*\*\* zu ersehen sei, habe dieser als fremder Dritter die Wohnung Top 3 gemietet. Richtig sei, dass das Mietverhältnis mit dem ehemaligen Mitarbeiter von R vor 2009 noch nicht existiert habe. Mehrfach sei ausgeführt worden, dass laut VwGH auch die Vermietung des gesamten Objektes an den Stifter anzuerkennen wäre, selbst wenn dies die einzige Tätigkeit der Gesellschaft wäre. Voraussetzung sei allerdings, dass der Mietvertrag fremdüblich sei, was gegenständlich der Fall sei.

In weiterer Folge erfolgte aufgrund einer abgegebenen Befangenheitserklärung des bislang betrauten Richters ein Richterwechsel.

Im Zuge einer am 19.11.2021 abgeführten **Erörterung** gemäß § 269 Abs. 3 BAO wurde die Sach- und Rechtslage des ggst. Falles eingehend erörtert. Der steuerliche Vertreter gab zu Protokoll, dass das Mietanbot mit der ausgewiesenen Mietaufzahlung von € 10.750 am 21.11.2007 von R als Geschäftsführer der Bf unterzeichnet und sodann von diesem durch die Eröffnung eines Kautionssparbuches am 27.12.2007 angenommen worden sei. Die Eröffnung des Sparbuches sei durch die PS erfolgt. Das besagte Sparbuch sei bei der Bank hinterlegt worden. Das Mietanbot, welches einen Hauptmietzins von € 17.350 ausweist, sei im April oder Anfang Mai 2009 von R erstellt und unterfertigt worden, und zwar ohne Zuhilfenahme einer rechtlichen Beratung. Aus diesem Grunde seien darin auch einige Unschlüssigkeiten (falsches Datum, unrichtiger Kautionsbetrag) enthalten.

Es sei zutreffend, dass der Vorvertrag nicht so präzise ausgearbeitet worden sei wie das spätere Mietanbot. Wohl aus diesem Grunde habe man es verabsäumt die drei Tops in den Vorvertrag aufzunehmen. Richtig sei auch, dass der Baurechtszins im Vorvertrag bzw. im Erstanbot (Mietanbot vom 21.11.2007 mit einem ausgewiesenen Mietzins von € 10.750) nicht berücksichtigt worden sei, sehr wohl aber im Zweitanbot, welches einen Mietzins (inklusive Baurechtszinsen) von rd. € 17.350 ausweist. Ein Kündigungsverzicht sei in den Mietanboten nicht aufgenommen worden, da ein solcher nach den Bestimmungen des MRG (das gesamte Objekt umfasse insgesamt drei Wohnungen und falle daher unter das MRG) unzulässig wäre. Selbst wenn das Objekt nicht unter das MRG fallen würde, wäre die Abgabe eines Kündigungsverzichtes im Ausmaß von über 30 Jahren nicht fremdüblich.

Diesem Argument hielten die beiden anwesenden Amtsvertreter entgegen, dass im vorliegenden Fall die Abgabe eines langjährigen Kündigungsverzichtes sehr wohl fremdüblich gewesen wäre, zumal die Villa nach den Vorstellungen und Wünschen des Stifters R errichtet worden sei und aus diesem Grunde am Immobilienmarkt wohl kaum einsetzbar wäre. Dass die Villa nach den Vorstellungen von R erbaut worden sei, ergebe sich ua. auch aus den aktenkundigen Artikeln in der Kleinen Zeitung und im \*\*\*Zeitung1\*\*\* aus 2008.

Die anwesenden steuerlichen Vertreter entgegneten, dass die diesbezügliche Annahme des Finanzamtes eine reine Behauptung darstelle. Vielmehr sei die Villa nach den Vorstellungen des R als Gf der Bf errichtet worden. In der gesamten Judikatur des VwGH lasse sich überdies kein Erkenntnis finden, welches die Abgabe eines Kündigungsverzichtes von Mieterseite für die Fremdüblichkeit eines Bestandverhältnisses fordere.

Zu spät erfolgte Mietzinszahlungen seien mündlich oder elektronisch (per Email) eingemahnt worden. Die bezughabenden Emails seien nicht mehr existent. Allerdings sei ein geringfügiger Zahlungsverzug durchaus nicht fremdunüblich.

Die Renditemiete sei nach der "Praktikermethode" (Mieteinnahmen/Baukosten) ermittelt worden. Über die umgekehrte Ertragswertmethode gäbe es keine VwGH-Judikatur, wohl der solche des BFG.

Die steuerlichen Vertreter führten ferner aus, dass Kosten der Instandhaltung in den ersten Jahren nicht angefallen wären; Verwaltungskosten seien mit 1% in Ansatz gebracht worden. Ein Mietausfallrisiko sei allerdings nicht angesetzt worden, da der Mieter über eine sehr gute Bonität verfüge. Selbst wenn man das Risiko der Aufkündigung des Mietverhältnisses durch den Bestandnehmer in Betracht ziehen wollte, so sei dies mit einem Zuschlag von maximal 3% anzusetzen. Die Nichtberücksichtigung dieses Zuschlages liege innerhalb des Spielraumes, in welchem sich die Fremdüblichkeit der Mietaufzahlung bewege.

Die Amtsvertreterin replizierten, dass aufgrund der bestehenden Vertragslage naturgemäß die Gefahr eines Mieteinnahmenausfalles bestehe. Eine Wiedervermietung würde sich in Anbetracht der Miethöhe sowie aufgrund der exponierten Lage des Objektes als schwierig erweisen.

Mit **ergänzender Stellungnahme vom 3.12.2021** führte die belangte Behörde aus, dass es mehrere Gründe gebe, welche die beiden Mietanbote sowie die gesamte Vertragsgestaltung als unüblich erscheinen ließen. So sei es unter Fremden nicht üblich, wichtige Erklärungen mit falschem Datum auszuweisen. Dritte seien nämlich bestrebt bei der Vertragsgestaltung für klare und eindeutige Verhältnisse zu sorgen. Im Falle der Verschriftlichung eines unzutreffenden Datums wäre es völlig offen, zu welchem Zeitpunkt der Vertragswille tatsächlich verbindlich geäußert werde. Auch sei die Annahme des Angebotes (Pkt 8. des Mietanbotes aus 2009) mit 31.01.2008 begrenzt. Auch die tatsächlich geleistete Kautionszahlung von 35.000 wäre unter Fremden in der korrekten Höhe festgehalten worden.

Ebenso wenig vorhanden seien klare Regelungen über den Zeitpunkt der Baurechtseinräumung.

Die Mietanbote würden auch keinen Kündigungsverzicht des Mieters enthalten. Ein derartiger sei unter Fremden unabdingbar, zumal das Mietobjekt nach den besonderen individuellen Bedürfnissen des Mieters errichtet worden und demnach schwerer an Dritte zu vermieten sei. Der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 7.7.2011, 2007/15/0255, betont, dass das Fehlen von individuellen Kündigungsvereinbarungen, insbesondere in Form eines längerfristigen Kündigungsverzichts, dann fremdunüblich sei, wenn das Gebäude nach den Vorstellungen und Bedürfnissen des Stifters errichtet worden sei und dadurch eine alternative Verwertung erschwert werde. Aus zivilrechtlicher Sicht wäre ein Kündigungsverzicht jedenfalls zulässig gewesen (RdW 2008/338).

Zur Bemessungsgrundlage für die Renditemiete führten die Amtsvertreter aus, in Anbetracht des Umstandes, wonach für die gegenständliche Immobilie kein funktionierender Mietenmarkt existiere, sei die abstrakte Renditemiete zu ermitteln. Als Bemessungsgrundlage hierfür würden die Bruttoanschaffungs- bzw. Bruttoherstellungskosten dienen (VwGH 22.3.2018, Ra 2017/15/0047 uva.). Dies wären im gegenständlichen Fall € 1.031.739 (2006), € 4.192.756 (2007) und € 1.022.278 (2008).

Zur "Praktikermethode" bei der Feststellung der Renditemiete von Wohnhäusern führte das Finanzamt aus, nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes sei jener Renditesatz maßgebend, der sich bei optimaler Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ergebe. Dies sei ein Zinssatz zwischen 3% bis 5% der Investitionskosten.

Die Höhe der angemessenen Miete sei daraus abzuleiten, was fremde Personen vereinbart hätten bzw. was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwarten würde (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003). Maßgeblich sei jener Zinssatz, der sich bei optimaler Veranlagung des Gesamtbetrages aus Anschaffungs- und Herstellungskosten in Immobilien ergäbe und sich im Allgemeinen innerhalb einer Bandbreite von 3% bis 5% bewege. Der Renditesatz gäbe das "Verhältnis der Jahresmietenlöse zum Betrag des investierten Kapitals" wieder (VwGH 10.12.2020, Ra 2020/15/0004 ua.). Der Renditesatz des VwGH würde einer Rohertragsrendite in Prozent (Jahresrohertrag x 100/Gesamtinvestitionskosten) entsprechen.

Die belangte Behörde ermittelte die Renditemiete wie folgt:

RENDITEMIETEBERECHNUNG	
BRUTTOHERSTELLUNGSKOSTEN OHNE EINRICHTUNG 2006-2008	5.864.406
x RENDITESATZ	5%
= JAHRESROHERTRAG (RENDITEMIETE) p. a.	293.220
	: 12
= MONATSRÖHERTRAG (RENDITEMIETE)	24.435
+ BAURECHTSZINS MONATLICH	3.125
= RENDITEMIETE	<b>27.560</b>

Die belangte Behörde begründete den Ansatz einer Rohertragsrendite von 5% mit folgenden Argumenten:

Laut VwGH sei bei der Feststellung der Renditemiete eine optimale Veranlagung zu unterstellen (VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256; vgl. Zorn, VwGH zur angemessenen Miete für Wohngebäude einer Stiftung, RdW 11/2016; VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284). Darüber hinaus hätten langjährige Untersuchungen zu der Erkenntnis geführt, dass Rohertragsrendite und Liegenschaftszinssatz mit größerer Wohnfläche steigen. Dies betreffe insbesondere "Luxusvillengrundstücke" (Kleibner, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 2014). Gleiches gelte bei langer Gebäudenutzungsdauer (über 50 Jahre). Weiters mache die Bewertung überdurchschnittlicher und schwer vermietbarer Einfamilienhausgrundstücke bei einem nicht funktionierenden Mietenmarkt den Ansatz eines Renditesatzes notwendig, der dem extrem hohen Ertragsrisiko angemessen sei. Die Bf habe auch nicht glaubhaft gemacht, dass die angemessene Renditemiete bei Nachvermietung (Ausscheiden des Altmieters etwa Kündigung oder Ableben, etc.) am Markt erzielbar wäre. Das ggst Gebäude weise eine hohe Drittverwendungsanfälligkeit und die Gefahr eines strukturellen Leerstandes bei Festhalten einer angemessenen Renditevermietung im Falle von Neuvermietung auf.

Aus Sicht marktüblich agierender Kaufleute, die in Mietobjekten investieren, sei die Lage eines Objektes dann zumindest als "gut" zu qualifizieren, wenn auch die entsprechende Sicherheit bestehe, die angemessene Renditemiete auch im Zuge einer Nachvermietung zu erzielen.

Zur "Berechnung der Renditemiete für die Einrichtungsgegenstände" errechnete die belangte Behörde unter Bezugnahme auf "Pröll/Baumgartner/Brückner" in SWK 18/2014, 834 ff, bzw. Biernert/Funk, Immobilienbewertung Österreich (2014) 702f, die Renditemiete wie folgt:

RENDITEMIEBERECHNUNG lt. Pröll/Baumgartner/Brückner, Möblieringzuschlag für mitvermietete Einrichtungsgegenstände bei einer Luxusvilla, SWK 2014/18, 838		
BRUTTOANSCHAFFUNGSKOSTEN EINRICHTUNG 2007		352.758
+ BRUTTOANSCHAFFUNGSKOSTEN EINRICHTUNG 2008		29.609
= ANSCHAFFUNGSKOSTEN EINRICHTUNG 2007 + 2008		382.367
RESTNUTZUNGSDAUER BEI VERMIETUNGSBEGINN	Jahre	10
KAPITALISIERUNGSZINSSATZ	KZS	6,50%
: VERVIELFÄLTIGER	KZS=6,5%; RND j= 10 Jahre	7,19
= JAHRESREINERTRAG	96%	53.180
+ Mietausfallwagnis	2%	1.108
+ Bewirtschaftungskosten	2%	1.108
= JAHRESROHERTRAG (RENDITEMIETE)	100%	55.396
/ 12		
= MONATSRÖHERTRAG (RENDITEMIETE)	100%	4.616
RENDITEMIEBERECHNUNG lt. OGH 6 Ob 577/85 und Funk/Malloth/Stocker, in Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich (2014) 701 f		
BRUTTOWIEDERBESCHAFFUNGSWERT EINRICHTUNG 2007		352.758
+ BRUTTOWIEDERBESCHAFFUNGSWERT EINRICHTUNG 2008		29.609
= BRUTTOWIEDERBESCHAFFUNGSWERT EINRICHTUNG 2007 + 2008		382.367
BRUTTOWIEDERBESCHAFFUNGSWERT EINRICHTUNG 2007 + 2008		382.367
: RND j		10
= AMORTISATIONSBETRAG		38.237
AMORTISATIONSBETRAG		38.237
x RENDITESATZ - BEMESSEN VOM AMORTISATIONSBETRAG		12%
= ANGEMESSENER GEWINNAUFSCHLAG		4.588
AMORTISATIONSBETRAG		38.237
+ ANGEMESSENER GEWINN		4.588
= JAHRESROHERTRAG (RENDITEMIETE) p. a.		42.825
/ 12		
= MONATSRÖHERTRAG (RENDITEMIETE)		3.569

Schlussendlich brachte das Finanzamt vor, im Blickwinkel des Gesamtbildes der Verhältnisse nach § 2 UStG 1994 stehe eine Gebrauchsüberlassung von Einrichtungsgegenständen ohne zureichende rechtliche Absicherung von Modalitäten in Widerspruch zu den üblichen Usancen des Wirtschaftslebens. Darüber hinaus sei offenbar verabsäumt worden in Bezug auf die Einrichtungsgegenstände ein gesondertes Mietentgelt zu vereinbaren und zu verrechnen. Die Bf habe zudem auch den Nachweis über das Bestehen eines funktionierenden Mietmarktes nicht erbracht.

In das Gesamtbild der Verhältnisse einzubeziehen seien darüber hinaus folgende Aspekte:

Es sei für die Vermieterin von vornherein festgestanden, dass eine der Körperschaft nahestehende Person künftiger Mieter der Einrichtungsgegenstände sein werde. Dennoch bzw. gerade deshalb beruhe die Investition in die Einrichtungsgegenstände offenbar nicht auf betriebswirtschaftlichen Überlegungen. So habe die Vermieterin in Kauf genommen, dass die AfA der zwecks Vermietung angeschafften Einrichtungsgegenstände weitaus höher sei als ein diesbezügliches Mietentgelt, welches nicht gesondert vereinbart und verrechnet worden sei. Dies bedeute, dass die AfA für die Einrichtungsgegenstände die von der Bf verlangte Miete um ein Mehrfaches übersteigen würde.

Bei der Übergabe der Einrichtungsgegenstände sei zudem auch kein Protokoll erstellt worden, aus dem hervorgehen würde, ob und wenn ja, welches Inventar mit welchem Wert und zu welchen Konditionen nun zur Nutzung überlassen worden sei. Ein derartiges Verhalten stehe in Widerspruch zu institutionalisierten Standards, zumal Bestandgeber in aller Regel einen Nachweis (etwa in Form eines Protokolls) darüber verlangen würden, welche Ausstattung der Bestandsnehmer in welchem Zustand übernommen habe. Dies würde umso mehr für exklusive Einrichtungsgegenstände gelten, für die kein "funktionierender Mietmarkt" existiere.

Die Stellungnahme des Finanzamtes wurde in Wahrung des rechtlichen Gehörs der Bf zur Kenntnis und allfälligen Äußerung gebracht.

In der mit Eingabe vom 14.12.2021 datierten **Stellungnahme** verwies die Bf auf ihr bisheriges Vorbringen und führte ergänzend aus, dass das erste Mietanbot aus 2007 gedanklich das ursprüngliche Anbot zwischen der Bf und der PS fortführen würde. Insbesondere sei darin noch kein endgültiger Mietzins festgesetzt worden, da das Gebäude noch nicht fertiggestellt worden sei. Dieses Mietanbot sei durch fristgerechte Hinterlegung einer Kaution konkludent angenommen worden.

Erst nach Beendigung der Bauphase und dem Feststehen der Baukosten sei sodann in 2009 der Mietzins endgültig beziffert worden. Inhaltlich sei der bestehende Vertrag aus 2007 lediglich präzisiert worden.

Wenn die belangte Behörde das Vorliegen eines langjährigen Kündigungsverzichtes einfordere, so wäre dies kein fremdübliches, sondern vielmehr ein fremdunübliches Verhalten. Im Übrigen existiere keine Judikatur des VwGH, welche sich im Blickwinkel der Fremdüblichkeit eines Bestandsverhältnisses mit der Notwendigkeit eines Kündigungsverzichtes auseinandersetze.



Dass gegenständlich Fehler und Ungenauigkeiten passiert seien, werde eingeräumt; derartige Unzulänglichkeiten würden allerdings auch unter Fremden vorkommen. Entscheidungswesentlich sei vielmehr das Gesamtbild der Verhältnisse, welches im Fokus der grundlegenden Parameter (Vorliegen eines Mietvertrages, Vereinbarung und Zahlung eines Mietzinses, Regelung über Laufzeit, Betriebskosten, Instandhaltung udgl.) das Mietverhältnis jedenfalls als fremdüblich abbilde.

Verfehlt seien die Ausführungen der belangten Behörde, wonach die Vorsteuer stets zur Bemessungsgrundlage für die Renditemiete zähle und aus diesem Grunde Bruttowerte anzusetzen seien. Diese Ansicht komme einem Zirkelschluss gleich: Wollte man prüfen, welche Miete unter fremden Immobilieninvestoren als Rendite erwartet werden könne, so müsse klarerweise von einer Vorsteuerabzugsberechtigung des Investors ausgegangen werden.

Zur Ermittlung der Renditemiete nach der "Praktikermethode" ergänzte die Bf, dass nach der Judikatur des VwGH sowie nach Auffassung von *Zorn* offenbar ausreichend sei, die gesamten Kosten in Relation zum Mietertrag zu setzen. Die von Seiten der Finanzverwaltung entwickelte Methode des "umgekehrten Ertragswertverfahrens" erweise sich daher als obsolet.

Die Renditemiete bewege sich laut VwGH in einer Bandbreite zwischen 3% und 5% p.a. der Herstellungskosten. Das Finanzamt habe in seiner Stellungnahme vom 3.12.2021 5 v.H. in Ansatz gebracht, wiewohl es im Zuge der Erörterung noch eingeräumt habe, dass die Miethöhe und damit die Renditemiete fremdüblich seien. Bei dem vom Finanzamt gewählten Höchstansatz ignoriere dieses die vom VwGH vorgegebene Bandbreite zu Gänze. Unberücksichtigt bleibe dabei das Faktum, dass die Immobilie in Seenähe mit Blick auf *\*\*\*10\*\*\** und *\*\*\*K\*\*\** situiert sei und daher zu den besten Lagen in Österreich zähle. Es sei bekannt, dass sich die Rendite am Risiko der Vermietungstätigkeit orientiere; die zu erzielenden bzw. zu erwartenden Renditen würde umso geringer ausfallen, je besser die Lage die Liegenschaft sei.

In dem vom Finanzamt selbst zitierten Erkenntnis ZI 2007/15/0255 werde wie auch in vielen weiteren Entscheidungen von der belangten Behörde ausdrücklich von einem Renditesatz in Höhe von 3% ausgegangen.

Im vorliegenden Fall habe die Renditemiete nach der Praktikermethode 3,23% betragen; dieser Ansatz genüge nicht nur in Bezug auf die relative Höhe den Vorgaben des VwGH, sondern sei auch absolut gesehen - der tatsächlich zur Einzahlung gebrachte Mietzins (inkl. USt) habe monatlich weit über € 20.000 (brutto) betragen - wahrhaft signifikant.

Das Finanzamt habe moniert, dass für die Einrichtungsgegenstände keine gesonderte Miete verrechnet worden sei. Dabei übersehe die Behörde allerdings, dass unter dem Konto Nr. 660 des Anlageverzeichnisses neben einer Küche, einer Wirtschaftsküche, Waschmaschinen und (verbaute) Leuchten auch die Positionen "Wellnessbereich" und "Bäder" enthalten seien. Letztere, welche als unselbständige Bestandteile des Gebäudes zu qualifizieren seien, würden den größten Teil des besagten Kontos ausmachen. Für diese Positionen eine kürzere Nutzungsdauer bzw. eine höhere Verzinsung anzusetzen, erscheine fraglich.

Selbst wenn man für Einrichtungsgegenstände, welche ex definitione nicht Gebäudebestandteil seien, eine eigene Miete ansetzen wollte, so könne dies für den Bereich der "Bäder" und "Wellnesseinrichtung" gerade nicht zutreffen. Für die Küche sei dies ebenso fraglich, zumal gerade bei unmöblierten Gebäuden die Mitvermietung einer Küche typisch sei. Überdies sei zu betonen, dass der Mieter grundsätzlich sämtliche Einrichtungsgegenstände, wie etwa Möbel, selbst angeschafft habe.

Das Finanzamt übersehe bei seiner Argumentation, dass die Judikatur zwischen Überlassung des Gebäudes (Vermietung) und Überlassung von Einrichtungsgegenständen trenne (VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0033, Ra 2016/13/0050). In der Fachliteratur (vgl. *Prodingner*, SWK 9/2019, 436) werde ausführlich dargestellt, weshalb die Überlassung von Einrichtungsgegenständen nichts mit der Vermietung des Gebäudes zu tun habe.

Wenn man für Teile der auf einem eigenen Konto verbuchten "Einrichtungsgegenstände" eine eigene Miete ansetzen wollte, dann dürfe nicht übersehen werden, dass bei der Berechnung der Gesamtkosten des Gebäudes und damit der Miete auch sämtliche Einrichtungsgegenstände mitumfasst seien. Eine separate Betrachtung der Einrichtungsgegenstände würde bei unveränderter Gebäudemiete zu einem Absinken der Bemessungsgrundlage und damit vice versa zu einem Ansteigen der Renditemiete führen.

## **Über die vorliegende Beschwerde hat das Gericht erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der erkennende Senat legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde:

Mit Datum 12.12.2005 beantragte die R PS bei der Baubehörde erster Instanz die Erteilung einer Baubewilligung für die "*Errichtung eines Wohnhauses mit Garage, Carport für Familie R.*" Bei der besagten Immobilie handelt es sich um eine äußerst luxuriöse dreigeschossige Villa mit zwei Schwimmbädern (eines im Freien, das andere im Untergeschoß der Villa) auf einem über 10.000 m<sup>2</sup> großen Grundstück in *\*\*\*3\*\*\**.

Die Beschreibung der Villa erfolgte im Vorhalt des BFG vom 6.9.2019 durch den damals befassten Richter, nachdem dieser am Anwesen einen Ortsaugenschein durchgeführt und dabei hunderte Lichtbilder angefertigt hatte sowie Einsicht den bezughabenden Bauakt der Gemeinde *\*\*\*3\*\*\** genommen hatte, wie folgt:

*"Die im Streitzeitraum durch den Erststifter und seine Familie genutzten Flächen (siehe B.5.e; B.4.4.) betrogen (Pläne EG, OG, UG vom 12.12.2005 und vom 6.8.2009- die Pläne von 2009 sind nicht maßstabgetreu):*

***Erdgeschoß (EG):***

73,21		m <sup>2</sup>			...Halle
74,82					m <sup>2</sup> ...Wohnzimmer
64,25	m <sup>2</sup>	....Herrenzimmer	(zweites		Wohnzimmer)
15,09		m <sup>2</sup>			....Garderobe
7	m <sup>2</sup> .....	Waschraum	WC	im	EG
38,64					m <sup>2</sup> ....Küche
13,33	m <sup>2</sup>	...Wirtschaftsraum	nördlich		d.Küche
64,75		m <sup>2</sup>			...Esszimmer
2,35					m <sup>2</sup> .....Aufzug

**353,44 m<sup>2</sup>...Summe EG (Wohnräume der Familie des Erststifters)**

**Untergeschoß (UG):**

9,47	m <sup>2</sup> ....	Vorraum	vor		Weinkeller
45,62		m <sup>2</sup>			...Weinkeller
44,73		m <sup>2</sup>			...Weinkellergewölbe
49,38	m <sup>2</sup> ...Vorraum	nördlich	der		Lounge
95,30	m <sup>2</sup> ....	Lounge	(Heimkino,		Billard)

5,61 m<sup>2</sup> ....WC im Nahbereich der Lounge

343,42 m<sup>2</sup>...Wellnessbereich mit Schwimmhalle (250 m<sup>2</sup>), Massageraum und Umkleide (19,75 m<sup>2</sup>), WC (3,6 m<sup>2</sup>), Putzraum (2,75 m<sup>2</sup>)  
Ruheraum (14,30 m<sup>2</sup>), Dusche , Hamam (17,37 m<sup>2</sup>) ,Sauna (13,9m<sup>2</sup>),Fitnessraum (21,75 m<sup>2</sup>)lt. nicht maßstabgetreuem Plan vom  
6.8.2008

16,40	m <sup>2</sup> .....	Durchgang	vor		Spielzimmer
38,50		m <sup>2</sup>			....Spielzimmer
16,22		m <sup>2</sup>			.....Wäscherraum
2,35					m <sup>2</sup> .....Aufzug

**667 m<sup>2</sup> Summe UG**, im Streitzeitraum nur genutzt durch die Familie des Erststifters ohne Technikräume, die über 404 m<sup>2</sup> umfassen;  
dazu kamen noch die Wohnungen Nr. 2 (ca 55 m<sup>2</sup> mit Gang) und 3 (ca 96 m<sup>2</sup> mit Gang), die für Gäste der Familie des Erststifters  
vorgesehen waren (Beilagen Antrag Baubewilligung vom Dezember 2005, AB 25/1,11,12 und 15).

**OG:**

22,59	m <sup>2</sup>	...Bad			Eltern
2,4	m <sup>2</sup> .....	Wc	Bad		Eltern
2,10	m <sup>2</sup> .....	Dusche	Bad		Eltern
28,32	m <sup>2</sup> ...Vorzimmer	mit			Schränken
28,21		m <sup>2</sup> .....Schlafzimmer			Eltern
18,15	m <sup>2</sup> .....Schlafzimmer	jüngster	Sohn	des	Erststifters,
16,34	m <sup>2</sup> .....Schlafzimmer		drittältester		Sohn
18,15		m <sup>2</sup> .....Schlafzimmer			Tochter
11,5	m <sup>2</sup> .....	Bad	WC		Kinder
29,89	m <sup>2</sup> .....Schlafzimmer		zweitältester		Sohn ***P***
8		m <sup>2</sup> .....	Bad		WC ***P***
28,24	m <sup>2</sup> .....Arbeitszimmer	Ehefrau	d.		Stifters
72,81					m <sup>2</sup> .....Galerie
2,35		m <sup>2</sup>			.....Aufzug

**289,05 m<sup>2</sup> .....Summe OG**, im Streitzeitraum nur genutzt durch die Familie des Erststifters

353,44	m <sup>2</sup> ...Summe	EG
667	m <sup>2</sup> ...Summe	UG
289,05	.....Summe	OG

1.309,49 m<sup>2</sup>...**Summe** der Flächen der Räume, die von der Familie des Stifters genutzt werden.

Dazu kamen noch die Wohnungen Nr. 2 (ca 55 m<sup>2</sup> inkl. Gang) und 3 (ca 96 m<sup>2</sup> inkl. Gang), die für Gäste der Familie des Erststifters  
vorgesehen waren (Beilagen Antrag Baubewilligung vom Dezember 2005, AB 25/1,11,12 und 15).  
Dazu kamen die über 404 m<sup>2</sup> umfassenden Technikräume (Plan Technikgeschoß 6.8.2009 , nicht maßstabgetreu).

Ferner nutzte die Familie des Erststifters noch eine Garage (Fotos 215, 216) im nordwestlichen Bereich des UG der Villa (68,87 m<sup>2</sup>)  
und ein großes Garagengebäude nordwestlich der Villa mit darin integriertem Geräteraum (172 m<sup>2</sup>, Fotos 56 - 61) (Plan UG und  
EG vom 6.8.2009, nicht maßstabgetreu)

Dazu kamen die (Foto 1 a) Außenanlagen mit insgesamt

- mindestens 400 m<sup>2</sup> großen Terrassen und einem Outdoor-Pool (83 m<sup>2</sup>) (Plan EG vom August 2009, nicht maßstabgetreu),

- durch einen Gärtner angelegte Gartenanlage mit einer Fläche von mindestens einem ha (Foto 1 a: Zur Orientierung: Das heutige Grundstück \*\*\*2\*\*\* ist einen ha groß, vgl. Baurechtsvertrag vom 2.4.2009 AB 33).

Die ungewöhnlich kostspielige Villa mit Außenanlagen kostete insgesamt 5,205.649,05 € + 20% USt (Aufstellung Anschaffungskosten Wohngebäude AB 22).

(...)

Der damalige Richter Mag. \*\*\*BB\*\*\* beschrieb im angesprochenen Vorhalt die Lage des Objektes wie folgt: "... ungewöhnlich schönen Aussicht auf das Becken des \*\*\*10\*\*\*, die Hügel des \*\*\*L\*\*\* Seentales und die \*\*\*K\*\*\* (Fotos 74-77,86-92,95,96,103-105,126-128), die man vom Zufahrtsweg (Fotos 6, 16), von der Gartenanlage (Fotos 30,133,264), von der südöstlichen oder südwestlichen Terrasse (Fotos 86-92,95,96,99,135,260-262), und von den südöstlich gelegenen Räumen insbesondere des EG (Fotos 74-77,100-105,124-129) , aber auch des UG (Fotos 225,229,231,234-236,238,240,243,245,247,249,259a) und des OG (Fotos 160,161,165,172) aus hat (Fotodokumentation vom 25.7.2018).."

Der repräsentative und luxuriöse Charakter des Objektes wird gemäß den Darlegungen des Richters im besagten Vorhalt auch durch " - die ca 300 m lange , mit hauptsächlich hellen Natursteinen gepflasterte Zufahrtsstraße, deren Färbung sich harmonisch in das Grün des Rasens und der Bäume und Sträucher, in das Blau des Himmels und in die hellen Farbtöne der Villa fügt (Fotos 1a,1-3,7-10,13-16,19,20,22,23,25-28,30,38,42,45,133);

- den mit hellen Natursteinen gepflasterten Vorhof (264 m<sup>2</sup>), das sehr schöne, ungewöhnlich große (3 m hoch, 2 m breit) Eingangsportale (der Architekt nannte es "Entrée" vgl. AB 25) (Fotos 47-50, 53,55);

- die insbesondere von oben (2-3 m<sup>2</sup> großes Dachfenster) mit Tageslicht erleuchtete, große, zum Teil 3,2 m, zum Teil bis zu 7-8 m hohe Eingangshalle (73 m<sup>2</sup>) (Fotos 67-72, und 142-146) mit den Initialen des Stifters (Fotos 68,142) auf dem Marmorboden derselben;

- das zentral gelegene, 74 m<sup>2</sup> große Wohnzimmer (EG) mit der ungewöhnlich schönen Fernsicht auf den \*\*\*10\*\*\*, die Hügel des \*\*\*L\*\*\* Seentales und die \*\*\*K\*\*\* (Fotos 74-82);

- den 90 m<sup>2</sup> großen Weinkeller im UG (Fotos 188-198),

- das Wellnessareal (343,42 m<sup>2</sup>) im UG mit einem Indoor-Pool (63 m<sup>2</sup>), Sauna, Dampfbad, Fitnessraum (Fotos 223-260);

- das Heimkino (Foto 220, vgl. auch \*\*\*Zeitung1\*\*\* 10/2008, S. 56);

- die südöstliche Terrassenanlage mit Outdoor-Pool (83 m<sup>2</sup>) und Whirlpool (83,84,86-92),104,105,128),

- die schöne, durch einen Gärtner verwirklichte, weitläufige, (über einen ha große) Gartenanlage am Waldrand mit Rasen, Drainagen, Bewässerungsanlage, Ziersträuchern, Blumen, Gemüsebeeten, gepflanzten Bäumen, zwei Putting Greens (Fotos 1a, 8-10,11-47,62 63,64, 92,95, 96-99, 102,104,110,131-134,184,262-264,297,301,302, 305-313);

- die ungewöhnliche Größe des Wohn- und Lebensraumes, den diese am Waldrand gelegene (Foto 1a) Immobilie ermöglicht (1.309,49 m<sup>2</sup> Wohnräume für die Familie des Stifters, ca 151 m<sup>2</sup> für 2 Gästewohnungen, vgl AB 25/1, 25/11, 25/12 und 25/15; ca 1 ha Gartenanlage mit Rasen, Ziersträuchern, 2 Putting-Greens, vgl Foto 1a), betont.

Die voraussichtlichen Errichtungskosten für das Wohnhaus sollten laut Vorvertrag vom 5.10.2006 (AB 30) 4 Mio. € betragen. Zur Finanzierung des besagten Vorhabens leistete die R PS an die Bf eine Zuzahlung auf das Stammkapital von 6,235.000 € (s. Jahresabschluss 2006 der Immobilienverwaltung GmbH). Offenbar ging man bereits im Jahre 2006 von weitaus höheren Baukosten als 4,0 Mio. € aus.

Mit Datum 14.3.2006 erteilte die Baubehörde der Bauwerberin (PS) die Genehmigung zur Errichtung des besagten Wohnhauses. Die Villa war für die private Nutzung des Erststifters und seiner Familie gedacht ("Wohnhaus Familie R") bzw. bestimmt und sollte, wie ausgeführt, auch zwei Wohneinheiten für Gäste enthalten (s. Beilage zum Antrag auf Baubewilligung AB 25/1). Dies geht ausdrücklich aus der im Einreichplan ausgewiesenen Bezeichnung hervor.

Ob, wann, wo und wie die Villa gebaut werden sollte, entschied der Erststifter und dessen Gattin (vgl. Interview der Gattin des Erststifters abgebildet in der Kleinen Zeitung, 1.9.2012, AB 29d sowie Interview des R sowie dessen Gattin abgebildet in \*\*\*Zeitung1\*\*\* 10/2008. 54 -56). Aus Sicht der steuerlichen Vertretung traf R diese Entscheidung nicht als Stifter bzw. Mieter, sondern vielmehr als Gf der Vermieterin (Bf).

Mit Datum 15.3.2006 gründete die R PS die \*\*\*Bf1\*\*\* und legte neben dem Stammkapital von 100.000 € weitere 6,235.000 € als Zuzahlung auf das Stammkapital in die \*\*\*Bf1\*\*\* ein (Bilanz Immobilienverwaltung GmbH zum 31.12.2006; Gesellschaftsvertrag 15.3.2006). Alleinige Gesellschafterin der Immobilienverwaltung GmbH war bis Ende 2007 die R PS.

Ursprünglich war beabsichtigt, dass die R GmbH die Villa errichtet und diese an die R PS in Bestand gibt, damit letztere diese Immobilie ihren Erststifter R zur Verfügung stellen kann (s. Vorvertrag zwischen Bf und R PS vom 5.10.2006, AB 30). Mit dem am 5.10.2006 zwischen der Bf einerseits und der R PS andererseits abgeschlossenen Vorvertrag verpflichtete sich nämlich erstere (Vermieterin) zur Vermietung des zu errichtenden Gebäudes "\*\*\*TH\*\*\* 46", welches "voraussichtlich am 1. November 2007 bezugsfertig" sein werde, an die PS. Das Mietverhältnis sollte demnach am 1.11.2007 beginnen und auf unbefristete Zeit abgeschlossen werden. Die Mieterin (PS) verzichtete dabei auf eine Kündigung für einen Zeitraum von zehn Jahren. In Pkt 3 des besagten Vorver-

trages wird festgehalten, dass der Mietzins unter Berücksichtigung der Herstellungskosten, eines marktüblich Liegenschaftszinses sowie der Restnutzungsdauer des Gebäudes finanzmathematisch ermittelt werden solle. Die Herstellungskosten würden voraussichtlich 4 Millionen € betragen. Der marktübliche Liegenschaftszins betrage 3 %, die voraussichtliche Nutzungsdauer der Immobilie 90 Jahre. Dies führe im Blickwinkel einer finanzmathematischen Ermittlung des Ertragswertes zu einem Vervielfältiger von 31. Der marktgerechte monatliche Mietzins betrage daher € 10.750 zuzüglich Nebenkosten und Umsatzsteuer. In Pkt. 4. des Vorvertrages wurde die Leistung einer Mietkaution iHv drei Monatsmieten in Form eines Sparbuches oder einer Bankgarantie vereinbart.

Ferner wird in Pkt. 5 des Vorvertrages die Verpflichtung der Mieterin (R PS) zum Abschluss einer Mietvereinbarung bis längstens 30.9.2007 vereinbart. Sollte es zu keinem Vertragsabschluss kommen, so würde der Vorvertrag zerfallen und wäre die Mieterin verpflichtet, der Vermieterin für jedes Monat der Leerstehung die vereinbarte Monatsmiete zuzüglich Nebenkosten und Umsatzsteuer bis zu einem Maximalbetrag von zwölf Monatsmieten zu ersetzen.

Mit Datum 6.9.2007 erließ die Baubehörde erster Instanz über Antrag der R PS einen Feststellungsbescheid, aus dem hervorgeht, dass nunmehr die Baubewilligung zur Errichtung des Wohnhauses samt Nebenanlage auf die **\*\*\*BfI\*\*\*** (Bf) laute bzw. auf diese übergegangen sei. Damit wurde festgestellt, dass das Recht (iSd vorliegenden Baubewilligung) das Wohnhaus aufzustellen von der PS auf die R GmbH übergegangen ist.

In Abkehr vom Vorvertrag richtete in der Folge die Bf als Vermieterin an R ein mit **21.11.2007 datiertes Anbot auf Abschluss eines Mietvertrages** betreffend Top 1 des Wohnhauses **\*\*\*TH\*\*\* 6** (ehemalige top. Bezeichnung **\*\*\*TH\*\*\* 46**) mit einer Wohnfläche von 786,35m<sup>2</sup> sowie zwei Autoabstellplätze samt Carport. Des Weiteren wurde dem Mieter die Mitbenützung des im Erdgeschoss situierten Wellnessbereiches sowie die Benutzung des Zufahrtsweges gestattet. Festgehalten wurde, dass das gegenständliche Bestandobjekt in den Teilanwendungsbereich des MRG falle. Die Vertragsdauer wurde mit 30 Jahren festgelegt. Festgelegt wurde zudem, dass beide Vertragsparteien berechtigt seien das Vertragsverhältnis unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Halbjahres aufzulösen. Der monatliche Hauptmietzins wurde mit 17.348,03 € + USt festgelegt.

Dieses Anbot wurde auch dem Betriebsprüfer im Zuge der Außenprüfung (Prüfungsbeginn: 22.5.2009, BP-Bericht vom 17.12.2010) übergeben bzw. zur Kenntnis gebracht (AB 39).

Das auf diesem Mietanbot ausgewiesene Datum "21.11.2007" entspricht nicht dem tatsächlichen Datum der Erstellung. Das besagte Mietanbot existierte frühestens am 31.3.2009 (Vorhalt vom 16.7.2018, S 13 bzw. Protokoll über abgeführten ET). Es sollte vielmehr eine "Präzisierung" des ursprünglichen erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens der Finanzbehörde bekannt gewordenen Mietanbotes vom 21.11.2007 darstellen.

In der Zeit zwischen dem 1.12.2007 und dem 1.4.2009 basierte das Mietverhältnis laut Beschwerdevorbringen nämlich auf einem Mietanbot, welches mit 21.11.2007 datiert ist und einen Betrag von 10.750 € als Kaltmiete ohne Baurechtszins ausweist. Damit entspricht die Höhe des Mietzinses der des Vorvertrages vom 5.10.2006. In der Zeit zwischen Dezember 2007 und März 2009 wurde vom Mieter R (bzw. von Seiten der R PS) Mietzins in jener Höhe geleistet, welche aus dem Vorvertrag zu entnehmen ist.

Tatsache ist, dass der Betriebsprüfer jedenfalls nur jenes Mietanbot kannte, welches diesem vorgelegt worden war und einen Mietzins von rd. € 17.350 auswies (AB 39). Dies erkennt man daran, dass der Prüfer bei seinen Feststellungen und Ausführungen ausschließlich von diesem Anbot ausging (vgl. etwa Schreiben des Prüfers vom 24.2.2010 (AB 10, S 3). Die (damalige) Vertreterin der Bf replizierte auf dieses Schreiben mit Schriftsatz vom 17.5.2010 (AB 11), ohne darauf hinzuweisen, dass es eine andere (ursprüngliche) Version des Angebotes vom 21.11.2007 gebe.

Die Annahme des Mietanbotes vom 21.11.2007 erfolgte laut Vorbringen der Bf durch Stellung einer Kaution von € 35.000 durch die R PS im November 2007. Die Kautionshöhe entsprach zwar nicht zur Gänze jenem Betrag, welcher laut Mietanbot 1 (3-fache Monatsmiete inkl USt = € 35.475,-) zu stellen gewesen wäre, allerdings ergibt sich ein zeitlicher Zusammenhang zwischen dem besagten Anbot und der Kautionserbringung (27.11.2007).

Im Zeitraum zwischen 12/2007 und 04/2009 buchte die Bf einen monatlichen Mietzins von € 10.750 zzgl. € 2.000 BK Akonto zzgl. USt. Mit Datum 26.5.2009 buchte die Bf eine Mietnachzahlung iHv 79.176,36 €, welche diese dem Mieter R mit Rechnung vom 31.3.2009 (AR 05/2009, AB 29/1) vorschrieb.

Die beiden jeweils mit 21.11.2007 datierten an R gerichteten Mietanbote sahen als Bestandobjekt die Wohneinheit **\*\*\*TH\*\*\* 6/1** vor. Der Mieter R meldete seinen Hauptwohnsitz gegenüber der Meldebehörde anlässlich seines Einzuges (sowie der seiner Familie) im November 2007 auf die Immobilie **\*\*\*TH\*\*\* 6**, somit auf die gesamte Immobilie an.

Im Gegensatz zum Vorvertrag, welcher als Vertragsgegenstand das gesamte Wohnhaus zum Inhalt hatte, lag den beiden Mietanboten ausschließlich "Top 1" mit einer Wohnnutzfläche von 786,36m<sup>2</sup> samt zwei Autoabstellplätzen und Carport zugrunde. Vereinbart wurde zudem die "Mitbenützung des Wellnessbereiches" durch den Nutzungsberechtigten. Während das Anbot mit einem Mietzins von € 10.750 eine Kautionserbringung von drei Monatsmieten in Form eines Sparbuches ausweist, wird im "präzisierenden" Anbot (ebenso datiert mit 21.11.2007, aber erst nach dem 31.3.2009 tatsächlich erstellt) bei einem vereinbarten Hauptmietzins iHv rund € 17.350 eine Kautionserbringung von € 30.000 eingefordert; dies obwohl die Kautionserbringung in Bezug auf das Bestandverhältnis laut Bf bereits am 27.11.2007 erbracht worden sein soll.

Weswegen das erste Anbot, also jenes mit dem ausgewiesenen Mietzins von € 10.750, im Zuge der Prüfung nicht vorgelegt wurde, bleibt offen.

## 2. Beweiswürdigung

Das Gericht stützt sich bei seiner Beweiswürdigung auf die ihm vorliegenden Beweismittel, insbesondere die aktenkundigen Urkunden, die Aussagen der Parteienvertreter im Zuge der Erörterung sowie die im Zuge des abgeführten Lokalausgleichs gewonnenen durch zahlreiche Lichtbilder dokumentierten Erkenntnisse.

Wie das Gericht die einzelnen Beweismittel konkret würdigt, möge aus Pkt. 3 diese Erkenntnisse entnommen werden.

## 3. Rechtliche Beurteilung

### 3.1. Grundsätzliches zur Angehörigenjudikatur:

Rechtsgeschäfte zwischen der Privatstiftung einerseits und dem Stifter bzw. Begünstigten andererseits sind generell aufgrund des Trennungsprinzips möglich. Ebenso möglich sind Rechtsgeschäfte zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem bzw. ihren Gesellschafter(n). Die Rechtsbeziehungen bei derartigen Konstellationen sind allerdings nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien für nahe Angehörige zu überprüfen bzw. orientiert sich diese an aufgestellten Maßstäben im Zusammenhang mit der Angehörigenjudikatur.

Demzufolge ist im vorliegenden Fall das Vertragsverhältnis zwischen der Bf und R als Mieter am Maßstab der Angehörigenjudikatur zu prüfen. R hatte es als Gf der Bf sowie der ab 2008 zwischengeschalteten \*\*\*Holding\*\* GmbH in der Hand Verträge zwischen den einzelnen von ihm vertretenen Steuersubjekten zu gestalten bzw. abzuschließen oder von einem Abschluss Abstand zu nehmen. Zumindest bis 2007 stand die Bf im 100%igen Eigentum der R PS, deren Begünstigter und Stifter wiederum R war.

Aufgrund der potentiellen Möglichkeit des Bf rückwirkende Vereinbarungen zu zeichnen bzw. derartige Vereinbarungen etwa durch Rückdatierung so darzustellen, als ob diese zeitgerecht abgeschlossen worden wären im Zusammenhalt mit dem - zwischen Fremden stets gegebenen - hier möglicherweise nicht ausgeprägten Interessensgegensatz, erweist sich das Vorhandensein jener Kriterien, welche von der verwaltungsgerichtlichen Judikatur im Zusammenhang mit der steuerlichen Anerkennung von Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen herausgearbeitet wurden, als besonders relevant.

R hatte zudem als Erststifter und Alleinbegünstigter aber auch in faktischer Hinsicht eine maßgebliche Stellung in der R PS inne. So legt die Stiftungsurkunde vom 3.10.2006 fest, dass sämtliche Stifterrechte zu Lebzeiten des Erststifters nur diesem zustehen. Bestimmte Geschäfte der R PS wie der Erwerb, die Veräußerung und Belastung von Liegenschaften, Superädifikaten und Baurechten, etc. bedürfen der ausdrücklichen Zustimmung des Erststifters. Der Erststifter hat unter bestimmten Voraussetzungen ein Vorschlagsrecht auf Abberufung des Stiftungsvorstandes, wobei das Gericht darüber zu entscheiden und die Vorschläge des Erststifters nach Möglichkeit zu berücksichtigen hat. Weiters hat sich der Erststifter, solange er lebt, das Recht auf Änderung der Stiftungsurkunde sowie Stiftungszusatzurkunde vorbehalten. Vorbehalten wurde auch ein jederzeitiges Widerrufsrecht der Stiftung, wobei dieses ohne Angabe von Gründen ausgeübt werden kann.

Aufgrund der vorliegenden Position von R bei der Bf, der \*\*\*Holding\*\* GmbH (bei beiden Gesellschaften übte R die alleinige Geschäftsführung aus) sowie der R PS gelangen gegenständlich jene Grundsätze zur Anwendung, die von der Judikatur im Zusammenhang mit Vereinbarungen zwischen Angehörigen entwickelt wurden.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen - im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären (ständige Rechtsprechung; vgl. zB VwGH 22.2.2000, 99/14/0082, VwGH 28.5.2015, 2013/15/0135).

Diese Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084) und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 6.10.1992, 89/14/0078). Allerdings darf ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen (VfGH 16.6.1987, G 52/87), weil es sich bei der Berücksichtigung des Naheverhältnisses nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handelt (vgl. VwGH 17.9.1979, 2223/78; VwGH 27.5.1981, 1299/80).

Unter diesen Kriterien sind die im vorliegenden Fall zu beurteilenden Vertragsbeziehungen zu prüfen.

Die Schriftform des Vertrages ist nicht unbedingt erforderlich; in Ausnahmefällen ist bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages eine steuerrechtliche Anerkennung auch ohne Schriftform möglich (VwGH 16.12.1988, 87/14/0036, betr. zunächst mündlich und in der Folge schriftlich abgeschlossenen Bestandvertrag, dem unbestritten fremdübliche schriftliche Vereinbarungen zugrunde lagen). Allgemein gesehen müssen die für das Zustandekommen des Vertrages wesentlichen Bestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 4.10.1983, 83/14/0034).

Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, müssen zumindest die wesentlichen Punkte der Vereinbarung (zB bei Bestandverträgen der Bestandgegenstand, der zeitliche Geltungsbereich des Vertrages, der Bestandzins; bei Gesellschaftsverträgen insbesondere die Art und Höhe der Beteiligung und die Höhe des Gewinnanteiles des eintretenden Ehegatten) nach außen hin dokumentierbar sein. Es dürfen allerdings für die Behörde keine Zweifel dahingehend bestehen, dass der Vertrag nicht in der vom Stpfl. dokumentierten Art und Weise abgeschlossen worden ist.

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 92/14/0151).

Auf dieser Basis ist die Vergleichsprüfung in zweifacher Form anzustellen:

Die erste Prüfung erfolgt dahingehend, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden in der konkreten äußeren Form abgeschlossen worden wäre.

In weiterer Folge ist in einem zweiten Schritt ein am Vertragsinhalt orientierter Fremdvergleich anzustellen (VwGH 13.12.1988, 85/13/0041), wobei zu beachten ist, dass es nahen Angehörigen an einem den Marktgesetzen unterliegenden natürlichen Interessensgegensatz fehlt bzw. fehlen kann.

Diese Grundsätze stellen nicht nur den Maßstab für die Vereinbarung, sondern auch für die Erfüllung derselben dar (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0118).

### **3.2. Zum Vorvertrag**

Im gegenständlichen Fall erfolgte zunächst zwischen der Bf und der R PS der Abschluss eines Vorvertrages, mit welchem sich erstere verpflichtete, das zu errichtende Wohnhaus per 1.11.2007 an die R PS zu einem Mietentgelt von voraussichtlich € 10.750 (Kaltmiete) zu vermieten. Festgehalten wurde ein Kündigungsverzicht seitens der R PS (Mieterin) für die Dauer von 10 Jahren; die Mieterin verpflichtete sich zudem zu Mietbeginn eine Mietkaution in Höhe von drei Monatsmieten zu erbringen.

Dieser Vorvertrag kam zwischen den Vertragsparteien rechtsgültig zustande und regelt den Inhalt des pro futuro, bis zum 30.9.2007, abzuschließenden Hauptvertrages in seinen Grundzügen. Die Vertragsparteien definierten insbesondere das Bestandobjekt (zu errichtendes Wohnhaus samt Nebengebäuden auf den GSt \*\*\*1\*\*\* und \*\*\*2\*\*\* der KG \*\*\*9\*\*\*), die vom Bestandnehmer zu leistende Miete (welche sich an den Bau- bzw. Herstellungskosten orientiert), die Art und Weise der Ermittlung des Bestandzinses, die Verpflichtung zur Abgabe eines zehnjährigen Kündigungsverzichts seitens der Mieterin, eine Schadenersatzverpflichtung der Mieterin bei Nichtzustandekommen eines Mietvertrages und dadurch entstandene Mieteinnahmehausfälle bis zu einem Maximalbetrag von 12 Monatsmieten, etc.

Dieser Vorvertrag bezieht sich auf das gesamte zu errichtende Bauwerk sowie der Nebengebäude. Der darin ausgewiesene Hauptmietzins stellt eine Nettomiete ohne Nebenkosten und Umsatzsteuer dar.

Nach Auffassung des Gerichtes erfolgte der Abschluss des Vorvertrages in kurzer und prägnanter Weise und bringt entsprechend dem Wesen eines Vorvertrages die wesentlichen Punkte (Hauptpunkte) des abzuschließenden Bestandvertrages zum Ausdruck. Nähere konkrete Ausführungen, insbesondere in Bezug auf die Zusammensetzung und die Höhe der (zu erwartenden) Nebenkosten sowie des Hauptmietzinses (insbesondere hinsichtlich dessen Anpassung an die tatsächlichen Baukosten) sollten dann dem Hauptvertrag zu entnehmen sein.

### **3.3. Zu den im vorliegenden Fall aktenkundigen Mietanboten vom 21.11.2021 hält das Gericht fest:**

Grundsätzlich ist die Vorgehensweise, einen Mietvertrag dergestalt abzuschließen, dass zuerst ein schriftliches Anbot erstellt wird, welches in weiterer Folge vom Bestandnehmer durch konkludentes Handeln (Bezahlung der Miete, etc.) angenommen wird, ein im Geschäftsleben nicht unüblicher Vorgang, welcher auf die Vermeidung der Entstehung von Rechtsgeschäftsgebühren abzielt (vgl etwa *Kohler/Wakonig* ua., *Steuerleitfaden zur Vermietung*, 2021, 576). In Anbetracht der Miethöhe bzw. der tatsächlich an die Bf geleisteten Mietzinszahlungen von (zumindest ab 2009) über € 200.000 pa., erscheint dem Gericht die gewählte Vorgangsweise im Blickwinkel des angepeilten Ziels (nämlich die Vermeidung von Rechtsgeschäftsgebühren in Höhe von rund € 5.000) als zumindest "befremdlich".

Dies insbesondere vor dem Hintergrund, dass laut Beschwerdevorbringen eine langfristige Vertragsbeziehung (laut den beiden Anboten soll der Vertrag auf 30 Jahre ausgerichtet sein) geplant war, wodurch eine entstehende Rechtsgeschäftsgebühr wohl kaum mehr ins Gewicht fallen würde. Der Preis für die Vermeidung der Rechtsgeschäftsgebühr ist eine erhöhte Rechtsunsicherheit bei späteren Streitigkeiten aus dem Vertrag. Ob fremde Vertragsnehmer bei einem Mietgegenstand der hier vorliegenden Art (äußerst exklusives Bestandobjekt mit entsprechend hohem Bestandzins) gleichfalls den Weg über eine Offerte mit Einwilligung in Form von konkludentem Handeln gewählt hätten, wird vom erkennenden Gericht in Anbetracht der Relation zwischen Mietzins und Rechtsgeschäftsgebühr in Zweifel gezogen.

Tatsache ist, dass das Mietverhältnis sowohl laut Anbotsschreiben 1 (also jenes mit einem ausgewiesenen HMZ von € 10.750) als auch laut Anbotsschreiben 2 (HMZ rd 17.350) von den Vertragsparteien jederzeit unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten zum 30.6. bzw. 31.12. eines jeden Jahres hin auflösbar ist. Zwar wird die bestehende und für das Gericht auch unzweifelhafte Intention der Parteien eine langfristig anhaltende Vertragsbeziehung (30 Jahre) einzugehen, explizit festgehalten; diese Absichtsbekundung ändert allerdings nichts am Umstand, dass in rechtlicher Hinsicht die Auflösung des Vertrages durch or-

dentliche Kündigung für beide Vertragsteile möglich wäre. Somit wäre es auch dem Mieter R ex contractu möglich, das Bestandverhältnis halbjährlich durch eine ordentliche Kündigung zu beenden. Dass eine derartige Beendigung im konkreten Fall wohl kaum stattfinden wird, ist im Rahmen der Beurteilung eines Vertrages im Lichte eines des Fremdvergleiches nicht ausschlaggebend. Entscheidungswesentlich bleibt vielmehr, welche Vereinbarungen fremde Vertragsteilnehmer bei gegenständlicher Sachlage getroffen hätten. Insbesondere stellt sich die Frage, ob ein fremder Bestandgeber, welcher eine Wohnimmobilie exklusivster Machart und Ausstattung nach den Vorstellungen und Wünschen seines künftigen Mieters errichtet und einrichtet, diesem die Möglichkeit einer jederzeitigen Aufkündigung des Bestandvertrages eingeräumt hätte oder aber nicht vielmehr darauf gedrungen hätte eine gewisse unkündbare Grundmietdauer vertraglich zu implementieren. Dies insbesondere im Lichte des Umstandes, dass bei äußerst exklusiven Wohnimmobilien (Mietobjekten) die Nachfrage naturgemäß weit geringer ist als bei Objekten mit hoher Marktgängigkeit. Im Falle einer Vertragsauflösung durch den Mieter hätte ein Vermieter von Luxusimmobilien des obersten Preissegments mit nicht unerheblichen Leerstandzeiten zu rechnen.

Für das Gericht erscheint die Vereinbarung einer unkündbaren Grundmietzeit (also eine solche, welche nur bei Vorliegen von außerordentlichen Kündigungsgründen auflösbar ist), respektive die Abgabe eines Kündigungsverzichtes für einen nicht unerheblichen Zeitraum durch den Bestandnehmer jedenfalls als geboten. Hatte der Vorvertrag für die Bestandnehmerin (R PS) noch eine Mindestmietdauer von 10 Jahren vorgesehen, so weisen die beiden Mietangebote keinerlei diesbezüglichen Kautelen auf. Dass die Gefahr einer (auch längerfristigen) Leerstehung bei derartigen Immobilien faktisch gegeben ist, hat der Ersteller des Vorvertrages offenbar sehr wohl erkannt; auch wurde darin der präsumtiven Bestandnehmerin bei Nichtzustandekommen des Hauptvertrages eine Art Schadenersatzverpflichtung (Ersatz der entfallenden Bruttomieteinnahmen im Ausmaß von höchstens 12 Monatsmieten) auferlegt.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass ein fremder Vermieter in Anbetracht der eingeschränkten Vermietbarkeit dieser exklusiven Immobilie wohl darauf gedrungen hätte eine langfristige Bindung des Mieters rechtlich abzusichern, um so der Gefahr von Leerstehung infolge Vertragsauflösung durch den Bestandgeber zu begegnen. Ob ein Kündigungsverzicht im Ausmaß von 10, 20 oder 30 Jahren ausbedungen worden wäre, ist letztlich nicht ausschlaggebend. Die vorliegende jederzeitige Möglichkeit der Vertragsauflösung durch den Bestandnehmer ist allerdings nach Auffassung des Gerichtes als nicht fremdüblich zu beurteilen.

Der im Verfahren dargelegte Einwand, wonach das Mietverhältnis (da aus mehreren Objekten bestehend) in den (Teil-) Anwendungsbereich des MRG fallen würde und aus diesem Grunde die Abgabe eines Kündigungsverzichtes auf Bestandnehmerseite unbeachtlich wäre bzw. mit den einschlägigen Regelungen des § 29 Abs. 2 MRG kollidieren würde, verfährt nicht. Ebenso wenig vermag der Einwand, wonach - sollte man nur von einer Wohneinheit ausgehen und nicht von drei selbständigen Wohnungen, was zu einer Nichtanwendbarkeit des MRG führen würde - die Abgabe eines langfristigen Kündigungsverzichtes mit dem Mangel der Sittenwidrigkeit behaftet wäre, zu tragen.

Nach der einschlägigen Judikatur des OGH ist ein vom Mieter abgegebener Kündigungsverzicht bei unbefristeten Mietverhältnissen auch im Regelungsbereich des MRG durchaus rechtswirksam, es sei denn, es kommt dadurch für den Bestandnehmer zu einer sittenwidrigen Knebelung. Die analoge Anwendung des § 29 Abs. 2 MRG ist nicht anzustellen (vgl. dazu OGH 1.2.2007, 9 Ob 141/06k; OGH 13.2.2001, 4 Ob 324/00a und OGH 12.2.2003, 9 Ob 4/03k hinsichtlich Kündigungsverzicht für 40 Jahre).

Die Annahme einer Sittenwidrigkeit und damit Nichtigkeit des Kündigungsverzichtes rechtfertigende grobe Knebelung des Bestandnehmers ist gegenständlich keinesfalls erkennbar, zumal die Immobilie nach den Vorstellungen und Wünschen des Mieters und Erststifters R errichtet wurde.

Ob nunmehr R in seiner Eigenschaft als Stifter und Begünstigter bzw. künftiger Mieter oder aber als Geschäftsführer der R seine Vorstellungen und Erwartungen in Bezug auf den neuen Familienwohnsitz einbrachte, erweist sich bei der Beurteilung des Falles als irrelevant, zumal eine Überprüfung der Vorgänge im Zusammenhang mit der inneren Willensbildung sich ohnedies nur anhand der allgemeinen Lebenserfahrung bzw. der Indizienlage festmachen lässt. Es entspricht auch der Lebenserfahrung, dass bei der Planung des *"Wohnhauses für Familie R"* R als künftiger Bestandnehmer dem mit der Planung beauftragten Architekten seine Vorstellungen bekannt gegeben hat. Nicht zuletzt gab dieser (R) in einem Zeitungsinterview gegenüber dem *\*\*\*Zeitung1\*\*\** (AB 29b) an, dass der eigentlichen Planung sogar ein Architekturwettbewerb vorgelagert gewesen sei, zumal *"einfach Schuhschachtelt übereinander bauen zu wollen ... für mich kein richtiges Haus"* sei.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Bf erst nach Erteilung der Baubewilligung für die Errichtung der Villa gegründet wurde. Nicht zuletzt aus diesem Grunde vermag das Argument, die Willensbildung betreffend die bauliche Ausgestaltung der Immobilie habe R allein als Gf der Bf getroffen, nicht zu überzeugen.

Im Gegensatz zum Vorvertrag, der, wie bereits ausgeführt, sehr wohl vertragliche Vorkehrungen zur Vermeidung von Zeiten des Leerstandes infolge Vertragsauflösungen vorsah, fehlen derartige Vertragsklauseln in den vorliegenden Mietangeboten zu Gänze.

Die vom Finanzamt in seiner Stellungnahme zu Mietanbot 2 (vom stl Vertreter als "Präzisierung" zu Anbot 1 bezeichnet) aufgezeigten Unstimmigkeiten etwa in Bezug auf die unrichtige Datierung dieser Urkunde (21.11.2007) oder auf den darin ausgewiesenen Kautionsbetrag sind evident. Nach den Angaben der Bf sei diese Urkunde erst im zweiten Quartal des Jahres 2009, sohin nach Abschluss sämtlicher Bauarbeiten, erstellt worden. Auch die darin ausgewiesene Mietkaution von € 30.000 sei zu keinem Zeitpunkt geleistet worden. Wohl aber sei eine Mietkaution iHv € 35.000 bereits am 27.11.2007 geleistet worden.

Abgesehen davon, dass vertragliche Klauseln, wie die Übernahme der Gebühren des Bestandvertrages durch den Mieter (s. Anbot 2, Pkt 9) bei gegenständlicher Sachlage obsolet sind (gerade zwecks Vermeidung dieser Rechtsgeschäftsgebühren sei, so die Beschwerdeausführungen, das Anbot durch konkludentes Handeln angenommen worden), hätte ein fremder Offerent bei Vorliegen eines derart wertvollen, teuren und kostenintensiven Mietgegenstandes bei Abfassung einer Offerte, die letztlich als Grundlage eines späteren Bestandvertrages dienen sollte, weitaus umsichtiger und sorgfältiger agiert als R als gesetzlicher Vertreter der Bf. Dies wäre schon aus Gründen der Vermeidung von Vertragsstreitigkeiten jedenfalls geboten gewesen. So steht auch der in Pkt. 8 des Angebotes 2 festgelegte Zeitpunkt der Angebotsannahme (bis zum 31.1.2008) diametral zu den tatsächlichen Verhältnissen und macht im Lichte des Zeitpunktes der Urkundenerstellung überhaupt keinen Sinn. R konnte allerdings als Gf der Vermieterin einerseits und Mieter der Immobilie andererseits davon ausgehen, dass es zu keinen wie immer gearteten Streitigkeiten aus dem Bestandverhältnis kommen würde, da dieser es letztendlich in der Hand hatte, das gesamte (vertragliche) Geschehen zu bestimmen.

Ein Vertrag, welcher auf Grundlage des besagten Angebotes 2 basiert, wäre unter Fremden Vertragsparteien wohl kaum zustande gekommen. Zu groß wäre die Gefahr des Entstehens von Rechtsstreitigkeiten infolge der fehlerhaften Gestaltung des Angebotes gewesen.

Der Einwand, R habe ohne Rechtsbeistand die Offerte konzipiert, vermag dabei nach Auffassung des Gerichtes nicht zu überzeugen. So sind es keine fehlenden speziellen mietrechtlichen Kenntnisse, die das Anbot als nicht fremdüblich erscheinen lassen, sondern vielmehr eine geradezu auffallende Sorglosigkeit bei dessen Erstellung.

Gerade die Verflechtung von R als Gf der Bestandgeberin einerseits und Bestandnehmer andererseits erfordert letztendlich auch im Blickfeld der einschlägigen Bestimmung des § 25 (1) und (4) GmbHG und der sich daraus ergebenden haftungsrechtlichen Folgen im Falle des Selbstkontrahierens, ein gewisses Maß an Sorgfalt, welches ein Geschäftsführer walten zu lassen hat.

Das Gericht teilt die Ansicht der belangten Behörde, wonach fremde Vertragsparteien in der Regel danach trachten würden durch präzise Regelungen künftige Rechtsstreitigkeiten zu vermeiden.

Im Mietanbot 1 (erstmal kursiv im Berufungsschreiben vom 26.3.2011 erwähnt; vorgelegt im Zuge der Vorhaltsbeantwortung in 2018) wurde festgehalten, dass nach Vorliegen der endgültigen Herstellungskosten der Mietzins neu ermittelt werde und für die Zeiträume seit Beginn des Mietverhältnisses (somit für den Zeitraum 12/2017 bis 03/2009) nachverrechnet werde. Durch die besagte Nachzahlung wurde die Bf als Vermieterin durch ihren Bestandnehmer finanziell so gestellt, als ob der Mietzins in der Höhe rund 17.350 €, welcher ab 04/2009 zu bezahlen war und auch bezahlt wurde, bereits ab 12/2007 als vereinbart gegolten hätte.

Abgesehen davon, dass Nachzahlungen an Bestandzins für Zeiträume, in welchen das Bestandobjekt (noch) nicht zu Gänze in der bedungenen Art und Weise nutzbar war - so waren etwa zum Teil die Innentüren nicht angebracht, der Wellnessbereich sowie die Außenanlagen noch nicht fertiggestellt (der steuerliche Vertreter selbst sprach in Bezug auf den Zustand der Außenanlagen von einer Schlammwüste) - unter Fremden wohl kaum vereinbart worden wäre, stellt sich die zudem Frage, zu welchem Zeitpunkt das besagte Mietanbot überhaupt erstellt wurde.

Zum erstgenannten Aspekt ist festzuhalten: Der Umstand, dass der Mietzins sich an den Baukosten orientiert, ist durchaus fremdüblich. Fremdunüblich ist allerdings, dass letztendlich der Mieter seit dem Einzug in das Gebäude (12/2007) einen Mietzins leistete, welcher jenem entspricht, der bei Nutzung eines zur Gänze fertiggestellten und nutzbaren Objektes zu berichtigen wäre. Dass für die geleisteten Nachzahlungen in Höhe von € 79.176,36 (für 2008) bzw. € 19.794 (für 01-03/2009) letztendlich die am 18.5.2009 angekündigte und kurz danach begonnene Außenprüfung ausschlaggebend war, ist nach Auffassung des Gerichtes nicht auszuschließen. Fakt ist, dass die Bf diese Beträge bereits mit den am 31.3.2009 datierten Rechnungen an R fakturiert hatte, eine Buchung dieser Zahlungen erfolgte allerdings erst am 26.5.2009. In diesem Zusammenhang wäre es jedenfalls geboten gewesen, das Mietanbot 1 - so denn es damals bereits existiert habe - im Zuge der abgeführten Außenprüfung dem Betriebsprüfer ebenso zur Kenntnis zu bringen wie das Mietanbot 2.

Der Umstand, dass das Mietanbot 1 (HMZ € 10.750) nicht im Zuge der Außenprüfung vorgelegt wurde, sondern erst im Jahre 2018 im Rahmen des zweitinstanzlichen Verfahrens, lässt folgende Rückschlüsse zu:

Es wäre möglich, dass der damalige steuerliche Vertreter durch die Vorlage des im Zeitpunkt der Außenprüfung aktuellen Mietvertrages (bzw. Mietanbot 2) mit ausgewiesenem HMZ von rd. € 17.350 € die Vorlage des Mietangebotes 1 mit ausgewiesenem HMZ von € 10.750 als für nicht erforderlich erachtete oder aber auch schlichtweg auf die Vorlage desselben an den Prüfer vergessen hatte. Diese Variante erscheint dem Gericht allerdings als unwahrscheinlich, steht diese mit der allgemeinen Lebenserfahrung nicht in Einklang.

Möglich wäre auch, dass das Mietanbot 1 im Zeitpunkt der Außenprüfung noch nicht existiert hatte, sondern - wie im Bedenkenvorhalt des BFG dargestellt - erst später angefertigt wurde. In diesem Fall falls wäre es unerheblich, ob die Erstellung der Urkunde im Jahre 2011 (Jahr der Einbringung des Berufungsschriftsatzes) oder aber erst im Jahre 2018 erfolgt wäre.

Die Erbringung einer Mietkaution von € 35.000 durch die R PS am 27.11.2007 in Form eines auf die R PS lautenden Sparbuches stellt aus Sicht des Gerichtes keinen tauglichen Nachweis für die Existenz der nämlichen Urkunde (Mietanbot 1) im angeführten Zeitpunkt (21.11.2007) dar. Die zur Beweisführung in Bezug auf den Zeitpunkt des Zustandekommens des Mietvertrages zwischen der Bf und R auf Basis des Angebotes 1 vorgelegten Urkunden (Hinterlegungsbestätigung betreffend das auf PS lautende Sparbuch; Auszahlungsbestätigung der Volksbank, beides jeweils vom 27.11.2007) lassen in keiner Weise erkennen, dass die Mietkaution für R erbracht wurde. Aus den beiden Urkunden geht einzig und allein hervor, dass die R PS eine Mietkaution in Höhe von € 35.000 in



Form eines Sparbuches bei der besagten Bank hinterlegt hatte. Dass dies für R geschehen sei, lässt sich daraus jedenfalls nicht entnehmen. Ebenso wenig wurde die in der Urkunde genannte Ermächtigung vorgelegt, welche bei Schlagendwerden der Kautions für die Auszahlung der Kautionssumme an die Bf erforderlich wäre.

Vor dem Hintergrund des abgeschlossenen Vorvertrages wäre aber gerade die Dokumentation des Umstandes, dass die Kautions für R erbracht wurde, nicht unerheblich gewesen, um so nun bestehende Zweifel über den Zeitpunkt der Bestandnehmereigenschaft bzw. über die tatsächlichen Geschehnisse im Zusammenhang mit der vertraglichen Abwicklung ab ovo auszuschließen. Bei der gegebenen Sachlage wäre es durchaus auch denkmöglich, dass die Regelungen des Vorvertrages vom 5.10.2006 von den damaligen Vertragsparteien faktisch bis 04/2009 übernommen wurden. Tatsache ist, dass der Bestandzins zunächst, nämlich bis 04/2009, von der R PS getragen wurde. Grund dafür sei, so die Argumentation der Bf, der Mangel an liquiden Mittel von R in diesem Zeitraum gewesen.

Eine klare und eindeutige Vertragslage mit entsprechender Publizität hätte jedenfalls keinen Anlass für diesbezüglich aufkommende Zweifel gegeben.

Fakt ist, dass im Vorvertrag - dieser stellte laut Aussage der steuerlichen Vertretung das Grundgerüst für das spätere Handeln dar - für die Anmietung der gesamten Villa samt Nebengebäuden sowie der bezug habenden Außenflächen ein voraussichtlicher Mietzins von € 10.750 (ohne Nebenkosten und USt) festgelegt wurde. Dem Vorvertrag zugrunde gelegt wurden Herstellungskosten von voraussichtlich € 4,0 Mio.

Im Anbot 1 wurde dieselbe Miethöhe für die Wohnung Top 1 (786,36 m<sup>2</sup>) ohne Benützung von Nebengebäude und den beiden als Gästewohnungen bezeichneten Wohnungen Top 2 und Top 3 festgelegt. Vereinbart wurde lediglich die Mitbenützung der Wellnessanlagen sowie die Benützung von zwei Autoabstellplätzen sowie des Zufahrtsweges. Ein derart signifikantes Abweichen von der ursprünglichen Konzeption ist bei unverändertem Mietzins ungewöhnlich und konnte von Seiten der Bf auch nicht schlüssig aufgeklärt werden.

Im Anbot 1 wurde der vorläufige Mietzins als Funktion der gesamten Herstellungskosten berechnet. Dies indiziert, dass der Erststifter in Wirklichkeit das gesamte Gebäude gemietet hatte und nicht nur einen Teil davon. Hätte dieser nur einen Teil des Gebäudes gemietet, wäre zu erwarten gewesen, dass sich der Mietzins auch entsprechend verringert.

Auch dieser Umstand bildet letztlich ein Indiz dafür, dass das besagte Mietanbot 1 im Beschwerdezeitraum noch nicht existiert hat.

Die vertragliche bzw. am Offert 1 (und auch Offert 2) aufscheinende Bezeichnung des Mietgegenstandes "\*\*\*\*TH\*\*\* 6, **Top 1**", datiert vom 21.11.2007 (Anbot 1), steht auch in Widerspruch zur behördlichen Wohnsitzmeldung des Erststifters und seiner Familie. Diese lautete für sämtliche Familienmitglieder sowie für R selbst "\*\*\*\*TH\*\*\* 6". Hätte das Mietanbot 1 im Zeitpunkt der Wohnsitzmeldung bereits existiert, dann wäre zu erwarten gewesen, dass die verwaltungspolizeiliche Meldung entsprechend der im besagten Anbot ausgewiesenen Bezeichnung des Objektes (Benennung Top 1) erfolgt.

Laut Anbot 1 hätte der Mieter jedenfalls die Instandhaltungskosten (Pkt. 4) direkt ohne Zwischenschaltung der Immobilienverwaltung GmbH bezahlen müssen. Er tat dies aber weder 2008 noch 2009. In Bezug auf das Jahr 2007 sind keine Instandhaltungskosten ersichtlich. Auch dieser Umstand spricht gegen die tatsächliche Existenz des Angebotes 1 im Zeitraum 2007 bis 2009.

Das Anbot 1 regelt in Pkt. 3.2, dass der "Mietzins bis zum Fünften des jeweiligen Monats .. zu leisten ist." Tatsächlich erfolgten die Mietzinszahlungen in den Jahren 2008 und 2009 immer wesentlich später. Weitaus überwiegend wurden die Mieten später als zum Fünfzehnten des jeweiligen Monats bezahlt (Konten 20200 und 20300 betreffend 2008 und 2009). Bei Zahlungsverzug, so das Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bf, sei mündlich oder per Email gemahnt worden, wobei entsprechenden Nachweis allerdings nicht mehr vorliegen würden.

Es ist notorisch, dass Mietzahlungen auch unter Fremden hin und wieder verspätet geleistet werden. Bei einer regelmäßigen Häufung von derartigen Verspätungen würden fremde Vermieter vermutlich reagieren und den Geschäftspartner zur Vertragstreue einmahnen. Für eine derartige Vorgehensweise finden sich gegenständlich keine Anhaltspunkte. Da zwischen dem organschaftlichen Vertreter der Bf und dem Mieter Personenidentität herrscht, wäre ein Einmahnen wohl nicht zielführend und praktikabel; diesfalls wäre wohl ein regelmäßiges fristgerechtes Bezahlen der Miete als angebracht anzusehen.

Die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren wiederholt geäußerte Intention der Bf, die beiden Wohnungen Top 2 und 3 nicht, wie geplant, als Gästewohnungen für die Familie R zu verwenden und diese folglich an R mit zu vermieten, sondern vielmehr gesondert in Bestand zu geben, vermag nicht zu überzeugen:

Im Falle des Mieters \*\*\*G\*\*\*, welcher bei seiner am 15.11.2018 stattgefundenen zeugenschaftlichen Einvernahme angab, das Mietverhältnis in Bezug auf die Whg Top 3 ab dem 1.4.2009 begründet zu haben, wohingegen der schriftliche Mietvertrag erst am 15.5.2009 unterzeichnet worden sei, erfolgte die polizeiliche Meldung des Mieters an dieser Adresse ("\*\*\*\*TH\*\*\* 6/3") erst am 28.5.2009. Der Mietzins selbst wurde rückwirkend am 3.6.2009 beglichen.

Für das Gericht sind die Aussagen des Zeugen, welcher R ua. aus vergangenen Zeiten als Dienstnehmer bei der Fa. \*\*\*NN\*\*\* kannte und auch dessen Dienstnehmer war, wenig überzeugend. Dass jemand nur für "Notfälle", also für jene Tage, an welchen ein Zusammenleben mit der Lebensgefährtin am gemeinsamen Hauptwohnsitz in N als zu eng erschien, einen Nebenwohnsitz anmietet, welcher Mietkosten in Höhe von monatlich ca. € 1.500 (Warmmiete) verursacht, liegt nach Auffassung des Gerichtes außerhalb jeglicher Lebenserfahrung. Insbesondere dann, wenn - wie der Zeuge angab - er lediglich zwei- bis dreimal im Monat am Neben-

wohnsitz genächtigt hatte. Zu den anerlaufenen Gesamtkosten (€ 800 Hauptwohnsitz, € 250 Sorgspflicht und € 1.500 Nebenwohnsitz \*\*\*TH\*\*\*) befragt, gab der Zeuge lapidar zu Protokoll, dass er damals einen ausreichenden Kontorahmen bei der Bank gehabt hätte.

Wie bei der Thematik betreffend Nachzahlung ergibt sich auch für diesen Teilaspekt folgende Beurteilung: Sämtliche nicht manipulierbaren Beweismittel (Überweisung des ersten Mietzinses, Meldung nach dem Meldegesetz, Vergebührung des Mietvertrages) im Zusammenhang mit dem Bestandverhältnis mit \*\*\*G\*\*\* stammen aus der Zeit nach Ankündigung der Betriebsprüfung (18.5.2009). Die Indizienlage spricht gegen die Annahme, dass es diese Mietvereinbarung mit dem ehemaligen Mitarbeiter von R schon vor Ankündigung der Betriebsprüfung (18.5.2009) gegeben haben könnte. Für das erkennende Gericht hat es einen hohen Grad an Wahrscheinlichkeit, dass der Mietvertrag mit \*\*\*G\*\*\* durch die Ankündigung der Betriebsprüfung (18.5.2009) ausgelöst und auf den 1.4.2009 rückdatiert wurde. Damit wurde das Ziel verfolgt, das Haus fälschlich als Mehrparteienhaus erscheinen zu lassen. Jedenfalls hat das Mietverhältnis mit dem ehemaligen Mitarbeiter des Erststifters im Streitzeitraum 2006 bis 2008 noch nicht existiert und war jedenfalls im Streitzeitraum auch noch nicht geplant (vgl. Niederschrift \*\*\*G\*\*\* 15.11.2018, S 3).

Es gibt auch keine Indizien dafür, dass im Streitzeitraum ein anderes Mietverhältnis mit einem Fremden geplant war. Im Verfahren wurde zwar vorgebracht, dass auftretende Wasserschäden eine Vermietung von Top 2 und 3 jahrelang verunmöglicht hätten und erst 2015 (bzw. laut nachgelagertem Vorbringen: 2010) behoben werden konnten. \*\*\*G\*\*\* hatte allerdings während der Zeit seines aufrechten Bestandverhältnisses keine derartigen Schäden bemerkt. Abgesehen davon, dass die Reparatur eines Wasserschadens kein mehrjähriges Unterfangen darstellt, wurde die kleinere Wohnung (Top 2) zu keinem Zeitpunkt in Bestand gegeben.

Das Gericht hegt auch Zweifel daran, ob fremde Mieter sich darauf eingelassen hätten ohne vertragliche Festlegung einer Mietzinsobergrenze ein Bestandsobjekt anzumieten, dessen Baukosten und damit auch der daraus abgeleitete Bestandzins zu Mietbeginn in keiner Weise feststand. Bei der hier vorliegenden Konstruktion wären wesentliche Abweichungen von den im Vorvertrag bzw. Anbot 1 ausgewiesenen Ansätzen möglich gewesen.

Weiters gab es im Zeitraum 2007 und 2008 keine vertragliche Vereinbarung, die den Mieter verpflichtet hätte, die der Vermieterin auferlegten Baurechtszinsen zu ersetzen. Erst im Anbot 2 wurden etwa die Baurechtszinsen (€ 3.125 monatlich) als Teil des Hauptmietzinses aufgenommen.

Zunächst, dh zu Beginn des Mietverhältnisses (12/2007) vereinbarten die Parteien einen monatlichen Mietzins von € 10.750 zzgl. Betriebskostenkonto von € 2.000 zzgl. 10% USt, sohin € 14.025 (Bruttogesamtmietzins). Die Baurechtszinsen wurden offenbar auf Basis einer Kompensation als reiner Durchlaufposten behandelt. Eine derartige Vorgehensweise erweist sich zwar als praktikabel, allerdings nach Auffassung des Gerichtes als nicht fremdüblich. Fremde Vertragsnehmer hätten das Bestehen zur Leistung eines Baurechtszinses und auch dessen (indezangepasste) Höhe vertraglich festgehalten.

In freier Würdigung der vorliegenden Beweise gelangt das erkennende Gericht zur Ansicht, dass das zu beurteilende Mietverhältnis den von der Judikatur postulierten Kriterien im Zusammenhang mit Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht standhält. So kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Vereinbarungen zwischen Vermieterin und Mieter einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen würden. Ebenso hinkt der gebotene Fremdvergleich in den aufgezeigten Belangen.

Besonderes Gewicht kommt den aufgezeigten Zweifeln in Bezug auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages (auf Basis des Angebotes 1) zu.

Aufgrund des hier vorliegenden Gesamtbildes der Verhältnisse lässt sich nach Ansicht des Gerichtes nicht mit der gebotenen Sicherheit annehmen, dass das Mietverhältnis zwischen der Bf und R tatsächlich im November 2007 in der im Anbot 1 dargelegten Art und Weise begründet wurde. Auch die jederzeitige Auflösbarkeit des Verhältnisses ist bei vorliegenden Spezialität der Immobilie sowie des markant hohen Bestandzinses fremdunüblich.

Wenn - wie vom Gericht beweiswürdigend festgestellt - nunmehr die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses nicht vorliegen, erübrigt es sich auf die Frage der Angemessenheit des Mietzinses im Blickwinkel umsatz- und ertragsteuerlicher Gesichtspunkte tiefgreifend einzugehen. Diese Fragen werden daher nur cursorisch behandelt.

#### **3.4. Zum umsatzsteuerlichen Aspekt:**

Nach der Rechtsprechung des VwGH, welcher seine bislang zur ggst Thematik ergangene Judikaturline in den beiden Erkenntnissen vom 7.12.2020, Ra 2020/15/0067; Ra 2020/15/0004 (jeweils zur Umsatzsteuer), zusammengefasst hat, gibt es im Wesentlichen drei unterschiedliche Konstellationen, in denen die von einer Körperschaft für ihr nahestehende Personen angeschaffte bzw. hergestellte Wohnimmobilie nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Dabei handelt es sich um die "bloße Gebrauchsüberlassung", die "klassische verdeckte Ausschüttung", welche immer dann vorliegt, wenn die Miete weniger als 50% der Markt- bzw. Renditemiete beträgt, sowie die "verdeckte Ausschüttung an der Wurzel".

Eine "**bloße Gebrauchsüberlassung**" liegt vor, wenn eine Körperschaft einer ihr nahestehenden Person (bspw. Stifter, Gesellschafter) die Wohnimmobilie zur Nutzung für private Wohnzwecke widmet und die Körperschaft dabei keine wirtschaftliche Betätigung entfaltet. Eine wirtschaftliche Betätigung liegt nicht vor, wenn die Überlassung der Wohnungsnutzung an die nahestehende Person nicht deshalb erfolgt, um ein Nutzungsentgelt zu erzielen. Bei der Abgrenzung zwischen unternehmerischen und nichtunternehmerischen Tätigkeit erfolgt ein Vergleich der konkret gegebenen Umstände mit jenen, unter denen üblicherweise Wohnimmobilien vermietet werden.

Im Falle einer "**klassisch verdeckten Ausschüttung**" vermietet eine Körperschaft der ihr nahestehenden Person eine Wohnimmobilie zu einem unangemessen niedrigen Preis. Aus körperschaftsteuerrechtlicher Sicht liegt eine verdeckte Ausschüttung vor (§ 8 Abs. 2 KStG 1988). Die ertragsteuerliche Rechtsfolge der verdeckten Ausschüttung besteht im Normalfall darin, dass Betriebseinnahmen aus der Vermietung als angemessen erachtete Mieten anzusetzen sind. Das Mietobjekt stellt uneingeschränkt steuerliches Betriebsvermögen der Körperschaft dar. Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung folgt der ertragsteuerlichen Beurteilung: Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 besteht ein Vorsteuerauschluss, wenn der Vermieter die Vorleistungen überwiegend für verdeckte Ausschüttungen bezieht. Für ein solches Überwiegen wird darauf abgestellt, ob die tatsächlich vereinbarte Miete weniger als 50 % der als angemessen erachteten Miete ausmacht. Kommt es zum Vorsteuerauschluss, wird aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 abgeleitet, dass die Vermietung nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Nur in dem Fall, wenn die tatsächliche Miete zumindest 50 % der als angemessen angesehenen Miete erreicht und sohin kein Überwiegen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG vorliegt, so steht der Vorsteuerabzug zur Gänze zu.

Bei der dritten Fallkonstellation, nämlich der "**verdeckten Ausschüttung an der Wurzel**" geht es um Wohnobjekte, die schon ihrem Erscheinungsbild nach, für die private Nutzung durch den Gesellschafter (Stifter) bestimmt sind ("Luxusimmobilien"). Hier indiziert bereits die Art des Objektes die gesellschaftsrechtliche Veranlassung (VwGH Ra 2020/15/0004). Ein Wohnobjekt einer Körperschaft, dessen Anschaffung oder Herstellung rein "causa societatis" veranlasst ist, zählt nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft (VwGH 2005/14/0091). Allerdings ist auch bei solchen Wohnobjekten, die ihrem (luxuriösen) Aussehen nach für die verdeckte Ausschüttung an der Wurzel in Betracht kommen, eine solche nur anzunehmen, wenn die **tatsächlich vereinbarte Miete von der als angemessen anzusehenden Miete abweicht** (Zorn, VwGH neuerlich zum Privatvermögen einer GmbH, RdW 2007, 620). Ausreichend ist dabei bereits ein **geringes Abweichen von der als angemessen zu wertenden Miete** (VwGH Ra 2020/15/0004). Ohne Abweichen von der als fremdüblich anzusetzenden Miete gibt es keine verdeckte Ausschüttung, auch nicht eine solche an der Wurzel (VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139). Nur der zusätzliche Umstand des Abweichens von der fremdüblichen Miete bewirkt, dass eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG mit der entsprechenden umsatzsteuerrechtlichen Folge vorliegen kann (VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067). Ein als angemessen zu beurteilendes Entgelt verhindert also die verdeckte Ausschüttung an der Wurzel. Wird beispielsweise eine Jahresmiete von 5 % der Investitionskosten angesetzt und der Vorsteuerabzug lukriert, so würde die Miete zumindest innerhalb des für die Vorsteuerberichtigung relevanten Zeitraumes von 20 Jahren die Höhe der Investitionskosten erreichen (Zorn in ÖStZ 2021/73).

Die verdeckte Ausschüttungen der Wurzel bedeutet: Wird ein solches Wohnhaus einer Körperschaft, dass ein sorgfältiger, nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft an einem entsprechenden Mietvertrag bedachter Geschäftsleiter im Hinblick auf die eingeschränkte Vermietbarkeit gar nicht angeschafft hätte, zu einem nicht als angemessen zu beurteilenden Entgelt vermietet, und ist damit die Anschaffung bzw. Herstellung des Wohnhauses allein gesellschaftsrechtlich veranlasst, bildet es hinsichtlich der laufenden Besteuerung steuerneutrales Vermögen der Körperschaft (Zorn, aaO). Dies bedeutet, dass die Wohnimmobilie aufgrund des gänzlichen gesellschaftsrechtlichen Veranlassungszusammenhanges in der Steuerbilanz der Körperschaft keinen Niederschlag findet. Mieteinnahmen werden ebenso wenig steuerrelevante Einnahmen erfasst, wie Abschreibungen, Finanzierungszinsen, etc. als Betriebsausgaben.

Die verdeckte Ausschüttung an der Wurzel stellt auf Ebene der Körperschaft, also im Anwendungsbereich des §§ 8 Abs. 2 KStG, eine gänzliche verdeckte Ausschüttung dar und bewirkt einen Vorsteuerauschluss gemäß § 12 Abs. 2 lit. a UStG 1994.

Das erkennende Gericht hält fest: Im hier zu beurteilenden Fall handelt es sich um einen Sachverhalt, der der dritten Fallkonstellation ("verdeckte Ausschüttung an der Wurzel") entspricht. Dass die Immobilie dem Luxussegment angehört, ist evident. Dafür sprechen nicht nur die Herstellungskosten von über € 5 Mio netto, sondern geht dies aus den aktenkundigen Lichtbildern sowie der Beschreibung derselben durch den Richter Mag. \*\*\*BB\*\*\* im Zeitpunkt der Begehung der Liegenschaft in eindeutiger Weise hervor. Gegenständlich handelt es sich um eine besonders repräsentative Immobilie, welche auf die Bedürfnisse des Mieters zugeschnitten ist. Für die Bf (vertreten durch R) als auch für R als Mieter war von vornherein klar, dass das Objekt für den besagten Mieter bzw. dessen Familie errichtet und (nur) an diesen in Bestand gegeben werden soll. Sowohl die Wohnfläche als auch die Ausstattung der Immobilie liegt weit über dem Standard von Einfamilienhäusern des gehobenen Standards. Ob es durch bauliche Umgestaltung möglich gewesen wäre die Wohnfläche zu verkleinern und daraus weitere Wohneinheiten herzustellen, erweist sich bei der anzustellenden Betrachtung als irrelevant (vgl. VwGH Ra 2020/15/0004). Entscheidendswesentlich ist vielmehr der tatsächliche Zustand des Objektes zu Beginn der Vermietung.

Zur Frage der Renditemiete ist festzuhalten:

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist die Höhe der angemessenen Miete daraus abzuleiten, was ein **Investor als Rendite aus der Investition des konkreten Geldbetrages, der in der Immobilie der Körperschaft steckt, erwartet** (Zorn, aaO mit Judikaturhinweisen). Es geht dabei um eine Rendite, die von einem **marktüblich agierenden Immobilieninvestor üblicherweise aus der eingesetzten Geldsumme durch Vermietung erzielt wird**. In den beiden genannten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.12.2020 wird dies vom erkennenden Gericht wie folgt zum Ausdruck gebracht: "*Maßgeblich ist demnach jener Renditesatz, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also im Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt*".

Der VwGH hat schon in mehreren Erkenntnissen zum Ausdruck gebracht, dass im allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite zwischen 3% und 5% (gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste.

Die solcherart ermittelte Miete (in Form einer Jahresmiete von 3% bis 5 % des investierten Kapitals) bezeichnete der VwGH als Renditemiete.

Wesentlich für das Verständnis der Judikatur ist, dass mit Renditemiete nicht die fremdübliche Marktmiete, also jene Miete, die am Markt von fremden Dritten für ein solches Gebäude erzielbar ist, gemeint ist. Vielmehr orientiert sich die Renditemiete am Ergebnis, das ein am **Gewinn interessierter Investor mit einer bestimmten Kapitalsumme in gut rentierliche Gebäude, wie etwa kleinerer Wohnungen in guter und mäßiger Lage erzielen kann**. Wird nun in ein Objekt investiert, das eine wesentlich geringere Rendite abwirft, dann ist davon auszugehen, dass die gesamte Investition als nicht fremdüblich anzusehen ist.

Oftmals errichtet eine Körperschaft im Interesse der Gesellschafter äußerst hochwertige Wohnhäuser, die erfahrungsgemäß schlechte Mietrenditen abwerfen. Entscheidend ist dann jener Mietertrag, der erzielbar wäre, wenn ein Kapitalbetrag in Höhe des gesamten Wertes, der in der konkreten Wohnimmobilie der Körperschaft steckt, optimal in andere, nämlich in gut rentierliche Immobilien investiert würde.

Es ist daher nicht nur nachzuweisen, dass im geographischen Umfeld der streitgegenständlichen Liegenschaft im Hinblick auf Kosten und Gedeihenheit tatsächlich vergleichbare Immobilien errichtet bzw. erworben wurden, die an fremde Dritte vermietet werden, sondern es muss auch **der Nachweis erbracht werden, dass das konkrete Wohnobjekt der Körperschaft Mietrenditen erbringen könne, wie sie eben bei gut rentierlichen Objekten erzielbar seien**. Es ist somit die Nachweisführung erforderlich, dass ein fremdüblich agierender Geschäftsleiter, der ausschließlich am Mietertrag interessiert ist, und nur die Interessen der Körperschaft vor Augen hat, ebenfalls eine derartige Investition getätigt hätte. Dazu muss auch offengelegt werden, welche Überlegungen die Körperschaft dazu bewogen haben, gerade in diese Immobilie und nicht in solche zu investieren, die bessere Renditen gebracht hätten. Ein fremdüblich agierender, ausschließlich den Interessen der Körperschaft verpflichteter Investor wird den gesamten Mietmarkt in einem Gebiet erkunden, somit nicht nur in jenen betreffend exklusive Wohnhäuser, sondern auch, welche Renditen bei der Investition in andere Immobilien erzielbar sind (vgl. *Lachmayer*, SWK 2021, 119ff).

Es ist daher nicht zulässig auf einen Investor abzustellen, der die Wertentwicklung einer Immobilie in seine Renditeerwartungen miteinbezieht und sich deshalb mit einer niedrigeren Rendite aus der Vermietung zufriedengibt. Die Beweislast des Vorliegens eines funktionierenden Mietmarktes liegt, wie bereits ausgeführt, beim Steuerpflichtigen.

Im Verfahren gab die Bf bekannt, dass ein Mietmarkt für Immobilien der verfahrensgegenständlichen Art zwar existieren würde, die Nachweisführung dahingehend aber nicht erbracht werden könne.

Die Bf gab dem Gericht in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 31.10.2018 eine Reihe von luxuriösen Immobilien, welche auf Internetplattformen (airbnb) mitunter als Ferienimmobilie zur Vermietung angeboten würden, bekannt. Den Nachweis darüber, ob nunmehr diese Gebäude tatsächlich auch vermietet und die verlangten Mieten vereinnahmt wurden, blieb die Bf ebenso schuldig wie die Bekanntgabe (Nachweis) betreffend die Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aller der genannten (Ferien-)Domizile. Darüber hinaus bilden die von der Bf bekannt gegebenen Vermietungsangebote mit der hier zu beurteilenden Immobilie aufgrund der Verschiedenartigkeit in Bezug auf Nutzflächen, Situierung sowie des Zeitraumes der Vermietung keine tauglichen Referenzwerte.

Im Übrigen gibt es auch keinen Beweis dahingehend, dass die Bf die Immobilie **\*\*\*TH\*\*\*** bzw. die beiden "Gästewohnungen" Top 2 und 3 für Zwecke der Vermietung beworben hätte. Das Zustandekommen eines Mietvertrages mit **\*\*\*G\*\*\*** (dieser wurde diesmal wohl aus Gründen der Beweissicherung schriftlich fixiert und regelt in akkurater Weise die zugrundeliegenden Vereinbarungen) ergab sich nach der Aussage des Zeugen **\*\*\*G\*\*\*** mehr oder weniger zufällig.

Die Bf hatte sich offensichtlich vor Errichtung des Bauwerkes keine Gedanken darüber gemacht, um welchen Betrag man aufgrund der Gegebenheiten am Immobilienmarkt ein derart kostenintensives Gebäude vermieten könne, sei es als Feriendomizil oder für eine Dauervermietung. Zumindest konnten entsprechenden Nachweise in Bezug auf die Erforschung des Marktes zu den genannten Zeiträumen nicht vorgelegt werden.

Dass eine Vermietung von Räumlichkeiten des Objektes ursprünglich gar nicht beabsichtigt war, indizieren nicht zuletzt Baubewilligungsbescheid ("*Gästewohnungen*" im Wohnhaus der Familie R) und Diktion des Vorvertrages, welcher sich ausschließlich auf die gesamte Liegenschaft bezieht.

Was die Ausmittlung der Renditemiete anlangt, so folgt das Gericht der sogenannten auch in den Beschwerdeausführungen relevierten "Praktikermethode", welche vereinfachend auf das Verhältnis der Jahresmieterträge zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Immobilie, dh zum eingesetzten Kapital, abstellt. Der Renditesatz entspricht einer prozentuellen Rohertragsrendite.

Nach der Judikatur des VwGH müsste als Renditemiete zwischen 3% und 5% des eingesetzten Kapitals erzielbar sein. Wenn im vorliegenden Fall die Rendite unter Einbeziehung der im Mai 2009 erfolgten Mietnachzahlung für 01/2008 bis 12/2008 iHv 79.176,36 € sowie für 01 bis 03/2009 iHv 19.794 € (sohin pro Monat 6.598 €) beträgt, so beläuft sich die bezahlte monatliche Kaltmiete auf € 17.348 (ds. € 208.176 jährlich). Vermindert man die Nachzahlung um die Baurechtszinsen (3.125 € monatlich), dann beläuft sich die vereinnahmte monatliche Kaltmiete inklusive Nachzahlung auf € 14.223, was einem Jahresertrag von € 170.676 € entspricht. Diesfalls ergäbe sich gemessen am Referenzwert der Herstellungskosten des Gebäudes von 5.205.650 € eine Renditemiete von 3,27%. Dieser Ansatz liegt zwar am unteren Ende aber noch innerhalb der vom VwGH akzeptierten Bandbreite.

Nun ist der Einwand der belangten Behörde in ihrer Stellungnahme vom 3.12.2021 hinsichtlich der Berechnung der Renditemiete für Einrichtungsgegenstände (insgesamt entfielen von den Errichtungskosten € 318.639,48 auf Einrichtung, AB Bl 22) dem Grunde nach

berechtigt, allerdings vermag diese Betrachtung (AfA Satz 10%) lediglich für jene Einrichtungsgegenstände Platz greifen, welche selbständige Bestandteile des Gebäudes darstellen und somit nicht das steuerrechtliche Schicksal des Gebäudes teilen. Diese wäre etwa bei den Positionen Küche (in Summe € 103.392,55), Leuchten (€ 10.902) oder Sonstiges (Wäschereimaschinen € 21.283,84) der Fall, nicht hingegen bei den Positionen Wellness (Whirlpool, Dampfbad, Sauna) und Bäder (Sanitärausstattung, etc.), welche in Summe € 183.057,47 ausmachen. Unter Zugrundelegung der Renditemieteberechnung laut *Pröll/Baumgartner/Brückner* in SWK 2014/18, 838 (s. Stellungnahmen des FA vom 3.12.2021), würde dies bei Ansatz einer 10-jährigen Nutzungsdauer und in Anwendung eines Vervielfältigers von 7,19 zu einem Jahresreinertrag von € 18.857, ds. € 1.571,38 monatlich, führen.

Wenn man den Jahresertrag von € 170.676 um jenen Betrag, welcher auf die beweglichen Einrichtungsgegenstände (Küche, etc.) entfällt, sohin um € 18.857 bereinigen würde (also unterstellte, dass der sich ergebende Differenzbetrag (€ 151.819) jene auf das Gebäude entfallende Rendite sei), dann würde dieser Betrag zu einer Renditemiete nach der Praktikermethode von 2,99 % führen ( $151.819 / (5.205.650 - 135.579,01)$ ).

Wenngleich die 3-Prozent-Hürde nahezu erreicht wurde, so indiziert die gesamte hier vorliegende Konstruktion, dass von der Bf in eindeutiger Weise auf das Ziel, nämlich die Erreichung der vom VwGH für Renditemieten relevierten Untergrenze "hingearbeitet" wurde, ohne dabei in irgendeiner Weise die Möglichkeiten, die der Mietenmarkt in Bezug auf eine maximale Rendite bietet, auszuloten. Dies verstärkt die Annahme, dass ggst nicht die Vermietung des Gebäudes zu einer maximal möglichen Rendite im Vordergrund stand, sondern - wie die belangte Behörde zum Ausdruck brachte - die Herstellung und entgeltliche Weitergabe (Vermietung) einer dem beruflichen Erfolg des Mieters entsprechenden luxuriösen Unterkunft.

Dass die hier vorliegende Renditemiete - isoliert betrachtet - innerhalb der vom VwGH aufgestellten Bandbreite liegt, ist letztlich für das erkennende Gericht nicht ausschlaggebend. Zwar kann der prozentuelle Ansatz am unteren Ende der Skala letztlich damit begründet werden, dass sich die Immobilie in sehr gute Lage (nicht verbauter Seeblick) befindet, was das Ertragsrisiko und damit auch die zu erzielenden Rendite senkt. Andererseits liegt es auf der Hand, dass die Marktchancen für ein derartiges Investment in keiner Weise von Seiten der Bf als Unternehmerin ausgemittelt wurden. Derartiges wäre im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Errichtung des Objektes wohl überflüssig gewesen, da der Mieter der Immobilie längst feststand.

### 3.5. Zum körperschaftsteuerrechtlichen Aspekt:

In Bezug auf die **Körperschaftsteuer** ist zu unterscheiden, ob außerbetriebliches Vermögen vorliegt oder die Betriebsvermögenseigenschaft der Immobilie gegeben ist.

Der VwGH hat bereits in seinem Erkenntnis vom 20.6.2000, 98/15/0169, festgehalten, unter welchen Umständen ein für den Gesellschafter errichtetes und an diesem vermietetes Gebäude dem außerbetrieblichen Vermögen der Körperschaft zuzurechnen sei. Außerbetriebliches Vermögen einer Körperschaft liegt dann vor, wenn es sich bei dem Gebäude um **ein besonders repräsentatives oder besonders auf die Vorlieben des Gesellschafters (Mieter) zugeschnittenes Objekt handelt und keine fremdübliche Miete** bezahlt wird. In diese Kategorie fällt auch aus umsatzsteuerlicher Sicht die sog. "Wurzelausschüttung". Daraus folgt, dass Aufwendungen, die das Gebäude betreffen, von der Körperschaft nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Auf der Ertragsseite gibt es weder eine Hochrechnung auf die Renditemiete noch eine Versteuerung der vom Gesellschafter tatsächlich bezahlten Miete.

Bei einer "klassischen" verdeckten Ausschüttung wird das Gebäude hingegen dem Betriebsvermögen der Körperschaft zugeordnet und sind die Aufwendungen als Betriebsausgaben abziehbar; auf der Ertragsseite kommt es bei der Körperschaft zum Ansatz der Renditemiete bzw. (bei einem funktionierenden Mietenmarkt) jener der Marktmiete.

Sollte keine fremdübliche Vermietung erfolgen, dh der Mietzins bleibt unter der Rendite- bzw. Marktmiete, und das Gebäude aufgrund seiner Erscheinung und Machart (besonders repräsentativ bzw. speziell auf die Wohnbedürfnisse des Bestandnehmers zugeschnitten) sich für die private Nutzung im besonderen Ausmaß eignen, dann ist dieses dem außerbetrieblichen (steuerneutralen) Bereich zuzuordnen. Die steuerlichen Folgen entsprechen jenen einer "Wurzelausschüttung". Mieteinnahmen und Aufwendungen (Afa etc.) sind steuerlich unbeachtlich.

Sollte das Gebäude allerdings jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar sein, so kommt diesem Betriebsvermögenseigenschaft zu. Bei Vorliegen einer nicht marktkonformen Miete wäre diese durch Ansatz einer fremdüblichen Miethöhe aufzufüllen.

Fraglich ist daher, ob das hier vorliegende Gebäude ohne vorherige Durchführung von Adaptierungsmaßnahmen jederzeit im betrieblichen Geschehen durch Vermietung (nicht durch Verkauf) einsetzbar ist. Dass der Markt für derart exklusive Immobilien, die einen Mietzins (warm) von monatlich weit über € 20.000 (für Dauermieter) voraussetzen, sehr klein ist, erweist sich als notorisch. Eine **jederzeitige** Vermietung ist aufgrund der Besonderheit des Objektes und der fehlenden Marktgängigkeit desselben nach Auffassung des Gerichtes nicht gegeben und zwar weder in Bezug auf eine Dauervermietung noch hinsichtlich einer Vermietung als Ferienhaus (saisonale Vermietung im Sommer). Was Letzteres anlangt, so ist festzuhalten, dass die Liegenschaft nicht direkt am **\*\*\*10\*\*\*** situiert ist, sondern von diesem mehrere Kilometer entfernt liegt (laut ÖAMTC Routenplaner: 3,5 km). Die Chance der jederzeitigen und erfolgreichen Vermietung als Feriendomizil der exklusivsten Art setzt in der Regel einen Seezugang (Seegrundstück) voraus. Eine saisonale Vermietung im Winter ist unwahrscheinlich, da sich kein Wintersportgebiet in unmittelbarer Nähe zum Objekt befindet.

Wenn die Bf ihren Geschäftsgegenstand ins Treffen führt und daraus schlussfolgert, dass bereits aus diesem Grunde die jederzeitige Einsetzbarkeit der Immobilie im Unternehmen gegeben sei, so vermag dies nicht zu überzeugen. Die geringe Marktgängigkeit derar-

tiger Mietobjekte wurde vom Gericht bereits festgestellt. Für eine gegenteilige Annahme blieb die Bf jedweden (tauglichen) Beweis schuldig. Ob ein gewinnbringender Verkauf einer derartigen Wohnimmobilien möglich wäre, mag dahingestellt bleiben. Selbst wenn die Veräußerung derselben mit der Vereinnahmung eines (hohen) Gewinnes für die Bf möglich wäre (was in Anbetracht der von der Finanzkrise geprägten Jahre des Beschwerdezeitraumes wohl als wahrscheinlich anzunehmen ist), so bleibt diese Betrachtung außer Ansatz, zumal Wertsteigerungen der Immobilie selbst in die Beurteilung der jederzeitigen Verwendung im Betriebsgeschehen nicht einzubeziehen sind.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten: Die steuerliche Beurteilung des ggst Falles erfolgte vom Gericht anhand des vorliegenden Gesamtbildes der Verhältnisse. Grundvoraussetzung für eine steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses ist ob der exponierten Stellung von R das Vorliegen fremdüblicher (Vertrags-)Verhältnisse. Die strengen Kriterien der Angehörigenjudikatur werden gegenständlich nicht erfüllt. Gerade bei Konstellationen der hier vorliegenden Art, wo eine jederzeitige Einflussnahme von R auf die wirtschaftlichen und vertraglichen Geschehnisse besteht, kommt den durch die Angehörigenjudikatur geprägten Kriterien (klarer und eindeutiger Inhalte von Vereinbarungen, Publizität und Fremdüblichkeit) besonderer Stellenwert zu.

Die Renditemiete bewegt sich zwar an der (untersten) Grenze der vom VwGH aufgestellten Bandbreite, allerdings ist nicht nachweisbar, ob im Jahre der Beschlussfassung zum Bau der Villa die Situation am Immobilienmarkt überhaupt erforscht wurde bzw. ob ausgelotet wurde, ob die Möglichkeit bestanden hat den zu veranlagenden Betrag alternativ in besser rentierliche Immobilien (bspw. Eigentumswohnungen im urbanen Bereich) zu investieren.

Aus all dem folgt:

### **1. Umsatzsteuer 2006 und 2008**

Wenn das Finanzamt in den bekämpften Bescheiden vom 13.1.2011 die Umsätze und Vorsteuern im Zusammenhang mit dieser Wohnimmobilie aus den Besteuerungsgrundlagen betreffend USt 2006 und 2008 ausscheidet, so steht diese Vorgangsweise in Einklang mit der Rechtslage.

Die Beschwerde der Bf gegen die Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2008 (Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2008 vom 13.1.2011) ist daher als unbegründet abzuweisen.

### **2. USt 2007**

Das Finanzamt hat im Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2007 vom 9.1.2009 Umsätze und Vorsteuern im Zusammenhang mit dieser Villa zunächst anerkannt. Diese Umsätze und Vorsteuern sind - wie in der (nach Abführung der Außenprüfung erlassenen) BVE vom 13.1.2011 geschehen - aus den Besteuerungsgrundlagen zu eliminieren.

### **3. KSt 2007 und 4. Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008**

Das Finanzamt hat daher zu Recht die Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit dieser Villa aus den Besteuerungsgrundlagen 2007 und 2008 eliminiert (s. dazu Beilage Niederschrift Schlussbesprechung vom 5.7.2010 betreffend Erträge und Aufwendungen 2006 bis 2008).

Die Beschwerde der Bf gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 vom 13.1.2011 und gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 vom 13.1.2011 sind daher abzuweisen.

### **5. Anspruchsverzinsung 2007**

Anspruchszinsenbescheide sind akzessorische Bescheide, die an den jeweiligen Stammabgabenbescheid gebunden sind. Sie können nicht erfolgreich mit der Begründung bekämpft werden, dass der maßgebenden (zugrundeliegende) Körperschaftsteuerbescheid (Einkommensteuerbescheid) inhaltlich rechtswidrig sei.

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird dieser entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (vgl. Ritz, BAO Kommentar, § 205, Tz 33f; § 252 Abs. 2 BAO).

### **Begründung gemäß § 25 Abs. 1 VwGG**

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.

All die genannten Voraussetzungen liegen gegenständliche nicht vor. Das Gericht gründet seine Entscheidung auf die vorgenommene Würdigung der vorliegenden Beweismittel. Die Frage der Beurteilung des Nichtvorliegens eines Kündigungsverzichtes allein ist für die Zulassung der ordentlichen Revision unzureichend. Da diese Frage vom Gericht nicht isoliert betrachtet wurde, sondern im Rahmen der gesamten Beweiswürdigung nur einen Teilaspekt bildete, kommt ihr auch kein ausschlaggebendes Gewicht bei der Beurteilung als Revisionsgrund zu.