

# Gebrauchsüberlassung einer Wohnimmobilie durch Privatstiftung an Begünstigte

1. Erfolgt die Nutzung eines Objektes durch Begünstigte nicht auf Basis eines steuerlich anzuerkennenden Mietverhältnisses, sondern als bloße Gebrauchsüberlassung, liegt eine verdeckte Zuwendung vor. §§ 93, 95 EStG
2. Für die Zurechnung einer verdeckten Zuwendung als Einkünfte als Kapitalvermögen kommt es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist. An diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft in der Folge der Kapitalertragsteuerabzug bzw. die Haftung für dessen Unterlassung an. BFG 04.05.2017, RV/6100603/2016
3. Fortgesetztes Verfahren zu UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11 bzw. VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256
4. Beim VwGH anhängig zur Zahl Ra 2017/15/0047. Zurückweisung mit Beschluss vom 22.3.2018.

I)

Die Haftungsbescheide werden abgeändert:

Die Privatstiftung wird gem. § 95 Abs. 2 EStG 1988 (in der von 2006 bis 2011 geltenden Fassung) iVm §§ 202 und 224 BAO für die folgenden auf die Zuflüsse an Heike K\*\*\* aus der unentgeltlichen Nutzung des Hauses in Ort\_A\*\*\*entfallenden Kapitalertragsteuern in Anspruch genommen:

Zeitraum	6-12/2006	2007	2008	2009	2010	2011
Kapitalertragsteuer	7.053,46	14.106,92	14.106,92	14.106,92	14.106,92	14.106,92

II)

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Das Finanzamt legte die Berufungen vor dem 1. Jänner 2014 an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vor. Sie gelten deshalb gem. § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerden, über die das Bundesfinanzgericht abzusprechen hat. Von der gültigen Geschäftsverteilung wurden sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Erledigung zugewiesen.

Die Beschwerdeführerin (kurz Bf.) ist eine nach österreichischem Recht errichtete Privatstiftung, die ursprünglich als Z\_Privatstiftung im Firmenbuch (FN #####6h) registriert war. Seit 9. Februar 2012 heißt sie Privatstiftung. In dieser Entscheidung wird aus Vereinfachungsgründen die Bezeichnung Z\_Privatstiftung bzw. kurz Stiftung oder Bf. verwendet.

### 1. Verfahrensgang

Bezüglich des Verfahrensganges sowie der Historie des hier zu beurteilenden Sachverhaltes darf auf vier Entscheidungen des UFS hingewiesen werden (UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09 zur Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2005 und 2006; UFS 1.2.2011, RV/0649-S/10 zur Umsatzsteuer 2007 und UFS 24.5.2011, RV/0650-S/10 zur Körperschaftsteuer 2007 sowie die erstmalige Beurteilung der hier relevanten Beschwerden durch UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11 und RV/0481-S/12 zur Haftung für Kapitalertragsteuer).

Aufgrund der gegen die Berufungsentscheidung UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11 und RV/0481-S/12 eingebrachten Beschwerde hob der Verwaltungsgerichtshof diese wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts auf (VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256), wodurch die Rechtsache in die Lage zurücktrat, in der sie sich vor Erlassung der angefochtenen Entscheidung befunden hat (§ 42 Abs. 3 VwGG).

Auf all diese Bescheide und das Erkenntnis des VwGH wird verwiesen. Sie stellen einen integrierten Bestandteil dieses Erkenntnisses des Bundesfinanzgericht dar.

Dieses Verwaltungsgericht gab der Bf. mit Schreiben vom 24. Jänner 2017 Gelegenheit, bezüglich des strittigen Objektes einen funktionierenden Mietmarkt nachzuweisen, und konfrontierte sie sowie die Abgabenbehörde auf Basis der vom Höchstgericht kundgetanen Rechtsauslegung und Beurteilungen des konkreten Sachverhaltes mit Überlegungen zur Bemessung des vom VwGH geforderten fremdüblichen Renditesatzes.

Darauf reagierten das FA und die Bf. mit Schreiben vom 17. und 18. März 2017 (zum Inhalt siehe unten).

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**

### 2. Rechtliche Ausgangslage

Das Bundesfinanzgericht ist verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihm zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln den der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 63 Abs. 1 VwGG). Dabei sind sowohl das Bundesfinanzgericht wie auch der VwGH selbst hinsichtlich der die Aufhebung tragenden Gründe an dessen Rechtsanschauung gebunden (vgl. VwGH 11.9.2014, 2013/16/0018; 20.10.2015, Ra 2015/09/0003; zusammenfassend auch Twardosz, Handbuch VwGH-Verfahren<sup>3</sup>, 204 unter Hinweis auf VwGH 16.1.1990, 88/08/0110 und Zorn in Holoubek/Lang (Hrsg), Das verwaltungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen (1999) 266).

Diese Bindungswirkung gibt die weitere Beurteilung vor. Spätere rechtliche Erkenntnisse oder gar ein Vergleich mit der danach veröffentlichten deutschen Rechtsprechung müssen ohne Relevanz bleiben (vgl. dazu etwa die „Kostenmiete“ wie zuletzt von BFH 27.7.2016, I R 8/15 und I R 12/15 vertreten).

Im Kern wurde der Beschwerdesachverhalt vom VwGH wie folgt zusammengefasst:

*„1 Die Bf., eine Privatstiftung, erwarb im Jahr 2002 ein Grundstück um EUR 288.000 und errichtete darauf um EUR 1.481.000 ein Haus mit einer Gebäudefläche von ca. 370 m<sup>2</sup> (Garage inklusive Lagerräume 127,39 m<sup>2</sup>, Wohnraum 243,89 m<sup>2</sup>) und einer Terrassenfläche von ca. 150 m<sup>2</sup>. Das Haus wurde 2006 weitgehend fertiggestellt und ab Juli 2006 an Friedrich E (Stifter und Stiftungsvorstandsmitglied) vermietet, der es gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin, Heike K (Stifterin und Alleinbegünstigte), bewohnte.*

*2 Im Rahmen einer Außenprüfung, welche die Jahre 2002 bis 2004 sowie den Nachschauzeitraum Jänner bis Dezember 2005 umfasste und im Jahr 2006 durchgeführt worden ist, wurde die Vermietung als unternehmerische Tätigkeit und die vereinbarte Miete als angemessen beurteilt. Im Hinblick darauf wurden von Friedrich E geleistete Mietvorauszahlungen im Gesamtbetrag von EUR 210.000 der Umsatzsteuer unterzogen. Im Jahr 2009 fand eine weitere Außenprüfung betreffend die Jahre 2005 bis 2008 statt. Im Rahmen dieser Prüfung gelangte der Prüfer zur Überzeugung, dass die Bf. ein Grundstück erworben und darauf ein an den persönlichen Bedürfnissen der Stifter ausgerichtetes Haus errichtet habe. Das Haus sei nicht für Zwecke der Einnahmenerzielung errichtet worden, es liege keine steuerlich relevante, unternehmerische Betätigung vor.*

*3 Im Gefolge der im Jahr 2009 durchgeführten Außenprüfung ergingen u.a. Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für den Zeitraum Juli bis Dezember 2006 sowie Jänner bis Dezember 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011, mit welchen das Finanzamt die Bf. für die auf eine Vorteilszuwendung (in Form der unentgeltlichen Nutzung des von der Bf. errichteten Hauses) an die Alleinbegünstigte Heike K entfallende Kapitalertragsteuer in Anspruch nahm. Die Höhe der Zuwendung errechnete das Finanzamt mit dem Mittelwert zwischen der Summe der angefallenen Abschreibungen für Abnutzung inklusive einer "Verzinsung" (EUR 124.282,40) und einer fiktiven Jahresmiete (EUR 64.583,60), woraus sich eine Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer von EUR 94.433 EUR und eine Kapitalertragsteuer von EUR 23.608,25 (25%) pro Jahr ergab.*

*4 Mit Schriftsatz vom 1. Juni 2011 berief die Bf. gegen die Haftungsbescheide betreffend Juli bis Dezember 2006 sowie Jänner bis Dezember 2007, 2008 und 2009, die am 28. April 2011 ergangen waren. Die Beschwerdeführerin sprach sich gegen die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses aus. Sie brachte u.a. vor, Friedrich E und Heike K lebten seit Jahren in einer Partnerschaft, bewohnten gemeinsam das von der Bf. angemietete Haus, und die für die Jahre 2006 bis 2009 entrichtete Mietvorauszahlung von EUR 116.281 netto erfülle die Renditeerwartungen der Bf.. Aus der Sicht des Mieters seien zur Ermittlung der angemessenen Miete in erster Linie die Mieten für vergleichbare Objekte maßgeblich. Die Bf. habe die Mieten für vier Häuser in vergleichbarer Lage und ähnlicher Größe bekanntgegeben. Es bestehe kein wesentlicher Unterschied zu jener Miete, die Friedrich E und Heike K in Rechnung gestellt werde. Dem Schriftsatz lag eine Berechnung bei, laut der die mit der entrichteten Mietvorauszahlung erzielte Rendite 4,74 % (vor Steuern) betrage. Bei der Berechnung wurden die Anschaffungskosten für das Grundstück und die Herstellungskosten für das Haus um Darlehen und Mietvorauszahlungen vermindert, die von Friedrich E geleistet worden sind. Zudem wurden (prognostizierte) Preissteigerungen der in Rede stehenden Liegenschaft und der Baukosten in den auf den Beginn der Nutzung folgenden 20 Jahren berücksichtigt.*

*5 Mit Schriftsatz vom 3. August 2012 berief die Bf. weiters gegen die Haftungsbescheide betreffend Jänner bis Dezember 2010 und 2011, die am 29. Juni 2012 erlassen worden sind.*

*6 Das Finanzamt legte die Berufungen der belangten Behörde zur Entscheidung vor.*

*7 Mit dem angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde - nach Durchführung weiterer Erhebungen und eines Vorhalteverfahrens - über die Berufungen gegen die Haftungsbescheide Juli bis Dezember 2006 sowie Jänner bis Dezember 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011 und änderte diese (teilweise zugunsten und teilweise zulasten) der Bf. ab. Die Bf. habe im März 2002 ein Grundstück erworben und darauf ein exklusives, nach den Vorstellungen von Friedrich E und Heike K geplantes, hochwertig ausgestattetes Haus errichtet, das einen Architekturpreis gewonnen habe. Das Haus sei in einigen Zeitschriften vorgestellt worden und mit den von der Bf. bekanntgegeben Häusern in ähnlicher Lage und Größe nicht vergleichbar. Die Anschaffungs- /Herstellungskosten hätten insgesamt EUR 1.782.000 (brutto) betragen. Die durchschnittlichen Herstellungskosten für Einfamilienhäuser seien erheblich überschritten worden. Die Finanzierung sei unter anderem durch Mittel erfolgt, die Friedrich E der Bf. zur Verfügung gestellt habe. Die Beschwerdeführerin habe die von Friedrich E zur Verfügung gestellten Mittel von insgesamt EUR 1.050.000 als Darlehen (EUR 840.000) und Mietvorauszahlung (EUR 210.000) bilanziert und die daraus resultierende Verbindlichkeit in den Jahren 2006 (EUR 15.750), 2007 (EUR 33.000), 2008 (EUR 33.573), 2009 (EUR 33.958), 2010 (EUR 37.107) und 2011 (EUR 37.107) mit Mieten von insgesamt EUR 190.495 saldiert. Die in den Jahren 2006 bis 2011 verrechnete Miete entspreche nicht den Renditeerwartungen eines fremden Investors und deute darauf hin, dass bei der Errichtung des Hauses die Versorgung von Friedrich E und Heike K mit repräsentativem Wohnraum im Vordergrund gestanden sei. Bei Investitionen von EUR 1.782.000 würde sich nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren bei einem Liegenschaftszins von 1,5 % eine Renditeerwartung von EUR 53.998,11 jährlich und bei einem Liegenschaftszins von 4,75 % eine Renditeerwartung von EUR 105.276,21 jährlich ergeben. Da die Marktgängigkeit des von der Bf. errichteten Hauses aufgrund der persönlichen Note erheblich eingeschränkt sei, handle es sich beim hier in Rede stehenden Haus eindeutig um ein Sachwertobjekt, bei dem die Eigennutzung und nicht das Erwirtschaften von Erträgen im Vordergrund stehe. Bei einer solchen Konstellation komme als absolute Untergrenze nur der Vergleich mit der Kalkulation durch ein Immobilien-Leasing-Unternehmen in Betracht. Im Hinblick darauf sei der Bf. im Berufungsverfahren eine dem Immobilienleasing nachempfundene Kal-*

kulation vorgehalten worden. Aufgrund dieser Kalkulation, der die Bf. dem Grunde nach nicht widersprochen habe, errechne sich für das in Rede stehende Haus ein laufender Vorteil (fiktive Leasingrate) von EUR 7.881,85 pro Monat bzw. EUR 94.582,24 pro Jahr. Der Kalkulation lägen eine Laufzeit des Leasingvertrages von 15 Jahren und ein Zinssatz von 4,75 % zugrunde. Im Jahr 2006 seien von den Herstellungskosten des Gebäudes zudem 15 % (EUR 189.540) als verlorener Bauaufwand in Abzug gebracht worden. Der Abschlag sei erforderlich gewesen, weil die Bf. das Streitobjekt nach den persönlichen Vorstellungen von Friedrich E und Heike K errichtet und damit Investitionen in Kauf genommen habe, die im Rahmen einer allfälligen Veräußerung nicht bzw. nur teilweise abgegolten würden. Der verlorene Bauaufwand stelle schon bei Bezug des Hauses "eine Zuwendung sui generis" an die Begünstigten dar, die 2006 der Kapitalertragsteuer zu unterziehen sei. Dass die Bf. die auf die verdeckte Zuwendung entfallende Kapitalertragsteuer getragen habe, sei als weiterer Vorteil anzusehen, der in die Berechnung der vorzuschreibenden Kapitalertragsteuer einzubeziehen sei.

8 Gegen diesen Bescheid wendet sich die vorliegende Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihren Rechten verletzt, weil die belangte Behörde zu Unrecht bzw. in falscher Höhe ermittelte verdeckte Zuwendungen der Kapitalertragsteuer unterzogen habe.“

Diesen Sachverhalt beurteilte das Höchstgericht wie folgt (Formatierung **fett** durch Bundesfinanzgericht).

„10 Gem. § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 idF des Euro-Steuerumstellungsgesetzes, BGBl. I Nr. 59/2001, bzw. § 27 Abs. 5 Z 7 idF des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, sind Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen Einkünfte aus Kapitalvermögen.

11 Nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum jeweils geltenden Fassung wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben. Inländische Kapitalerträge liegen nach § 93 Abs. 2 EStG 1988 idF des Strukturangepassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996 und des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, bei Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat.

12 Die Bewertung einer Nutzungszuwendung erfolgt gemäß § 15 Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988 idF des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, mit dem Betrag, der dafür im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen.

13 Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003, u.a. ausgesprochen, dass die Höhe der angemessenen Miete daraus abgeleitet werden kann, "was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet". Im Erkenntnis vom 10. 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 Anschaffungs- und Herstellungskosten** (gegebenenfalls des höheren Verkehrswerts des Objekts) in Immobilien ergibt, wobei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes **im Allgemeinen ein Renditezinssatz in der Bandbreite von 3 bis 5 %** (idR in Abhängigkeit von den **Marktverhältnissen beim Beginn der Vermietung**) zu erzielen sein müsste. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Körperschaft **mindern sich nicht** um vom Stifter gewährte Darlehen (siehe etwa zu Herstellungskosten im Falle von Investitionszuschüssen aus privaten Mitteln VwGH vom 18. Jänner 1994, 90/14/0124, VwSlg 6855/F).

14 Eine solche abstrakte Renditeberechnung wäre allerdings dann nicht geboten, wenn es für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt in der gegebenen **Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt** gäbe, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer **Gediegenheit und Exklusivität** (mit vergleichbaren **Kosten**) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde, **was vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist**.

15 Bezogen auf den Beschwerdefall wär die Miete bei abstrakter Berechnung anhand eines Renditesatzes auf die Anschaffungs-/Herstellungskosten (für Grundstück und Baulichkeiten) von insgesamt EUR 1.782.000, die entgegen der in der Beschwerde vertretenen Auffassung nicht um Darlehen und Mietvorauszahlungen zu kürzen sind, zu ermitteln.

16 Die belangte Behörde ging bei der Bewertung der hier in Rede stehenden Nutzungszuwendung von den Renditeüberlegungen eines Immobilien-Leasing-Unternehmens - im Falle eines Leasingvertrages mit einer fünfzehnjährigen Laufzeit und einem entsprechenden Restwert - aus und hat damit die Rechtslage verkannt. Abgesehen davon, werden allfällige Vorteile, die Friedrich E und Heike K daraus erwachsen, dass das in Rede stehende Objekt nach ihren Vorstellungen geplant und ausgestattet worden ist, (erst) pro rata temporis konsumiert und somit durch den laufenden Ansatz einer (investitionsbedingt) höheren Miete erfasst. Für die Berücksichtigung eines verlorenen Bauaufwandes im Jahr 2006 bleibt vor diesem Hintergrund kein Raum.

17 Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet und war gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.“

### 3. Sachverhalt

Das nunmehrige Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts im fortgesetzten Verfahren basiert auf dem Sachverhalt, der bereits in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes und in den oben angeführten Entscheidungen von UFS und VwGH abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist. Die Sachverhaltsdarstellung in den Entscheidungen UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09,

1.2.2011, RV/0649-S/10, 24.5.2011, RV/0650-S/10, 29.5.2013, RV/0541-S/11 bzw. RV/0481-S/12 sowie VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256 bilden deshalb einen integrierten Bestandteil dieses Erkenntnisses.

### 3.1. Entscheidung UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11 und RV/0481-S/12

Aus dieser Entscheidung ergeben sich insbesondere die folgenden Kernelemente:

#### 3.1.1. Haus Ort\_A\*\*\*

Die Bf. ist eine österreichische Privatstiftung, mit dem Stiftungszweck der Verwaltung, Sicherung, Erhaltung und Vermehrung des Stiftungsvermögens sowie der **Unterstützung der Alleinbegünstigten Heike K\*\*\***, insbesondere durch Gewährung von Geldleistungen und durch **Nutzungsüberlassung von Stiftungsvermögen als Sachzuwendung**.

Im März 2002 kaufte sie von einem fremden Dritten ein unbebautes Grundstück in Ort\_A\*\*\* (1.000 m<sup>2</sup>, Kaufpreis EUR 270.000; KG ##### Ort\_A\*\*\* EZ ###) und errichtete darauf ein exklusives, weitgehend nach den Vorstellungen des Stifters und Lebensgefährten der Alleinbegünstigten (Friedrich E\*\*\*) geplantes und mit hochwertiger Ausstattung ausgestattetes Einfamilienhaus, das auch einen Architekturpreis gewann und in einigen Zeitschriften vorgestellt wurde (vgl. UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09 Pkt. A/4.4).

Die Planung begann noch 2002 (1. Teilhonorarnote der Architekten vom 10. Jänner 2003) und die Baumaßnahmen fanden zwischen Herbst 2005 und Sommer 2007 statt (Bauvollendungsanzeige August 2007). Die **Gesamtinvestitionskosten** (inkl. Umsatzsteuer) betragen rund **EUR 1.782.000**, wovon EUR 288.000 auf Grund und Boden, EUR 1.338.000 auf das Gebäude inkl. Schwimmbad und EUR 156.000 auf Einbauten entfallen.

Bezogen auf die Wohnfläche von annähernd 240 m<sup>2</sup> betragen die durchschnittlichen Bruttobaukosten EUR 5.575/m<sup>2</sup>, inkl. Grund und Boden und Einbauten betrug die Investition etwa EUR 7.425/m<sup>2</sup>.

Die von der Statistik Austria erhobenen und mit dem Baupreisindex (BPI) 2000 auf 2006 angepassten durchschnittlichen Baukosten inkl. Abstellflächen und Garagen im Bundesland Salzburg blieben netto unter EUR 2.000 bis 2.200 pro m<sup>2</sup> (brutto unter EUR 2.400 bis 2.640). *Kranewitter* gibt die durchschnittlichen Herstellungskosten für Salzburg auf Basis 2010 in hochwertiger Ausführung mit EUR 2.057 bis **2.548 inklusive Umsatzsteuer** an und erhöht diese für Ein- und Zweifamilienhäuser um max. 10% (*Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, 299). Reduziert man diesen Ansatz noch auf das Niveau 2006 (BPI 2000 für „Wohnhaus- und Siedlungsbau insgesamt“ Basis 2006: 113,00; Basis 2010: 128,50) ergibt das Bruttobaukosten von maximal EUR 3.187 (EUR 2.548 \* 110% \* 128,50 / 113,00) bzw. von **EUR 2.656 ohne Umsatzsteuer**.

Daraus ergibt sich, dass die für übliche Investitionen durchschnittlichen Herstellungskosten hier beinahe um 100% überschritten wurden.

Das Haus wurde im **Juli 2006** von Friedrich E\*\*\* (Stifter und Stiftungsvorstandsmitglied) sowie dessen Lebensgefährtin Heike K\*\*\* (Stifterin und Alleinbegünstigte) **bezogen**, die es für ihre privaten Wohnzwecke nutzten (*Arbeitsbogen der Prüfung I ABNr. 121144/05 Bl. 298*). Zur Nutzung existieren weder ein (schriftlicher) Mietvertrag noch Dokumente über die näheren Konditionen. Vorgelegt wurde – auch nach Aufforderung durch den UFS mit Schreiben vom 20. Mai 2010 zur Umsatzsteuer 2005 bis 2007 und der Übermittlung der Sachverhaltsdarstellung mit Schreiben vom 31. Jänner 2013 - nur ein Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters vom 18. August 2005 (*Arbeitsbogen ABNr. 121144/05 Bl. 36*). Dieser lautet wörtlich:

#### **Aktenvermerk**

*über das Ergebnis einer Besprechung zwischen der Z\_Privatstiftung, vertreten durch Dr\_RA einerseits und Herrn Friedrich E\*\*\* und Frau Heike K\*\*\* andererseits wie folgt:*

1) Die Z\_Privatstiftung errichtet auf dem Grundstück in Ort\_A\*\*\* ein Einfamilienhaus, das voraussichtlich im Juni 2007 bezugsfertig ist. Die Wohnnutzfläche beträgt 250 m<sup>2</sup>, auf Garagen und Nebenräume entfallen ca. 120 m<sup>2</sup>. Die Baukosten betragen ca. EUR 1 Mio.

2) Herr Friedrich E\*\*\* und Frau Heike K\*\*\* mieten das unter 1) angeführte Einfamilienhaus ab Fertigstellung, voraussichtlich ab 1. Juli 2006. Die Jahresmiete beträgt EUR 30.000,-- inkl. Mehrwertsteuer. Die Betriebskosten werden von den Mietern getragen.

*Erhöhen oder verringern sich die Nettobaukosten um mehr als 5%, erfährt die Miete eine entsprechende Erhöhung oder Verminderung.*

3) Die Mieter leisten eine Mietvorauszahlung in der Höhe von 20 Jahresmieten. Wird das Mietverhältnis, aus welchen Gründen auch immer, vor Ablauf von 20 Jahren beendet, ist der nicht verbrauchte Teil der Mietvorauszahlung innerhalb von 6 Monaten nach Beendigung des Mietverhältnisses zurückzuzahlen.

Die Darstellung der Bf. deutet also zu aller erst allein darauf hin, dass ein Nutzungsverhältnis zwischen ihr und beiden Lebensgefährten existiere (vgl. Aktenvermerk vom 18. August 2005), was in der VwGH-Beschwerde (Zl. 2013/15/0256) wieder so dargestellt wurde. Dem widersprach zwar Friedrich E\*\*\* anlässlich des Erörterungstermins vom 5. Oktober 2010 und gab an, nur er und nicht auch seine Lebensgefährtin sei Mieter gewesen, Nachweise dafür erbrachte er aber nicht. Außer dem Aktenvermerk existieren keine Dokumente dazu. Insbesondere fehlen damit eine zusätzliche Zeichnung durch ein anderes Stiftungsvorstandsmitglied (Dr\_RA oder Werner E\*\*\*) sowie die Genehmigung dieser Rechtsgeschäfte durch diese und das Gericht (§ 17 Abs. 5 PSG) existieren nicht.

Fest steht damit abgesehen von zivilrechtlichen Mängeln jedenfalls, dass kein den Maßstäben der Angehörigenjuridikatur entsprechender Mietvertrag vorlag und dass die Liegenschaft tatsächlich von beiden genannten Personen in Gebrauch genommen wurde.

Der Ankauf des unbebauten Grundstückes wurde durch die Bf. mit EUR 190.000,00 fremdfinanziert (vgl. Prognoserechnung als Beilage 9 zur Vorhaltsbeantwortung vom 16. August 2010 sowie Krediturkunde vom 7. März 2002 laut Email vom 31. August 2010). Für diesen in gleich bleibenden Monatsbeträgen (à EUR 1.270,00) rückzahlbaren Kredit fiel eine einmalige Bearbeitungsgebühr von 0,75% an. Die **Kreditzinsen** wurden mit **4,75%** vereinbart („bis auf weiteres“). Daraus errechnet sich die Laufzeit mit ca. 19 Jahren und damit etwa bis Ende 2021.

Zusätzlich überwies Friedrich E\*\*\* Ende 2005 **EUR 210.000,00** mit dem Verwendungszweck „**Mietvorauszahlung**“ (EUR 7.000,00 am 18. November 2005 und EUR 203.000,00 am 16. Dezember 2005) an die Bf. (*Arbeitsbogen ABNr. 121144/05 Bl. 141*). Die Zahlung wurde in der Bilanz ursprünglich in Höhe von EUR 210.000,00 als Mietvorauszahlung (PRAP) passiviert. Nachdem sie das Finanzamt der Umsatzsteuer unterzogen hatte (Außenprüfungsbericht vom 31. Dezember 2006 Tz 2), wurde die Passivierung unter Berücksichtigung eines Umsatzsteuersatzes von 10% auf den Nettobetrag von EUR 187.727,27 korrigiert und in der Folge anlässlich der Erstellung des Jahresabschlusses jährlich um einen vom steuerlichen Vertreter errechneten Betrag reduziert.

Die bilanztechnisch dargestellte Auflösung der Mietvorauszahlung errechnete sich nach eigenen Angaben der Bf. wie folgt:

	bis 2006	bis 2007
Nettobaukosten	1.155.054,00	1.210.040,00
Basis	1.000.000,00	1.000.000,00
Kostenüberschreitung	155.054,00	210.040,00
das sind %	15,50%	21,00%
<b>Basismiete inkl. USt</b>	<b>30.000,00</b>	<b>30.000,00</b>
das ist Basismiete exkl. 10% USt	27.273,00	27.273,00
%-Erhöhung	4.227,32	5.727,33
Miete/Jahr netto neu	31.500,00	33.000,00
Monate verrechnet	6	12
<b>das sind</b>	<b>15.750,00</b>	<b>33.000,00</b>

Mit Schreiben vom 16. August 2010 gab die Bf. bekannt, im Jahr 2006 seien weitere EUR 390.000,00 einbezahlt worden. Da die Höhe der Miete von den tatsächlichen Baukosten abhängig gewesen sei, sollte nach Angaben der Bf. die vereinbarte restliche Mietvorauszahlung nach Vorliegen der endgültigen Kosten aus diesem Darlehen geleistet werden. Tatsächlich wurde der erwähnte Betrag am Buchhaltungskonto 3206 mit der Bezeichnung „Darlehen Ing. Friedrich E\*\*\*“ verbucht. Er langte am 14. April 2006 (EUR 90.000,00), 12. Mai 2006 (EUR 100.000,00) und 7. Juli 2006 (EUR 100.000,00) bei der Bf. ein.

Alle Überweisungen erfolgten ausschließlich durch Friedrich E\*\*\* und wurden mit dem Buchungstext „Friedrich E\*\*\* Darlehen“ verbucht.

Auf diesem Konto ist eine weitere Einzahlung vom 10. Oktober 2008 über EUR 200.000,00 ersichtlich. Den dazugehörigen Überweisungsbeleg legte die Bf. mit Schreiben vom 9. September 2010 vor. Der Betrag wurde ebenfalls von Friedrich E\*\*\* einbezahlt. Als Zweck enthält der Bankbeleg das Stichwort „Übertrag“.

Die Erfassung im Rechnungswesen als Darlehen begründete die Bf. damit, dass die endgültige Höhe der Mietvorauszahlung von den Gesamtbaukosten abhängig gewesen sei. Sinngemäß gab sie an, auch als im Oktober 2009 die Gesamtbaukosten und damit auch die Höhe der Mietvorauszahlung festgestanden seien, habe die beabsichtigte Dotierung der Mietvorauszahlung aus dem Darlehenskonto aufgrund der Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Umsatzsteuerpflicht nicht erfolgen können (Schreiben vom 31. August 2010). Nähere Modalitäten der Anpassung (Verträge, Berechnungen etc.) sowie, wann und woran die Anpassung der Mietvorauszahlung nach außen erkennbar geworden sei, wurden trotz Aufforderung (Vorhalt vom 20. Mai 2010) nicht bekannt gegeben.

Mit Schreiben vom 16. August 2010 legte die Bf. eine Zusammenfassung der „Kontobuchungen Periode 2005/01 – 2009/12“ für die Konten 3802 „Mietvorauszahlung Wohnhaus Ort\_A\*\*\*\*“ sowie 3206 „Darlehen Ing. Friedrich E\*\*\*\*“ von 2005 bis 2009 vor.

Mit der Berufung vom 3. August 2012 gab die Bf. nun ergänzend bekannt, dass von diesem Darlehenskonto **im Jahr 2010** EUR 151.195,73 auf „Mietvorauszahlung Wohnhaus Ort\_A\*\*\*\*“ **umgebucht** worden seien. Weiters sei am 13. April 2011 eine weitere Zahlung von EUR 250.000,00 geleistet und als Darlehen verbucht worden.

Vom Mietvorauszahlungskonto seien 2010 und 2011 jeweils EUR 37.107,00 als Mietertrag verbucht worden. Die Buchhaltungskontostände lassen sich damit wie folgt rekonstruieren:

Konto 3206 „Darlehen Ing. Friedrich E\*\*\*\*“

Bezeichnung	Datum	Betrag	Saldo
Stand	31.12.2004	94.731,25	94.731,25
<b>Darlehen</b>	<b>14.04.2006</b>	<b>90.000,00</b>	<b>184.731,25</b>
<b>Darlehen</b>	<b>12.05.2006</b>	<b>100.000,00</b>	<b>284.731,25</b>
<b>Darlehen</b>	<b>07.07.2006</b>	<b>200.000,00</b>	<b>484.731,25</b>
<b>Übertrag</b>	<b>10.10.2008</b>	<b>200.000,00</b>	<b>684.731,25</b>
Umbuchung auf Miet-Vz	31.12.2010	-151.195,73	533.535,52
<b>Darlehen</b>	<b>13.04.2011</b>	<b>250.000,00</b>	<b>783.535,52</b>

Konten 3802 „Mietvorauszahlung Wohnhaus Ort\_A\*\*\*\*“

Bezeichnung	Datum	Betrag	Saldo
<b>Zahlung</b>	<b>18.11.2005</b>	<b>7.000,00</b>	<b>7.000,00</b>
<b>Mietvorauszahlung</b>	<b>16.12.2005</b>	<b>203.000,00</b>	<b>210.000,00</b>
Umb. 1019-1021 "Miet-Vz lt. Bp."	31.12.2005	-22.272,73	187.727,27
Umb. 1025 "Verbr. Miet-Vz 7-12/06"	31.12.2006	-15.750,00	171.977,27
Umb. 1019 "Aufl. Miet-Vz 2007"	31.12.2007	-33.000,00	138.977,27
Umb. 1006 "Aufl. Miet-Vz"	31.12.2008	-33.573,00	105.404,27
Umb. 1046 "Aufl. Miet-Vz 2009"	31.12.2009	-33.958,00	71.446,27
Umbuchung von Darlehen	31.12.2010	151.195,73	222.642,00
Auflösung Miete 2010	31.12.2010	-37.107,00	185.535,00
Auflösung Miete 2011	31.12.2011	-37.107,00	148.428,00

Eine Verzinsung dieser beiden Konten erfolgte laut Berufung vom 3. August 2012 nicht. Außer den Zahlungsbelegen existieren dazu keine weiteren Unterlagen.

In Summe stellte damit Friedrich E\*\*\* der Bf. von 2005 bis 2011 Mittel in Höhe von EUR 1.050.000,00 zur Verfügung (Darlehen EUR 840.000,00 und Mietvorauszahlung EUR 210.000,00). Davon wurden EUR 450.000,00 in der Zeit ab 1. August 2008 bezahlt (EUR 200.000,00 am 10. Oktober 2008 und EUR 250.000 am 13. April 2011).

Die Bf. bestätigte den oben dargestellten Darlehensstand (EUR 783.535,52) mit Schreiben vom 13. März 2013 und brachte auch den bereits zum 31. Dezember 2004 existierenden Saldo von EUR 94.731,25 mit dem strittigen Wohnhaus in Verbindung. Die Summe der Mietvorauszahlungen bezifferte sie mit EUR 338.923,00, ohne auf die Differenz zu den vom Unabhängigen Finanzsenat dargestellten EUR 210.000,00 im Detail einzugehen. Sie selbst gab an, das ganze Objekt sei zu 72,6% durch Leistungen des Leasingnehmers finanziert worden (Schreiben vom 13. März 2013), und bringt damit sowohl die ausdrücklich als „Mietvorauszahlung“ deklarierten Mittel und auch die „Darlehen“ mit der Nutzung des Hauses durch Friedrich E\*\*\* und Heike K\*\*\* in Verbindung.

Zu all diesen Zahlungen existieren – abgesehen vom Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters vom 18. August 2005 – keinerlei dokumentierte Vereinbarungen. Schriftlich geregelt sind damit weder die Art des Rechtstitels, Rückzahlungsverpflichtungen bzw. Rückzahlungsmodus, Verzinsung, Besicherung oder auch die Frage eines Zusammenhanges mit der Nutzung des Gebäudes. Nach außen hin erkennbare Schriftstücke wie insbesondere eine zusätzliche Zeichnung durch ein anderes Stiftungsvorstandsmitglied (Dr.\_RA oder Werner E\*\*\*\*) sowie die Genehmigung dieser Rechtsgeschäfte durch diese und das Gericht (§ 17 Abs. 5 PSG) existieren nicht.

**Unwidersprochen blieb, dass der Sachverhalt keine Hinweise darauf enthält, dass Heike K\*\*\* eigene Mittel zur Finanzierung des Objektes Ort\_A\*\*\*\* beisteuerte oder ihr solche durch ihren Lebensgefährten Friedrich E\*\*\* zur Verfügung gestellt (geschenkt) worden wären, um sie an die Bf. weiterzugeben.**

**Ihr persönlich wurde das Objekt Ort\_A\*\*\*\* durch die Privatstiftung damit ohne jede Gegenleistung zur Mitbenutzung überlassen.**

Auf die Frage, wie die Höhe der laut Aktenvermerk vom 18. August 2005 vereinbarten Miete ermittelt worden sei, antwortete Friedrich E\*\*\* beim Erörterungstermin vom 5. Oktober 2010, sie sei vom steuerlichen Vertreter auf Basis der Grundstückskosten und der Errichtungskosten errechnet worden. Details zu dieser Berechnung wurden trotz Ankündigung durch den steuerlichen Vertreter und neuerlicher Konfrontation der Bf. mit Schreiben vom 31. Jänner 2013 bis heute nicht vorgelegt. Die Bf. hatte allerdings schon im Verfahren RV/0418-S/09 mit Schreiben vom 9. September 2010 vorgebracht, mit der vereinbarten Miete sei eine Rendite von

**4,74% erzielbar** gewesen. In der Berufung vom 1. Juni 2011 (Seite 3, vorletzter Absatz), auf die auch die Berufung vom 3. August 2012 verweist, brachte die Bf. vor, die entrichtete Miete erfülle ihre Renditeerwartungen und liege im üblichen Rahmen von Vergleichsobjekten.

Festzuhalten ist damit, dass die Bf. offensichtlich von einer - fremdüblichen - **Renditeerwartung von ca. 4,75%**(vor Steuer) ausging.

Die Bf. rekonstruierte die am Markt erzielbare Miete selbst mit EUR 33.920. Dies deckt sich in etwa mit dem laut Aktenvermerk vom 15. August 2005 vereinbarten Jahresbetrag.

Die Bf. wurde mit Vorhalt vom 22. April 2013 damit konfrontiert, dass eine solche Miete bei den gegebenen Investitionen keine Rendite ermöglicht, die einen fremden Investor zur Investition veranlasst hätte. Sie reagierte auf diese Feststellung nicht.

Im Zusammenhang mit der Ermittlung einer angemessenen Miete im Wege der umgekehrten Ertragswertmethode wies der UFS auf folgenden Parameter hin, denen von der Bf. damals nicht widersprochen wurden:

Das **Mietausfallwagnis** wurde mit 3% beziffert (3-5% lt. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, 91; 2-3% in *Ross-Brachmann*, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen<sup>29</sup>, 433; 2% zuzüglich Leerstehung lt. *Bienert/Funk*, Immobilienbewertung Österreich, Stand Juli 2007, 351). Die **Verwaltungskosten** und nicht weiterbelastbaren **Betriebskosten** wurden mit 2% bestimmt (3-8% lt. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, 89; 2-8% lt. *Ross-Brachmann*, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen<sup>29</sup>, 430; 3-5% lt. *Bienert in Bienert/Funk*, Immobilienbewertung Österreich, Stand Juli 2007, 350). Die **Instandhaltungskosten** wurden mit 0,5% der Gebäudeeuerstellungskosten zum Ansatz gebracht (lt. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, 89 für neue Wohnhäuser; 7-12 €/m<sup>2</sup> lt. *Ross-Brachmann*, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen<sup>29</sup>, 430; 0,5-1,5% lt. *Bienert in Bienert/Funk*, Immobilienbewertung Österreich, Stand Juli 2007, 350). Für die Gebäudeeinrichtung wurde der Ansatz unterlassen und dafür von einer kürzeren Nutzungsdauer ausgegangen. Die eigene Kalkulation der Bf. ging von (aufgezinsten) Instandhaltungskosten von EUR 120.000 für 20 Jahre aus.

Die Grundlagen für einen fremdüblichen Liegenschaftszins stellte der UFS wie folgt dar:

*Kranewitter* geht für Einfamilienhäuser von einem fremdüblichen **Liegenschaftszins von 2,5%** (Bandbreite 2,5 bis 3,5%) aus (*Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, 94). Die Empfehlung des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs für Wohnliegenschaften geht in hochwertiger Lage von mindestens 2%, **in sehr guter Lage von mindestens 2,5%** (Bandbreite 2,5 bis 4,5%) aus. Trotz schöner Wohnlage kann beim Objekt Ort\_A\*\*\* aufgrund der etwas abgeschiedenen Lage und der relativ großen Entfernung zu Haltestellen der öffentlichen Verkehrsmittel wohl maximal von einer sehr guten Lage ausgegangen werden (vgl. *Kranewitter*, aaO, 98). Auch der Kommentar *Ross-Brachmann* geht zur Orientierung von einer Bandbreite von 2,5 bis 3,5% und damit einem **Mindestliegenschaftszins von 2,5%** aus (vgl. *Ross-Brachmann*, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen<sup>29</sup>, 442).

*Bienert* gibt für Einfamilienhäuser überhaupt **keine Rendite** an und begründet dies damit, dass diese – verbunden mit geringem Risiko – die geringste Verzinsung aufweisen. Sie stellen danach keine Zinsobjekte im herkömmlichen Sinn dar, sondern werden in erster Linie zu dem Zweck erstellt, einer Familie als selbst genutztes Objekt zu dienen (*Bienert in Bienert/Funk*, Immobilienbewertung Österreich, Stand Juli 2007, 361). Daraus leuchtet hervor, dass Einfamilienhäuser üblicherweise überhaupt keine Renditeobjekte sind, in die fremde Investoren investieren.

Zur Erreichung der oben angeführten Liegenschaftszinse reicht die von der Bf. selbst dargestellte maximal erzielbare Miete nicht aus. Das sprach schon für den UFS für eine unübliche Investition, die überwiegend dazu diente die persönlichen Bedürfnisse der Alleinbegünstigten Heike K\*\*\* (bzw. des Stifters Friedrich E\*\*\*) zu decken. Dabei sei in Kauf genommen worden, dass sich die sehr hohen Investitionskosten im Wege der üblichen Bewirtschaftung nicht in ausreichendem Maß rentieren.

Mit Schreiben vom 13. März 2013 legte die Bf. zum Beweis für die Fremdüblichkeit der Überlassung des Objektes Ort\_A\*\*\* auch einen Internetausdruck über ein „Miet- und Kaufangebot“ eines Objektes vor (Ort\_B\*\*\*, Adresse1), der vom UFS nicht als vergleichbar eingestuft wurde (siehe dazu im Detail die Berufungsentscheidung und die Ausführungen zur Beilage N zum Schreiben vom 18. März 2017).

Das Finanzamt rechnete 100% des Vorteils aus der Nutzung des gesamten Hauses der Alleinbegünstigten Heike K\*\*\* zu, obwohl unbestritten ist, dass das Haus von ihr und Friedrich E\*\*\* gemeinsam bewohnt wurde. Das Finanzamt nahm die Bf. mit dem bekämpften Bescheid nur für die auf die Kapitaleinkünfte der Stifterin und Alleinbegünstigten Heike K\*\*\* entfallende Kapitalertragsteuer als Haftungspflichtige in Anspruch. Mit diesen Bescheiden und der dazu erhobenen Berufung wurde auch der Zuständigkeitsbereich des damaligen UFS und nunmehrigen Bundesfinanzgerichts abgegrenzt, die sich aus der Sache der erstinstanzlichen Bescheide ergibt.

**Dieses hat damit nur die Frage der Zuwendung an Heike K\*\*\* zu beurteilen.**

Die ausschließliche Zurechnung des gesamten Vorteils an Heike K\*\*\* begründete das Finanzamt im Kern allein damit, dass diese die  
einzigste  
Begünstigte  
gewesen  
sei.

Die Bf. brachte dazu im Schreiben vom 13. März 2013 vor, Friedrich E\*\*\* und Heike K\*\*\* seien zwar nicht verheiratet, lebten aber

schon seit mehreren Jahrzehnten in einer eheähnlichen Gemeinschaft. **Aufgrund dieser Gemeinschaft sei eine allfällige höher als bisher anzusetzende Miete um die Leistungen der Mieter zu kürzen und auf die beiden Nutzer zu verteilen.**

Dies findet insofern im Sachverhalt Deckung, als dieser keine Beweise für ein alleiniges Miet- oder Gebrauchsüberlassungsverhältnis zwischen der Bf. und Friedrich E\*\*\* enthält. Fest steht auch, dass die Liegenschaft von Friedrich E\*\*\* und Heike K\*\*\* gemeinsam bewohnt und damit in Gebrauch genommen wurde.

Schon vom UFS wurde im Kern unwidersprochen festgehalten, dass es sich beim strittigen Objekt um ein auf einen Zweipersonenhaushalt zugeschnittenes, extravagantes Wohnobjekt handelt, das nicht den Durchschnittserwartungen der Österreicher für tägliches Wohnen entspricht.

- Seine spezielle Planung ermöglicht zwar die Nutzung durch mehrere Personen, im Wesentlichen orientiert es sich aber an den Wohnbedürfnissen eines Zweipersonenhaushalts. Diesen stehen auf einer Ebene ca. 245 m<sup>2</sup> zur reinen Wohnnutzung zur Verfügung.
- Zusätzlich verfügt dieses Gebäude über etwa 130 m<sup>2</sup> beheizbare Garage inkl. Lager-Kabinen sowie eine 150 m<sup>2</sup> große Terrasse und ein technisch neuartiges Schwimmbad (detaillierte Beschreibung in UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09). Die ausgefallene Planung erforderte offenbar auch die Anwendung spezieller bautechnischer Verfahren. All diese Besonderheiten geben dem Wohnhaus eine sehr persönliche Note, schränken seine Marktgängigkeit aber ganz erheblich ein und führten zu außerordentlichen Baukosten.

Der UFS kam zu folgendem Schluss:

Friedrich E\*\*\* und Heike K\*\*\* wollten hier eine nach ihren speziellen Vorstellungen geplante, ausgefallene Immobilie mit einem sehr speziellen Grundriss und einer sehr speziellen Lage nutzen, diese aber nicht selbst als Eigentümer errichten. Sie wollten sich dabei offenbar weder dauerhaft bzw. unwiderruflich binden und es wurden keine Beweismittel vorgelegt, die eine unwiderrufliche, dauerhafte, fremdübliche (vgl. Angehörigenjudikatur des VwGH) und rechtsgültige (vgl. § 17 Abs. 5 PSG) Bindung der Bewohner des Hauses sowie der Privatstiftung beweisen. Die Nutzung des Objektes durch dessen Bewohner konnte nach der Aktenlage jederzeit beendet werden.

Die Bf. wurde im Vorhalt vom 22. April 2013 unter Hinweis auf die vom Finanzamt geltend gemachte Kapitalertragsteuer 2006 bis 2011 von in Summe annähernd EUR 130.000 um Bekanntgabe ersucht, ob diese Verschreibung zwischenzeitig an Heike K\*\*\* weiterbelastet worden sei.

Falls dies erfolgt sei, wurde sie ersucht, aufzuklären, in welcher Form und in welcher Höhe. Sie wurde um Vorlage der entsprechenden Vorschriften, Buchungen und Zahlungsbelege ersucht.

Falls eine Weiterbelastung nicht erfolgte, wurde um Bekanntgabe der Gründe dafür ersucht. Auf diese Aufforderung reagierte die Bf. bis dato nicht.

Dieser Akteninhalt wurde nach der Aufhebung der Berufungsentscheidung durch das Erkenntnis des VwGH über ein Vorhalteverfahren des Bundesfinanzgerichts ergänzt.

### **3.2. Nachweis eines funktionierenden Mietmarktes**

Das Bundesfinanzgericht wies die Bf. darauf hin, dass aufgrund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung eine „abstrakte“ Renditeberechnung nur dann zu unterbleiben habe, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass es für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt einen funktionierenden Mietmarkt gibt. Das Verwaltungsgericht gab der Bf. deshalb abschließend Gelegenheit, einen solchen Nachweis zu führen und umfassende entsprechende Beweismittel vorzulegen. Der Nachweis müsse die folgenden Details beinhalten:

- Der Nachweis des Mietmarktes müsse sich auf das Jahr des Mietbeginnes beziehen und müsse spätere Marktentwicklungen ausblenden.
- Die Vergleichsinvestoren seien zu nennen. Sie müssten wirtschaftlich agiert haben und dürften nur am Mietertrag interessiert sein. Ein allfälliger Veräußerungsgewinn aufgrund einer Wertsteigerung dürfe bei der Renditeüberlegung deshalb keine Rolle spielen und sei auszublenden (Hinweis auf *Zorn*, RdW 2016, 773).
- Bei den Vergleichsinvestments müsse es sich nach Bauart und Ausstattung um Objekte vergleichbarer Gedeiegenheit und Exklusivität mit vergleichbaren Kosten handeln. Die Vergleichbarkeit dieser Parameter sei nachzuweisen.
- Die Vermietung der Vergleichsobjekte am Markt müsse zudem gewinnbringend sein, was nachzuweisen sei.

Die Bf. reagierte darauf in ihrem Schreiben vom 18. März 2017 mit der Wiederholung einer kurzen Beschreibung der Nutzung und Ausführung des Objektes sowie mit mehreren Seiten allgemein gehaltener Ausführungen über den Immobilienmarkt (Quellenangabe: Wikipedia Stichwörter „Markt“, „Immobilienmarkt“ und „Wohnungsmarkt“).

Konkret brachte sie sodann zusammenfassend vor (Formatierung *fett* durch das Bundesfinanzgericht):



„8. Die Bf. hat die Entwicklung des Marktes für Einfamilienhäuser seit **Erwerb des Grundstückes in Ort\_A\*\*\* (2002)** verfolgt. Seit **2010** wurden im Zuge des Finanzverfahrens von Immobilienmaklern die **im Internet angebotenen Objekte ausgedruckt und aufbewahrt**. Eine beispielhafte Auflistung derartiger Objekte denen

- die Lage vom Stadtrand Salzburg bis in einen Umkreis von ca. 25 km,
  - eine Wohnfläche von mindestens 200 m<sup>2</sup> und
  - eine überdurchschnittlich gute Ausstattung
- gemeinsam ist, übermittle ich in Anlage 2.

Es kann angenommen werden, dass unter Einbeziehung von weiteren, nicht von Maklern angebotenen Objekten unter Berücksichtigung von in Deutschland gelegenen Objekten, auf die die Auswahlkriterien ebenfalls zutreffen, sicherlich 50 derartige Objekte vorhanden sind und von einem funktionierenden Mietmarkt gesprochen werden kann. Es handelt sich dabei um einen Nischenmarkt, da die angeführten Mietpreise nur für einen kleinen Teil der Bevölkerung leistbar sind.“

Als Anlage 2 zu diesem Schreiben findet sich eine Zusammenstellung mehrerer Internet-Immobilieninserate, die (soweit erkennbar) jeweils am 24. Juli 2010 (Beilagen A-F), 9. November 2012 (Beilagen G-N), 1. August 2013 (Beilage O), 20. Jänner 2014 (Beilage P), 4. November 2016 (Beilagen Q und T) und 13. März 2017 (Beilagen T, V und W) ausgedruckt und nun in Kopie vorgelegt wurden. Drei weitere Ausdrücke (Beilagen R, S und U) sind undatiert, wurden von der Bf. aber dem Jahr 2016 zugeordnet.

Die Ausdrücke vom 24. Juli 2010 waren bereits mit Schreiben vom 16. August 2010 dem damaligen UFS im Verfahren RV/0418-S/09 (Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2005 und 2006) erstmals vorgelegt und dort als nicht ausreichend für den Nachweis eines Marktes beurteilt worden. Schon einmal vorgelegt worden war auch ein Ausdruck des Objektes „Ort\_B\*\*\*“ vom 9. November 2012 (Beilage N).

Zu diesen Objekten finden sich schon in der Berufungsentscheidung UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11 die nachstehenden Würdigungen durch die damalige Abgabenbehörde 2. Instanz (siehe Punkt 2.4.3 sowie 2.5.2 in UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11):

Zu den Ausdrucken aus 2010 (Formatierung **fett** durch das Bundesfinanzgericht):

„Nach Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat, ihre Vorbringen zu untermauern, hatte die Bf. im Verfahren RV/0418-S/09 zwar vier im Internet angebotene Objekte genannt, dazu aber keine weiteren Unterlagen vorgelegt, die eine tatsächliche Vergleichbarkeit belegen könnten. Bei den „Vergleichsobjekten“ handelt es sich nach der Aktenlage um Durchschnittsgebäude, die weder architektonisch noch ausstattungsmäßig mit dem hier zu beurteilenden vergleichbar sind. Nähere Details, die das Gegenteil beweisen würden, brachte die Bf. nicht bei. Auch nach dem Vorhalt dieser Tatsache beließ sie es im Schreiben vom 13. März 2013 bei der Behauptung, die Objekte seien dem gegenständlichen Einfamilienhaus Ort\_A\*\*\* zur Gänze hinsichtlich Lage und verfügbarer Wohnfläche vergleichbar. Die angebotene "moderne Luxusvilla Nähe Irrsee" sei auch architektonisch vergleichbar. Nähere Details blieb sie weiterhin schuldig, brachte aber vor, diese Angebote seien damals in erster Linie deswegen angeführt worden, um zu zeigen, dass Objekte in **ähnlicher Lage und Größenordnung** am Immobilienmarkt zur Vermietung angeboten wurden und die geforderten **Preise** der verrechneten Miete für das Haus Ort\_A\*\*\* entsprechen.“

Zum Objekt Ort\_B\*\*\* (Formatierung **fett** durch das Bundesfinanzgericht):

„Ergänzend legte die Bf. nun im März 2013 einen zweiseitigen Ausdruck aus dem Internet über ein weiteres Kauf- und Mietanbot für eine Doppelhaushälfte in exklusiver Ausstattung vor (Ort\_B\*\*\*, Adresse1). Dabei handelt es sich um ein Objekt, das Ende 2012 per Internet zum Kauf oder zur Miete angeboten wurde. Das beiliegende Foto zeigt eine Doppelhaushälfte mit – soweit erkennbar - **gängiger Architektur** in Siedlungshanglage. Der Kaufpreis wird mit EUR 1.215.853,20 angegeben, wobei es sich um den Kaufpreis für Letztverbraucher handeln dürfte, der die auf die Baukosten entfallende Umsatzsteuer beinhaltet. Die Nutzfläche beträgt 210 m<sup>2</sup> (auf drei Etagen) und das Objekt verfügt über einen sehr kleinen Garten (14,34 m<sup>2</sup>) sowie eine Terrasse mit 65,97 m<sup>2</sup>. Die Grundmiete beträgt EUR 2.395,50 zuzüglich EUR 315,34 an allgemeinen Betriebskosten (ohne Heizung etc.) und EUR 271,08 Umsatzsteuer (10%). In Summe ergibt das eine Bruttojahresmiete von etwa EUR 32.500.

Der Unabhängige Finanzsenat konnte mit einer Internet-Recherche feststellen, dass das angegebenen Objekt Teil einer größeren Anlage ist (Park Ort\_B\*\*\*) und dazu nähere Angaben erheben, die oben unter Punkt 2.4.3 dargestellt wurden und von der Bf. nicht in Zweifel gezogen wurden.

Die Bf. brachte vor, die übermittelten **Beispiele sollten zeigen, dass Wohnhäuser in dieser Größenordnung und mit diesen Preisen** am Markt angeboten und damit marktgängig seien.

Dazu ist festzuhalten, dass es sich beim im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat strittigen Objekt um ein extravagantes Wohnobjekt handelt, das nicht den Durchschnittserwartungen der Österreicher für tägliches Wohnen entspricht.

- Seine spezielle Planung ermöglicht zwar die Nutzung durch mehrere Personen, im Wesentlichen **orientiert es sich aber an den Wohnbedürfnissen eines Zweipersonenhaushalts**. Diesen stehen auf einer Ebene ca. 245 m<sup>2</sup> zur reinen Wohnnutzung zur Verfügung.

- Zusätzlich verfügt dieses Gebäude über etwa 130 m<sup>2</sup> beheizbare Garage inkl. Lager-Kabinen sowie eine 150 m<sup>2</sup> große Terrasse und ein technisch neuartiges Schwimmbad (detaillierte Beschreibung in UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09). Die ausgefallene Planung erfor-

derte offenbar auch die Anwendung spezieller bautechnischer Verfahren. All diese Besonderheiten geben dem Wohnhaus eine sehr persönliche Note, **schränken seine Marktgängigkeit aber ganz erheblich ein** und führten zu **außerordentlichen Baukosten**.

- Die hier notwendigen Investitionen überschritten die Kosten des Objektes „Haus L (Park Ort\_B\*\*\*\*)“ nach Bereinigung der Steigerung der Baupreise zwischen 2005 und 2012 trotz ähnlicher Wohnfläche um mindestens 50% (Nettoinvestition hier ca. EUR 1.533.000; Kaufpreis Vergleichsobjekt ohne Umsatzsteuer ca. EUR 1.000.000).

Unter Abwägung aller Umstände und nach Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse kommt der Unabhängige Finanzsenat zu folgendem Schluss: Friedrich E\*\*\*\* und Heike K\*\*\*\* wollten hier eine nach ihren speziellen Vorstellungen geplante, ausgefallene Immobilie mit einem **sehr speziellen Grundriss** und einer **sehr speziellen Lage** nutzen, diese aber nicht selbst als Eigentümer errichten. Sie wollten sich dabei offenbar auch nicht dauerhaft bzw. unwiderruflich binden."

Die aus den nun vorgelegten Unterlagen abzulesenden Informationen beschränken sich (wieder) auf die allgemeinen Beschreibungen, wie sie in solchen Inseraten üblich sind. Die Wohnflächen-m<sup>2</sup>-Angaben pendeln zwischen 195 m<sup>2</sup> (Beilage D aus dem Jahr 2010) und 450 m<sup>2</sup> (Beilage H aus dem Jahr 2012) und die Mieten zwischen EUR 1.870 (Beilage D aus dem Jahr 2010) und EUR 5.500 (Beilage O inkl. Umsatzsteuer aus dem Jahr 2013). Daraus errechnete die Bf. m<sup>2</sup>-Mieten zwischen EUR 7 (Beilage G) und fast EUR 20 (Objekt O inkl. Umsatzsteuer).

Nähere Angaben bezüglich Bauart und Ausstattung sowie Gediegenheit und Exklusivität oder geplante Mietdauern sind diesen Ausführungen und Beweismitteln nur äußerst bedingt zu entnehmen. **Gänzlich fehlen** Angaben zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. Verkehrswerten der Objekte, zu ihrer Eignung zur Erzielung von Gewinnen bzw. Einnahmenüberschüssen und überhaupt dazu, dass auch ein **nur am Mietertrag interessierter** Investor solche Objekte errichten und vermieten **würde**.

Bezüglich der – vom VwGH vorgegebenen - Verlagerung der Beweislast für die Existenz eines funktionierenden Mietmarktes zum Steuerpflichtigen wendete die Bf. ein, diese sei rechtswidrig, da kein Marktteilnehmer am Mietmarkt in der Lage sei, derartige Informationen über andere Marktteilnehmer zu erlangen. Diese Informationen könnten einerseits beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern hinsichtlich gebührenpflichtiger Mietverträge und bei den einzelnen Lagefinanzämtern hinsichtlich Anschaffungskosten und gewinnbringender Vermietung erhoben werden. Es greife daher hier die amtswegige Ermittlungspflicht, falls derartige Beweise zum Nachweis eines funktionierenden Mietmarktes überhaupt erforderlich seien.

Durch dieses Schreiben sei der Nachweis des Vorliegens eines regionalen (Nischen)Marktes erbracht worden.

### 3.3. Anzuwendender Renditesatz

Das Bundesfinanzgericht konfrontierte beide Verfahrensparteien mit seinen unter Rechtsgrundlagen etc. im Detail dargestellten und auf die Entscheidung des VwGH aufbauenden Überlegungen zur Bemessung des konkret anzuwendenden Renditesatzes für den Fall, dass kein Markt nachgewiesen wird, und gab ihnen Gelegenheit zur Stellungnahme.

Das FA zeigte sich damit einverstanden und die Bf. brachte dazu – neben allgemeinen rechtlichen Ausführungen – wörtlich vor:

„5. Aufgrund des eheähnlichen Verhältnisses der Vermieter Friedrich E\*\*\*\* und Heike K\*\*\*\* sind die von beiden Partnern erbrachten Gegenleistungen bei der Ermittlung einer allfälligen Nutzungszuwendung zu berücksichtigen.

6. Das von Friedrich E\*\*\*\* gewährte Darlehen an die Beschwerdeführerin ist eindeutig zur Finanzierung des Bauaufwandes gewährt. Der Zinsvorteil aufgrund der unverzinslichen Darlehensgewährung ist daher als Gegenleistung für die Nutzungszuwendung zu betrachten.

7. Im vorgelagerten Verfahren, welches mit Berufungsentscheidung RV/0418-S/09 des unabhängigen Finanzsenates Außenstelle Salzburg abgeschlossen wurde, hat das Finanzamt Salzburg-Land die am Markt maximal erzielbare Miete mit EUR 48.000,00 p.a. angesetzt (Berufungsentscheidung Seite 22 Punkt 4.5).

Stellt man dieser Marktmiete die Gegenleistungen von Friedrich E\*\*\*\* und Heike K\*\*\*\*, die sich aus Auflösung der Mietvorauszahlung und einem Zinsvorteil aus dem unverzinslich gewährten Darlehen ergeben, gegenüber so ergibt sich folgendes Bild:

	7-12/2006	2007	2008	2009	2010	2011
<b>Auflösung Miet-Vz</b>	15.750,00 €	33.000,00 €	33.573,00 €	33.958,00 €	37.107,00 €	37.107,00 €
<b>Zinsanteil 3%</b>	14.540,00 €	14.540,00 €	20.540,00 €	20.540,00 €	16.000,00 €	23.506,00 €
<b>(Berechnungsbasis)</b>	484.731,00 €	484.731,00 €	684.731,00 €	684.731,00 €	533.535,00 €	783.535,00 €
<b>Gegenleistung</b>	30.290,00 €	47.540,00 €	54.113,00 €	54.498,00 €	53.107,00 €	60.613,00 €
<b>am Markt erzielbare Miete</b>	24.000,00 €	48.000,00 €	48.000,00 €	48.000,00 €	48.000,00 €	48.000,00 €
<b>Rendite</b>	3,92%	3,08%	3,56%	3,53%	3,44%	3,92%

Berücksichtigt man, dass die Mieten für vergleichbare Objekte im unmittelbaren Nahebereich der Stadt Salzburg um 20 - 40% höher liegen als der weiteren Umgebung, deckt sich für das Haus Ort\_A\*\*\* angesetzte Höchstmiete mit den in Anlage 2 angeführten Vergleichsobjekten.

8. Bejaht man das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes, so ist die vom Schreiben des Bundesfinanzgerichtes von 24. Jänner 2017 geführte Ermittlung eines Renditesatzes entbehrlich.

Im Einzelnen erlaube ich mir wie folgt Stellung zu nehmen:

- Der tatsächlich getätigte Herstellungsaufwand der Beschwerdeführerin beträgt EUR 1.546.000,00, da insgesamt EUR 236.000,00 an **Vorsteuern** für die Jahre 2005 und 2006 erstattet wurden.

- Ein „marktüblich agierender Investor“ wird bei einer Investition üblicherweise auch die **Wiederverkaufsmöglichkeiten** des Investitionsobjekts bei seiner Verhandlungsstrategie beachten. Die Chancen und Risiken einer Wertsteigerung oder Minderung sind diesfalls bei der Bemessung des Renditesatzes zu berücksichtigen. Bei dem Haus Ort\_A\*\*\* ist aufgrund der außergewöhnlichen Lage und der Bauweise (Green Value) mit einer Wertsteigerung zu rechnen.

- Durch die **langfristige Bindung** der Mieter ist das Mietausfallsrisiko wesentlich geringer als im Normalfall.

- Bei den in der Fachliteratur angegebenen Liegenschaftszinssätzen für Einfamilienhäuser werden ohne nähere Begründung die **Höchstsätze** angenommen. Die angeführten **Zuschläge für Immobilität und Bewirtschaftung** können der zitierten Fachliteratur nicht entnommen werden.

Kranewitter führt an, dass man bei Einfamilienhäusern mit Kapitalisierungszinssätzen von 2,5 - 3,5% zu zutreffenden Liegenschaftswerten kommt. Der Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreich hat für hochwertige Wohnliegenschaften einen Kapitalisierungszinssatz von 2 - 4% empfohlen. Bei der Annahme eines geringen Veranlagungsrisikos ergibt sich dann ein durchschnittlicher Liegenschaftszinssatz von 2,25%.

- Die in Punkt 7 angeführten **Gegenleistungen** ergeben bei Anschaffungskosten von EUR 1.546.000,00 eine jährliche Rendite von 3,1 - 3,9%.

#### 4. Beweiswürdigung

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

Nach der ständigen Rechtsprechung genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. Ritz, BAO<sup>4</sup>, § 167 Tz 8 mit vielen weiteren Nachweisen).

Verträge (Verpflichtungsgeschäft) zwischen nahen Angehörigen werden - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (vgl. VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie kumulativ

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

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

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

Die Würdigung des oben dargestellten Sachverhaltes erfolgte in Befolgung dieser Grundsätze.

## **5. Rechtsgrundlagen, Beweiswürdigung, rechtliche Würdigung**

Allgemein darf bezüglich der Rechtsgrundlagen sowie zur Bindung an die Entscheidung des Höchstgerichtes auf die unter Punkt 2 dargestellte Ausgangslage sowie die zitierten Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256 mWn verwiesen werden.

Klargestellt wurde vom Höchstgericht, dass Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen Einkünfte aus Kapitalvermögen sind (§ 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 idF des Euro-Steuerumstellungsgesetzes, BGBl. I Nr. 59/2001, bzw. § 27 Abs. 5 Z 7 idF des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010). Nach § 93 Abs. 1 EStG 1988 in der für den Streitzeitraum jeweils geltenden Fassung wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben. Inländische Kapitalerträge liegen nach § 93 Abs. 2 EStG 1988 idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996 und des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, bei Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat.

Dass dies hier alles prinzipiell zutrifft wurde vom Höchstgericht nicht in Zweifel gezogen.

Dies trifft auch auf die Geltendmachung der Haftung für die Kapitalertragsteuer zu. Diese Ermessensentscheidung wurde bislang zwar nicht ausführlich begründet, von der Bf. aber auch nicht gesondert bekämpft. Weder wurde vorgebracht, dass die Geltendmachung der Haftung unzweckmäßig sei, noch, dass die Privatstiftung dadurch im Vergleich zur Direktinanspruchnahme der Empfänger der Kapitalerträge übermäßig belastet und damit unbillig behandelt würde. Auf beides gibt es in den Steuerakten keine Hinweise, weshalb die Vorgangsweise prinzipiell im dem Finanzamt eingeräumten Ermessensspielraum gedeckt ist.

### **5.1. Kapitalertragsteuersatz**

Auch die Anwendung des Kapitalertragsteuersatzes von 33,33% stieß beim Höchstgericht nicht auf Kritik.

Zur Vermeidung von Wiederholungen darf diesbezüglich auf die umfangreichen Ausführungen in Punkt 3.2.2 der Berufungsentcheidung UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11 verwiesen werden. Für den konkreten Fall bedeutet das:

Die Berufungswerberin wurde hier schon durch den Unabhängigen Finanzsenat aufgefordert, eine Weiterbelastung der vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer zu belegen oder bekannt zu geben, warum eine solche unterblieben ist (Vorhalt vom 22. April 2013). Sie reagierte darauf bis dato überhaupt nicht und behauptete - bereits in Kenntnis dieser Rechtslage - auch vor dem VwGH und im fortgesetzten Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht nicht, dass eine solche Vorschreibung geplant sei.

Damit sind den Akten keine Hinweise darauf zu entnehmen, dass die Bf. von einer Rückzahlungsverpflichtung ausgeht und beabsichtigt, die Kapitalertragsteuer weiter zu belasten. Die Kapitalertragsteuer wurde damit den obigen Grundsätzen zufolge **durch die Bf. übernommen**, weshalb sie **richtig mit 33,33%** des zugewendeten Nettovorteils zu bemessen ist.

Die Sache dieser Rechtsmittelverfahren ist die Haftung für die Kapitalertragsteuer, die auf den Vorteil entfällt, den die Bf. an Heike K\*\*\* durch die Gebrauchsüberlassung des Objektes Ort\_A\*\*\* in den Jahren 2006 bis 2011 zugewendet hat. Diese Sache ist durch das Verwaltungsgericht in alle Richtungen hin neu zu beurteilen. Das inkludiert auch die Pflicht, die Kapitalertragsteuervorschreibung für diesen Vorteil aufgrund der geänderten Bewertung bzw. wie hier der unterlassenen Kapitalertragsteuer-Weiterbelastung gegebenenfalls zu erhöhen (vgl. dazu *Schwaiger*, SWK Heft-Nr 25/2010, 777 ff unter Hinweis auf VwGH 09.02.2005, 2004/13/0126 zur Haftung für Lohnsteuer).

### **5.2. Renditesatz**

Als rechtswidrig beurteilt wurde vom Verwaltungsgerichtshof die bisherige Bewertung der Nutzungszuwendung, die gem. § 15 Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988 idF des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, mit dem Betrag zu erfolgen hat, der dafür im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen. Für die rechtsrichtige Bewertung der Zuwendung der Nutzung der hier strittigen Liegenschaft durch die Begünstigte skizzierte der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis zwei Möglichkeiten:

#### **5.2.1. Funktionierender Mietmarkt**

**Weist der Steuerpflichtige nach**, dass es für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietmarkt gibt, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor Ob-

jekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde, so ist der Nutzungsvorteil mit der **am Markt erzielbaren Miete** zu bemessen.

Diese Aussage beinhaltet eine **Umkehr der Beweislast**, die von der Bf. als rechtswidrig abgelehnt wird, was aber nichts an der Bindungswirkung des höchstgerichtlichen Erkenntnisses zu ändern vermag (vgl. VwGH 11.9.2014, 2013/16/0018; 20.10.2015, Ra 2015/09/0003). Die Kritik der Bf. ignoriert zudem die ständige höchstgerichtliche Rechtsprechung:

Die Beweislastumkehr ist immer dann von Relevanz, wenn außergewöhnliche Verhältnisse vorliegen. Dies ist dann anzunehmen, wenn eine besonders repräsentative oder auf spezielle Wohnbedürfnisse des Stifters oder einer Begünstigten (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139 etc.) zugeschnittene Liegenschaft vermietet wird, weil für so extravagante und ausgefallene Liegenschaften ein Markt nicht von vornherein als gegeben und bewiesen eingestuft werden kann. Ein Markt wird dafür nur in Ausnahmefällen existieren (vgl. z.B. auch *Marschner*, BFGJournal 2016, 388 oder *Bienert* in *Bienert/Funk*, Immobilienbewertung Österreich, Stand Juli 2007, 361) und ist keinesfalls offenkundig (§ 167 Abs. 1 BAO).

Für solche Fälle weist *Ritz* (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 115 Tz 13) zu Recht darauf hin, dass hier die Bf. eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft (vgl. VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; 9.9.2004, 99/15/0250; 13.9.2006, 2002/13/0091; 25.6.2007, 2004/17/0105). Dies gilt vor allem deshalb, weil es hier um typische Aufwendungen der privaten Lebensführung der Begünstigten (bzw. des Stifters) geht und die Nutzungsüberlassung von Stiftungsvermögen an die Alleinbegünstigte Heike K\*\*\* als Sachzuwendung zum Stiftungszweck gehört. Im Hinblick auf ihre eigene Nähe zum Beweisthema hat die Bf. deshalb von sich aus nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, dass sie – entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung – ihre wirtschaftliche Sphäre betreffen und nicht nur ihrem Stiftungszweck entsprechen (vgl. etwa VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020).

Diese Besonderheit leuchtet auch daraus hervor, dass das Höchstgericht nicht allgemein den Nachweis eines Mietenmarktes fordert, er verlangt vielmehr den Beweis, dass es einen

- funktionierenden Markt
- für Liegenschaften in der gegebenen Bauart und Ausstattung gibt.

Erfordernis ist also, dass auch andere

- wirtschaftlich agierende,
- (nur) am Mietertrag interessierte Investoren
- Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten
- und am Markt gewinnbringend vermieten.

Dazu zählt damit wohl nicht nur der Nachweis, dass solche Objekte (vereinzelt) am Markt angeboten werden. Es inkludiert auch den Nachweis, dass solche Objekte zu einem gewinnbringenden Preis nachgefragt werden.

Ins Leere geht der Einwand, das Finanzamt könne einen Mietenmarkt über die Vergebührung der Mietverträge sowie über die (wohl in diversen Einkommensteuerakten enthaltenen) Vermietungen bei den Lagefinanzämtern selbst erheben. Es geht hier um den Nachweis von Marktverhältnissen in einer Gesamtschau, über die in der Regel nur Berufsgruppen wie Immobilienreuhänder bzw. Immobiliensachverständige verfügen. Dabei gibt es durchaus Fachmeinungen, die schon im Regelfall davon ausgehen, dass Einfamilienhäuser überhaupt keine Renditeobjekte sind, in die fremde Investoren investieren (vgl. *Bienert* in *Bienert/Funk*, Immobilienbewertung Österreich, Stand Juli 2007, 361) und damit einen solchen funktionierenden Markt a priori kritisch gegenüberstehen. Dies zu widerlegen obliegt der Bf.

Eine solche Gesamtschau lässt sich damit weder auf die Finanzverwaltung überwälzen noch durch die Vorlage von überblicksartigen Internetinseraten ersetzen, spiegeln diese doch nicht die tatsächlichen Marktverhältnisse, sondern nur die Erwartungen der Anbieter sowie deren Versuch wider, ihre eigenen Möglichkeiten auszuloten.

Weder ist damit belegt, dass solche Objekte auch nachgefragt wurden und dass die Vermietungen tatsächlich zustande kamen, noch, dass die Eigentümer der Immobilien die Vermietung tatsächlich (nur) deshalb anstrebten, um aus der bloßen Vermietung entsprechende Rendite zu erzielen.

Bei im Internet angebotenen Objekten kann es sich auch um solche handeln, die nicht zur Renditeerzielung erworben bzw. errichtet wurden, sondern die aus anderen Motiven (etwa nur vorübergehend) verwertet werden sollen (temporäre Wohnsitzverlegung der Eigentümer etc.).

Mit Inseraten, die nur einen kleinen Teilaspekt des nachzuweisenden Sachverhaltes beleuchten, kann der vom Höchstgericht geforderte Nachweis deshalb nicht als erbracht beurteilt werden, was man auch daran erkennen mag, dass das Höchstgericht in seiner Entscheidung vom 15. September 2016 der Tatsache keine Bedeutung beigemessen hat, dass die nun neuerlich zum Beweis eines Marktes vorgelegten Beilagen A-F sowie N (siehe Sachverhalt) bereits in der dem VwGH vorliegenden Berufungsentscheidung vom 29. Mai 2013 dargestellt worden waren. Diese Unterlagen reichten ihm offensichtlich nicht als Nachweis eines entsprechenden Marktes.

Abgesehen davon, dass die Bf. – trotz der in der Vorhaltsbeantwortung vom 18. März 2017 behaupteten Beobachtung der Entwicklung des „Marktes“ seit 2002 – erst ab 2010 konkrete Angebote ausdrückte und aufbewahrte und damit für die Vorjahre ihre Beweisvorsorge unterließ, beinhalten die nun zusätzlich vorgelegten Inserate nicht mehr Informationen als die bereits bekannten, beziehen sich nur auf die Zeit ab 2010 und gehen nicht auf die Verhältnisse bei Errichtung bzw. Bezug der Liegenschaft (2006) ein.

### 5.2.2. Abstrakte Renditeberechnung

**Gelingt dem Steuerpflichtigen der Nachweis eines existierenden Marktes nicht**, so ist die Höhe des Nutzungsvorteils mit einer abstrakten Renditeberechnung zu ermitteln. Diese ist danach zu bemessen, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwarten würde. Das ist jene Rendite, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird.

Maßgeblich ist nach der im Streitfall verbindlichen höchstgerichtlichen Rechtsprechung jener Renditesatz der sich bei **optimaler Veranlagung** des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (gegebenenfalls des höheren Verkehrswerts des Objekts) in Immobilien ergibt, wobei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditezinssatz in der **Bandbreite von 3 bis 5 %** (idR in Abhängigkeit von den **Marktverhältnissen** beim **Beginn der Vermietung**) zu erzielen sein müsste. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Körperschaft mindern sich dabei nicht um vom Stifter gewährte Darlehen. Bezogen auf den Beschwerdefall wäre die Miete bei abstrakter Berechnung anhand eines Renditesatzes auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (für Grundstück und Baulichkeiten) von insgesamt EUR 1.782.000 EUR, die entgegen der in der Beschwerde vertretenen Auffassung nicht um Darlehen und Mietvorauszahlungen zu kürzen sind, zu ermitteln.

Daraus lassen sich die folgenden Parameter ableiten:

a) Der Vorteil fließt jeweils **pro rata temporis** zu. Der Ansatz eines verlorenen Bauaufwandes im Jahr des Bezugs des Objektes scheidet aus.

b) Es handelt sich um einen festen, gleichbleibenden Prozentsatz von 3-5%, der während der gesamten Nutzungszeit auf das gesamte eingesetzte Kapital und damit die Bruttoanschaffungs- bzw. Herstellungskosten von **EUR 1.782.000,00** anzuwenden ist.

Da ein zusätzlicher Ansatz einer AfA zu unterbleiben hat, muss der Renditesatz nicht nur diese Position (vgl. auch *Marschner*, BFGJournal 2016, 388), sondern auch den auf die Mietzeit periodisch aufzuteilenden verlorenen Bauaufwand inkludieren.

c) Zu beachten ist, dass für die Bemessung des Renditesatzes vom Fall der **optimalen** Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten in Immobilien auszugehen ist. Er hat sich deshalb wohl jeweils am **oberen Rand einer möglichen Bandbreite** zu bewegen.

d) Das Höchstgericht bezifferte die Bandbreite für den konkreten Fall in Kenntnis des Sachverhaltes und damit der Tatsache, dass das Streitgebäude umfangreich mit mitüberlassener (**Spezial**)**Einrichtung** und einem **Pool** ausgestattet ist. Der als Berechnungsbasis fixierte Basisbetrag von EUR 1.782.000,00 inkludiert Einrichtungsgegenstände etc. in Höhe von etwa EUR 156.000,00 (etwa 8,7% der Gesamtinvestition; Pkt. 2.4.2 UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11) und damit auch dieses Investment. Solche Ausstattungen treiben den Renditesatz nach oben (siehe dazu etwa *Pröll/Baumgartner/Brückner*, SWK 18/2014, 834). Auch das spricht für die Orientierung am **obersten Rand der gegebenen Bandbreite**.

e) Der Renditesatz hat sich ausschließlich auf den **Mietertrag** zu beziehen. Andere Verwertungsüberlegungen (Wertsteigerung, Verkauf etc.) sind dabei auszuklammern (vgl. Rn 14 des Erkenntnisses).

f) Die Vergleichsrendite ist (ausschließlich) von den Marktverhältnissen **beim Beginn** der Vermietung abhängig und ist in den Folgejahren nicht mehr anzupassen. Die Rendite und damit der Nutzungsvorteil bleiben deshalb über die gesamte Nutzungsdauer unverändert. Eine **Marktanpassungsmöglichkeit** der Miete und vor allem eine Mieterhöhung sind deshalb auszublenden.

Allgemein:

Das Höchstgericht spricht nur vom „Renditesatz“ und meint damit offensichtlich die **Bruttorendite**, die sich aus dem Vergleich

- des **Jahresrohertrages** und
- des Kaufpreises bzw. der **Gesamtkosten**

ergibt. Dabei handelt es sich um eine zwar grobe, in der Praxis als Faustwert aber nicht unübliche Kennzahl (vgl. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, 101).

Der **Jahresrohertrag** besteht aus der gesamten „**Kaltmiete**“ ohne Abschläge für Mietausfallswagnis, bestandsbedingte Steuern, nicht weiterverrechnete Betriebs- und Verwaltungskosten sowie ohne Abschlag für die Instandhaltung, (vgl. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, 88).

Die Bruttorendite wird deshalb stets höher sein als der **Liegenschaftszinssatz**, der in der umfangreichen Immobilien-Fachliteratur Verwendung findet (vgl. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, 101 unten).

g) Dieser Liegenschaftszinssatz für Einfamilienhäuser drückt die (Netto)Rendite aus, die ein Anleger für sein mit relativ geringem Risiko eingesetztes Kapital erwartet. Er ist insofern für Einfamilienhäuser mit der langfristigen Veranlagung in **festverzinsliche Wertpapiere** vergleichbar (vgl. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, 94). Die Sekundärmarktrendite bewegte sich 2006 im Bereich von **3,66%** (vgl. Pkt. 2.4.3 UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11).

h) Wertpapiere sind allerdings nominell gebunden und bieten keinen Schutz gegen die **Geldentwertung (Inflation)**. Können die Erträge bei Liegenschaften – wie dies regelmäßig der Fall ist - an den geänderten Geldwert angepasst werden, so schlägt sich das auf den Liegenschaftszinssatz durch einen Abschlag vom Kapitalmarktzinssatz nieder (in der Fachliteratur findet sich hier für Einfamilienhäuser eine Größenordnung von 0,5%).

Ist eine solche Anpassungsmöglichkeit allerdings ausgeschlossen, entfällt ein solcher Abschlag. Das ist hier der Fall, da der VwGH verbindlich postulierte, dass **ausschließlich** die Marktverhältnisse beim **Beginn** der Vermietung heranzuziehen sind (vgl. Rn 13) und damit zukünftige Anpassungsmöglichkeiten wohl auszublenden sein werden.

i) Wertpapiere stellen in aller Regel eine **mobilere** Investition als Liegenschaften dar. Diese Tatsache findet allgemein dadurch Berücksichtigung, dass die erwartete Immobilienrendite über der einer festverzinslichen Kapitalanlage liegt. *Kranewitter* schlägt hier für Einfamilienhäuser einen **Zuschlag von 0,5%** auf die SMR vor (*Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup> (2010), 97).

j) Für die Berechnung des Liegenschaftszinssatzes wird der Reinertrag nach Abzug der Bewirtschaftungskosten (nicht umlagefähige Verwaltungskosten und Betriebskosten, Instandhaltungskosten und Mietausfallswagnis) herangezogen. Der Liegenschaftszinssatz ist auch aus diesem Grund niedriger als die Bruttorendite. Bei neueren Wohnhäusern wird dieser Unterschied jedenfalls in einem Bereich von **0,5% der (Gebäude)Herstellungskosten** liegen, dem in der bewertungsrechtlichen Literatur regelmäßig anzutreffenden Mindestansatz für die Bewirtschaftungskosten (vgl. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, 91; *Bienert in Bienert/Funk*, Immobilienbewertung Österreich (Juli 2007), 350 etc.). Da hier auf Gebäude und Einrichtung etwa 84% der Gesamtinvestition entfallen, schlägt diese Differenz schon deshalb fast ganz durch. Da auch noch Verwaltungskosten und Betriebskosten teilweise von der Privatstiftung getragen wurden (vgl. Pkt. 3.4.3 UFS 26.5.2013, RV/0541-S/11) und das Investment auch aus Spezialeinbauten und einem Pool besteht, erscheint ein Zuschlag von insgesamt **0,5% der Gesamtinvestition** angebracht.

k) Der Liegenschaftszinssatz bildet auch Wertsteigerungs- und Verwertungschancen ab. Je höher diese sind, umso eher wird sich ein Investor auch mit einer niedrigeren laufenden Verzinsung zufrieden geben. Da die hier zu ermittelnde Rendite diese Chancen (und Risiken) auszuklammern hat, muss sie sich im Gegenteil an der oberen Grenze einer Zinsbandbreite orientieren.

**In der Zusammenschau leitet sich die Bandbreite der anzuwendenden Bruttorendite deshalb daraus in freier Beweiswürdigung wie folgt ab:**

Verwendet man als Basis den Zinssatz für festverzinsliche Wertpapiere Mitte 2006 (SMR **3,66%** lt. Pkt. g), so ist dieser um einen Zuschlag für die Immobilität von Liegenschaften (**+0,5%** lt. Punkt i) und einen Zuschlag für die notwendigen Bewirtschaftungskosten von Liegenschaften (**+0,5%** lt. Pkt. j) zu erhöhen.

Das ergibt eine **Vergleichsrendite von 4,66%**.

Verprobt man diese Schätzung mit der obersten Bandbreitengrenze der in der Fachliteratur angegebenen Liegenschaftszinssätze für Einfamilienhäuser, ergibt sich eine Basis von etwa 3,5% (*Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, 94; *Ross-Brachmann*, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen<sup>29</sup>, 442) bis 4,5% (Empfehlung des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs lt. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, 98). Als Durchschnitt ergibt sich daraus ein Liegenschaftszinssatz von **4%**.

Dieser beinhaltet auch die Wertanpassungsmöglichkeit (Inflation), die hier ausgeschlossen werden muss. Aus diesem Grund kommt es zur Erhöhung dieses Prozentsatzes um den bei der Ausmessung des Liegenschaftszinssatzes allgemein in Abzug gebrachten Inflationsabschlag (**+0,5%** lt. Punkt h) und den Zuschlag für die Bewirtschaftungskosten (**+0,5%** lt. Pkt. j).

In Summe ergibt sich daraus eine **Vergleichsrendite von 5%**.

**Der Durchschnitt der beiden Methoden ergibt 4,83% bzw. auf volle Viertelprozentpunkte abgerundet einen Renditesatz von 4,75%.**

Dies deckt sich fast exakt mit dem Renditesatz, den die Bf. schon im Schreiben vom 9. September 2010 (Verfahren UFS RV/0418-S/09) **selbst errechnet** hatte bzw. den sie in der Berufung vom 1. Juni 2011 selbst als ihre Renditeerwartung bezeichnete.

Daraus errechnen sich die auf die Zuwendung an Heike K\*\*\* entfallenden Zuflüsse mit den folgenden Beträgen (Bezug 1. Juli 2006 = 6 Monate in 2006):

	6-12/2006	2007	2008	2009	2010	2011
Basis	1.782.000,00					
davon %	4,75%					
Gesamtnutzung jährlich gerundet	84.650,00					
davon Begünstigte: 50%	42.325,00	42.325,00	42.325,00	42.325,00	42.325,00	42.325,00
Monate	6	12	12	12	12	12
<b>Zuwendung gem. § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 damit</b>	<b>21.162,50</b>	<b>42.325,00</b>	<b>42.325,00</b>	<b>42.325,00</b>	<b>42.325,00</b>	<b>42.325,00</b>

Zu den im Schreiben vom 18. März 2017 dagegen unter Punkt 8 erhobenen Einwendungen ist zu sagen:

- Die **Basis für die Renditeberechnung** wurde vom Verwaltungsgerichtshof – zumindest für den Streitfall – verbindlich mit dem Bruttobetrag von EUR 1.782.000 fixiert. Irrelevant ist deshalb, dass die Vorsteuern vom FA (wie in UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09 rechtskräftig festgestellt) rechtswidriger Weise erstattet wurden.
- Für diesen Fall höchstgerichtlich geklärt ist auch, dass das **Wertsteigerungspotential** der Liegenschaft (von der Bf. mit „Green Value“ bzw. einem Wiederverkauf in Verbindung gebracht) auszuklammern ist.
- Die Bf. unterstellt eine „**langfristige Bindung** der Mieter“ und plädiert deshalb für ein sehr geringes Mietausfallsrisiko. Das kann vom Bundesfinanzgericht nicht nachvollzogen werden, existiert doch real überhaupt keine rechtliche Bindung der Mieter. Eine solche ergibt sich weder aus den mit dem Aktenvermerk des Steuerberaters festgehaltenen Bedingungen noch aus anderen Unterlagen.
- Die Orientierung an der **Obergrenze** der in der Fachliteratur angegebenen Renditesätze ergibt sich – wie schon im Vorhalt vom 24. Jänner 2017 zur Diskussion gestellt – aus der Vorgabe des Höchstgerichtes, vom Fall der **optimalen** Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten in Immobilien auszugehen. Sie ist auch damit zu begründen, dass ein zusätzlicher Ansatz einer AfA (vor allem für die Spezialeinrichtung) zu unterbleiben hat und damit auch der auf die Mietzeit periodisch aufzuteilende verlorene Bauaufwand abzudecken ist.
- Berechtig ist der Einwand, der im Vorhalt vom Jänner 2017 erwähnte „Zuschlag für Immobilität“ sei der zitierten Fachliteratur nicht zu entnehmen.

Hier wurde vom Bundesfinanzgericht im Vorhalt irrtümlich der Begriff „Zuschlag für Immobilität“ anstatt des Begriffes „Abschlag für Geldwertanpassung“ verwendet. Was vom Bundesfinanzgericht im Vorhalt gemeint war, ergab sich allerdings aus dem Hinweis auf die fehlende Wertanpassungsmöglichkeit aufgrund der oben unter Punkt f dargestellten strikten Vorgabe des Höchstgerichtes, die Renditeerwartung und damit die Miethöhe mit dem Beginn der Miete einzufrieren. Im Normalfall drückt die Inflationsanpassungsmöglichkeit den verwendeten Liegenschaftszinssatz nach unten. Hier muss dies aber mangels einer solchen Anpassungsmöglichkeit entfallen, womit der Liegenschaftszins entsprechend zu erhöhen ist.

- Nicht nachvollziehbar ist der Einwand, der Zuschlag für Bewirtschaftung könne der zitierten Fachliteratur nicht entnommen werden. Schon im Vorhalt war klar definiert worden, dass sich die Bruttorendite vom **Jahresrohertrag** ableitet. Der Jahresrohertrag als „Kaltmiete“ unterscheidet sich vom **Jahresreinertrag**, von dem sich der Liegenschaftszins ableitet, schon grundlegend dadurch, dass er - abgesehen vom Mietausfallwagnis - auch die nicht weiterbelastbaren Steuern, Betriebs- und Verwaltungskosten sowie Instandhaltungskosten beinhaltet. Die letztgenannten Positionen bezeichnet man als Bewirtschaftungskosten (vgl. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, 89).

Will man also die Bruttorendite aus dem Liegenschaftszins ableiten, muss man diese Bewirtschaftungskosten zuschlagen. Hier wurden dabei insgesamt nur 0,5% der Herstellungskosten berücksichtigt, was schon allein aufgrund der Instandhaltungskosten und des Mietausfallwagnisses (Hinweis auf *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, 91) und zusätzlich aufgrund der von der Bf. getragenen Betriebskosten notwendig ist (vgl. Grundsteuer und Versicherung in UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11).

Eine Beschwerde der Bf. aufgrund von Unschärfen oder Schätzungsungenauigkeiten wird zusätzlich dadurch vermieden, dass die errechnete Bruttorendite auf volle ¼ Prozentpunkte und damit um 0,08% abgerundet wurde.

### 5.2.3. Gegenleistung der Heike K\*\*\*

Die Bf. brachte im Schreiben vom 13. März 2013 vor, Friedrich E\*\*\* und Heike K\*\*\* seien zwar nicht verheiratet, lebten aber schon seit mehreren Jahrzehnten in einer eheähnlichen Gemeinschaft. Aufgrund dieser Gemeinschaft sei eine allfällige höher als bisher anzusetzende Miete um die Leistungen der Mieter zu kürzen und auf die beiden Nutzer zu verteilen.

In der Stellungnahme vom 18. März 2017 ergänzte die Bf., „aufgrund des eheähnlichen Verhältnisses der beiden Nutzer der Liegenschaft seien die von beiden Parteien erbrachten Gegenleistungen bei der Ermittlung einer allfälligen Nutzungszuwendung zu berücksichtigen“.

Schon vom UFS wurde das Faktum festgestellt, dass die Darstellung der Bf. immer schon von einem Nutzungsverhältnis zwischen ihr und beiden Lebensgefährten ausging (vgl. Aktenvermerk vom 18. August 2005). Das Bundesfinanzgericht folgt deshalb insoweit in freier Beweiswürdigung der Auffassung der Bf. und rechnet den beiden Bewohnern den Nutzen jeweils zu 50% zu.

Schon vom UFS festgestellt wurde auch, dass in diesem Beschwerdeverfahren einzig der Vorteil zu beurteilen ist, der auf die Alleinbegünstigte Heike K\*\*\* entfällt. Von ihr erhielt die Bf. unbestrittenermaßen keinerlei Gegenleistungen, denn sie setzte weder eigene Mittel dafür ein noch wurde behauptet, ihr Lebensgefährte Friedrich E\*\*\* habe ihr für diese Zwecke Mittel zur Verfügung gestellt.

Die buchhalterisch erfasste Gegenleistung bestand ausschließlich in der Auflösung der von Friedrich E\*\*\* dotierten Bilanzposition „Mietvorauszahlung“. Selbst wenn man – entgegen UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11 - davon ausgehen würde, dass diese Position zusammen mit der Position „Darlehen Friedrich E\*\*\*“ steuerliches Fremdkapital der Bf. wäre (zur gegenteiligen Würdigung siehe Pkt. 3.1.2 der Berufungsentscheidung vom Mai 2013), würde diese über Umbuchungen erfolgte Auflösung von jährlich zwischen ca.



EUR 16.000 (2006) und EUR 37.000 (2010 und 2011) nicht einmal dafür ausreichen, den oben errechneten 50%-igen Nutzungsvorteil des Friedrich E\*\*\* (zwischen ca. EUR 21.000 und EUR 42.000) abzugelten.

Dafür, die Auflösung dieser Position auch der Alleinbegünstigten zuzurechnen, fehlt dem Sachverhalt jeder Hinweis. Eine Kürzung des Nutzungsvorteils der Heike K\*\*\* um Gelder ihres Lebensgefährten kam deshalb nicht in Frage.

### 5.3. Zusammenfassung

Wie schon aus den Entscheidungen des UFS (vgl. Pkt. 3.1.1 UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11 unter Hinweis auf Pkt. B/1.1 UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09) klar hervorgeht, erfolgte die Nutzung des Objektes Ort\_A\*\*\* durch Heike K\*\*\* nicht auf Basis eines steuerlich anzuerkennenden Mietverhältnisses, sondern als bloße Gebrauchsüberlassung im Wege der satzungsgemäßen Zuwendung der Bf. an die Alleinbegünstigte.

Für die Zurechnung dieser verdeckten Zuwendung als Einkünfte als Kapitalvermögen kommt es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe Heike K\*\*\* ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist. An diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses knüpft in der Folge der Kapitalertragsteuerabzug bzw. die Haftung für dessen Unterlassung an (vgl. VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170, mwN).

Dass Heike K\*\*\* die Liegenschaft seit Juli 2006 (anteilig) nutzen durfte, wurde niemals bestritten. Da der aus dieser (anteiligen) Nutzung resultierende Vorteil nun als Zuwendung zu qualifizieren ist, floss er ohne Zweifel in den Streitjahren zu. Wie oben unter Punkt 3.2.2 ausführlich dargestellt, wurde die KEST durch die Bf. übernommen. Der KEST-Satz beträgt deshalb 33,33%.

Die Berechnung der auf diesen Vorteil entfallenden Kapitalertragsteuer ergibt damit die folgenden Haftungsbeträge der Bf. für die auf Heike K\*\*\* entfallenden Vorteilszuflüsse (Einkünfte aus Kapitalvermögen):

Zeitraum	6-12/2006	2007	2008	2009	2010	2011
Zuwendung	21.162,50	42.325,00	42.325,00	42.325,00	42.325,00	42.325,00
davon 33,33%						
Kapitalertragsteuer	7.053,46	14.106,92	14.106,92	14.106,92	14.106,92	14.106,92

### 5.4. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch den VwGH ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 4. Mai 2017