

Bemessungsgrundlage für die Nutzungszuwendung einer an den Begünstigten einer Privatstiftung vermieteten Luxusimmobilie

§ 27 EStG

BFG 28.1.2022,
RV/4100364/2011

1. Für eine nach den Vorstellungen des Begünstigten geplante Luxusvilla besteht kein funktionierender Mietenmarkt.
2. Nach der Judikatur liegt die daher erforderliche Renditemiete im Allgemeinen zwischen 3 und 5 %. Eine Vermietung um 3 % pa der Herstellungskosten ist daher keine verdeckte Zuwendung.
3. Eine verdeckte Zuwendung der gesamten Herstellungskosten des Objekts scheidet nach der Judikatur aus, wenn das wirtschaftliche Eigentum (Chance auf Veräußerungsgewinn) bei der Stiftung liegt..

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

2. 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 **Bf1** (Bf) abgeführten abgabenbehördlichen Nachschau hielt der Prüfer in seiner Niederschrift vom 5.7.2010 fest:

"Tz 1 Kapitalertragsteuer

Sachverhalt:

*Mit Stiftungserklärung vom 18.10.2000 wurde die **Bf1** durch Herrn **AA** und seinem damals minderjährigen Sohn **C** **D** **AA** errichtet. Als Erststifter wurde in der Stiftungsurkunde Herr **AA** bestimmt. Ihm stehen sämtliche Stifterrechte solange er am Leben und uneingeschränkt geschäftsfähig ist sowie auf die Stifterrechte nicht verzichtet hat, zu.*

*Zweck der Stiftung ist das Erhalten, Verwalten und Fördern des Stiftungsvermögens, die Versorgung und Unterstützung der Begünstigten (auch angemessene Wohnungsversorgung) und Gewährung von Zuwendungen an bestimmte oder bestimmbar natürliche oder juristische Personen, wenn dafür im Rahmen des Stiftungszweckes gerechtfertigte Gründe vorliegen oder auf Verlangen des Erststifters **AA**.*

Mit gleichem Datum wurde von den Stiftern eine Stiftungszusatzurkunde errichtet. In dieser Urkunde wurden der Stiftung weitere Vermögenswerte zugewendet.

*In dieser Zusatzurkunde wird in Abschnitt 3 ua. bestimmt, dass die Vermögenssubstanz nur für den Erststifter **AA** geschmälert werden darf, wobei ein Mindestvermögen von ATS 1 Million (ursprüngliche Vermögenswidmung) unberührt bleiben muss.*

Feststellungen zur Nachschau (Auftrag vom 25.2.2010):

*Mit Erklärung vom 15.3.2006 hat die **Bf1** als Alleingesellschafterin die **AA** Immobilienverwaltung GmbH gegründet. Diese Gesellschaft hat in weiterer Folge das Wohnhaus "**X** 6" errichtet und dieses seit Dezember 2007 an **AA** vermietet.*

*Das Finanzamt erachtet die Herstellung und Überlassung dieser Immobilie an den Erststifter und GF der Errichterin **AA** als einmalige Zuwendung im Sinne des § 27 Abs. 5 Z. 7 EStG 1988.*

Gem. § 93 Abs. 2 Z.1 lit. d EStG 1988 wird der Privatstiftung als Zuwendende von den Herstellungskosten (einschließlich Umsatzsteuer) des Gebäudes sowie dem laufenden Gebäudeaufwand (brutto) eine Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% vorgeschrieben. Die Berechnung der Bemessungsgrundlage liegt bei.

*Zur weiteren Begründung dieser Rechtsansicht wird auf den schriftlichen Vorhalt vom 24.2.2010 und den BP Bericht vom 8.9.2010 zur St.Nr. **5** - **AA** Immobilienverwaltung GmbH - verwiesen."*

BMGL für die Zuwendungsbesteuerung gemäß § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 iVm § 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988

Baukosten netto (2006, 2007,2008)	KJ 2007	KJ 2008
Gebäude	3.617.072,95	547.388,37

Außenanlagen	442.710,78	279.837,49
Einrichtung	293.965,35	24.674,13
Vorsteuer	868.210,57	170.380,00
Zwischensumme	5.221.959,65	1.022.279,99
Lfd. Gebäudeaufwand (ohne Zinsen)	21.191,55	112.338,71
VSt laufender Aufwand	514,83	11.645,25
Zwischensumme	21.706,38	123.983,96
BMGL-KEST	5.243.666,03	1.146.263,95
KEST 25 %	1.310.916,51	286.565,99
KEST gerundet	1.310.917,00	286.566,00
Entrichtete KEST 2008 Miete ***X***		-42.075,00
Vorschreibung 2007/2008		244.491,00

Das Finanzamt folgte den Feststellungen bzw. der Rechtsansicht des Prüfers und erließ einen Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend KEST für den Zeitraum 2007 bis 2008, mit welchem KEST iHv € 1.555.407,50 (kumuliert) vorgeschrieben wurde.

Mit **Beschwerde** vom 26.3.2011 (in der Diktion vor In-Kraft-Treten des FVwGG 2012 Berufung genannt) wandte sich die Bf in verlängerter Frist gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid und beantragte dessen Aufhebung.

In der Begründung des Rechtsmittels führte die Bf aus, die Liegenschaft, auf welcher die Villa von Seiten der ***AA*** Immobilienverwaltung GmbH errichtet und sodann an ***AA*** vermietet worden sei, befinde sich im Eigentum von ***AA***. Die Liegenschaft sei zunächst land- und forstwirtschaftlich genutzt worden; ***AA*** sei im Zeitpunkt des Erwerbes Landwirt gewesen.

Mit Bescheid vom 14.3.2006 habe die Gemeinde ***G1*** der ***Bf1*** die Baubewilligung zur Errichtung des beantragten Wohnhauses auf den Grundstücken ***2*** und ***3*** der KG ***1*** erteilt. In der Folge sei die Baubewilligung für das besagte Bauvorhaben im Weg der Erlassung eines beantragten Feststellungsbescheides durch die Gemeinde von der ***AA*** PS auf die ***AA*** Immobilienverwaltung GmbH übergegangen.

Mit dem am 5.10.2006 abgeschlossenen Vorvertrag habe sich die ***AA*** Immobilienverwaltung GmbH als Vermieterin verpflichtet, das auf den gegenständlichen Grundstücken zu errichtende Gebäude (Wohnhaus) an die ***Bf1*** zu vermieten. Nach Abschluss der Bauarbeiten im Jahre 2007 habe die ***AA*** Immobilienverwaltung GmbH mit Datum 21.11.2007 ***AA*** (und nicht der ***Bf1***) ein Anbot auf Abschluss eines Mietvertrages unterbreitet, das vom Mieter durch Übergabe eines Kautionsparbuches konkludent angenommen worden sei.

Die ***AA*** Immobilienverwaltung GmbH habe die Errichtung des Objektes auf Grundlage eines Baurechtsvertrages durchgeführt. Zum Zwecke der Baurechtsbegründung habe ***AA*** an den gegenständlichen Liegenschaften das Baurecht der ***AA*** Immobilienverwaltung GmbH entgeltlich eingeräumt. Das Baurecht habe sich dabei auf alle Teile des Grundstücks ***4*** der KG ***1*** erstreckt, somit auch auf Zu- und Abfahrflächen, Abstellflächen, Garten, etc.

Der Baurechtsvertrag selbst mit einer Baurechtsdauer von 99 Jahren sei aufgrund der komplexen Grundstückssituation erst mit 2.4.2009 grundbücherlich durchgeführt worden.

Im Jahre 2008 seien die Anteile der ***AA*** Immobilienverwaltung GmbH zu 99 % an die ***AA*** Holding GmbH übertragen worden, deren alleinige Gesellschafterin die ***Bf1*** gewesen sei.

Das Wohnhaus selbst bestehe aus drei selbstständig vermietbaren Einheiten. Der monatliche Mietzins betrage € 17.348,03 exklusive BK. Das Gebäude weise eine gehobene, luxuriöse Ausstattung auf. Der monatliche Mietertrag belaufe sich auf € 12/m². Die Errichtungskosten würden sich auf € 3.120/m² netto belaufen.

In rechtlicher Hinsicht führte die Bf aus, dass die Annahme, wonach die gesamten Herstellungskosten des Objektes eine Zuwendung iSd § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 darstelle, nur dann zutreffend wäre, wenn davon auszugehen sei, dass die Errichtung des Objekts

durch die ***AA*** Immobilienverwaltung GmbH zu einer verdeckten Ausschüttung an die ***Bf1*** geführt habe, die diese an den Begünstigten im Rahmen einer Zuwendung weitergeleitet habe.

Für die Beurteilung dieser Frage sei zu beachten, dass die verwaltungsgerichtliche Judikatur die Errichtung von Gebäuden, welche dem Gesellschafter zur privaten Nutzung überlassen werden, unter bestimmten Umständen als "verdeckte Ausschüttung an der Wurzel" qualifiziere. Dies lasse sich auch aus § 7 Abs. 2 KStG ableiten. Ein Wirtschaftsgut, welches von der Kapitalgesellschaft objektiv erkennbar privaten Zwecken der Gesellschafter diene oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt sei, stelle unter bestimmten Voraussetzungen notwendiges Privatvermögen dar und könne daher in diesen Fällen nur zum außerbetrieblichen bzw. der steuerneutralen Vermögen der Gesellschaft gezählt werden. In diesen Fällen gehe die Verwaltungspraxis von einer verdeckten Ausschüttung der vollen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes an die Gesellschafter aus (vgl. BMF 5.12.2008, ESt/KSt/Umgründungssteuer-Protokoll 2008, ARD 5927/10/2009; Pröll, ÖStZ 2009, 288).

Für die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen eine dem Gesellschafter zur privaten Nutzung überlassene Wohnimmobilie zum steuerneutralen Vermögen der Gesellschaft zähle, sei auf die durch die höchstgerichtliche Judikatur geprägten Abgrenzungskriterien hinzuweisen. So etwa führe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 23.2.2010, 2007/15/0003, aus, bei der Nutzung von den Gesellschaftern überlassenen Gebäuden sei zu unterscheiden zwischen Immobilien, die jederzeit im betrieblichen Geschehen (bspw. durch Vermietung) einsetzbar seien und solchen, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse der Gesellschafter abgestimmte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt seien. Erstere würden Betriebsvermögen darstellen und zu keiner verdeckten Ausschüttung an der Wurzel führen. Sollten derartige Immobilien zu einem unangemessenen Mietzins vermietet werden, so liege eine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen angemessenem und tatsächlich verrechnetem Mietzins vor. Sollte hingegen der derzeitige Einsatz einer Immobilie im betrieblichen Geschehen der Gesellschaft nicht gegeben sein, dann würde diese auch nicht zum Betriebsvermögen zählen und wäre dementsprechend von einer Wurzelausschüttung (verdeckte Ausschüttung der ***AA*** Immobilienverwaltung GmbH an die ***Bf1***) auszugehen.

Die vom Finanzamt diesbezüglich vertretene Rechtsauffassung, dass die verfahrensgegenständliche Wohnimmobilie steuerneutrales Vermögen darstelle, sei insbesondere vor dem Hintergrund, dass Unternehmensgegenstand der ***AA*** Immobilienverwaltung GmbH der Erwerb, die Verwaltung und die Veräußerung von Liegenschaften und Immobilien sowie der Betrieb sonstiger gewerblicher Unternehmen und der Handel mit Waren aller Art sei, nicht aufrechtzuhalten. Hinzu komme, dass das errichtete Objekt aus drei voneinander getrennten Einheiten bestehe, von denen eines tatsächlich an einen Fremdmietler (Anm.: Top 3 an ***MieterR***, ab 04/2009 bis 12/2011) vermietet worden sei. Top 2 sei derzeit aufgrund eines Wasserschadens nicht vermietbar.

Weiters sei der Argumentation des Finanzamtes, wonach die Immobilie auf die individuellen Bedürfnisse des ***AA*** zugeschnitten sei, nicht überzeugend. So werde einerseits durch die Gebrauchsüberlassung selbst der betriebliche Zweck der Gesellschaft verwirklicht. Soweit die Behörde davon ausgehen sollte, dass das Objekt nur an den Stifter und Begünstigten vermietbar sei und somit kein Markt für die Vermietung an Dritte bestehe, so decke sich eine derartige Vermutung nicht mit der allgemeinen Lebenserfahrung. Zum ersten sei festzuhalten, dass laut Mietanbot das Mietverhältnis jederzeit aufgelöst werden könne, was zur Folge habe, dass die Immobilie jederzeit objektiv für eine Vermietung am Markt einsetzbar sei. Es entspreche der Lebenserfahrung, dass sehr wohl ein Markt für die Anmietung von Luxusimmobilien bestehe. Gerade bei Luxusimmobilien sei es geradezu geschäftstypisch, dass diese nach den Wünschen und Vorstellungen des Mieters adaptiert werden. Aus der Sicht einer Immobilienverwaltungsgesellschaft würden daher auch Luxusimmobilien zu jenen zählen, welche jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar seien. Gegenständiglich könne das Objekt mit relativ geringen Umbaukosten in sieben weitere Wohneinheiten untergliedert werden. Unter Zugrundelegung der Baukosten von Euro € 3.120/m² sowie eines erzielbaren marktüblichen Zinssatzes von zwischen 12 und 13 €/m² würde sich eine durchschnittliche Jahresrendite von ca. 4,5 % ergeben. Eine derartige Renditenhöhe sei jedenfalls fremdüblich.

Nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur stelle die Fremdüblichkeit selbst kein Kriterium zur Beantwortung der Frage nach der verdeckten Ausschüttungen an der Wurzel dar. Entscheidend sei, ob das Objekt jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar sei bzw. seiner Erscheinung nach (besonders repräsentatives Gebäude bzw. speziell auf die Wohnbedürfnisse zugeschnitten) für private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sei. Selbst wenn man im konkreten Fall entgegen der vorstehenden Analyse davon ausgehen sollte, dass das Objekt gemäß seiner Erscheinung für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sei, würde sich die von der Abgabenbehörde vorgenommene Vorschreibung der KEST für eine Zuwendung der ***Bf1*** an den Begünstigten inhaltlich als rechtswidrig erweisen.

Wenn - wie im gegenständlichen Fall - die Tochtergesellschaft einer Privatstiftung an den Begünstigten der Privatstiftung eine Immobilie vermiete, so sei zunächst davon auszugehen, dass die zum steuerneutralen Vermögen ergangene Rechtsprechung anzuwenden sei, da der Begünstigte der Privatstiftung dem Gesellschafter (im ggst Fall der ***Bf1***) nahe stehe. Wird die Nutzung einer dem Gesellschafter nahestehenden Person ermöglicht und wird hierdurch eine verdeckte Ausschüttung verwirklicht, so sei nach völlig herrschender Meinung und ständiger Rechtsprechung von einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter selbst auszugehen, der in weiterer Folge den aus der verdeckten Ausschüttung erlangten Vorteil an die ihm nahestehende Person (***AA***) weiterleite. Im vorliegenden Fall sei somit Empfänger der verdeckten Ausschüttung an der Wurzel die ***Bf1***, auf deren Ebene die ankommende Ausschüttung gemäß § 10 KStG steuerfrei zu stellen sei.

Es sei aber davon auszugehen, dass eine Zuwendung der Herstellungskosten des Objektes nach Art einer vA an der Wurzel im Verhältnis zwischen Privatstiftung und ihrem Begünstigten aus mehrfachen Gründen nicht verwirklicht worden sei. So sei festzuhalten,

dass die Privatstiftung keine Körperschaft gemäß § 7 Abs. 3 EStG sei, wenn sie als gläserne Privatstiftung iSd § 13 KStG zu qualifizieren sei. Davon sei gegenständlich auszugehen. Die Privatstiftung verfüge somit ausschließlich über außerbetriebliches Vermögen. Die Herstellung der Wohnimmobilie und deren Überlassung an den Begünstigten bedinge somit keine Überführung aus dem Betriebsvermögen in die steuerneutrale Sphäre der Privatstiftung. Eine Zuwendung in Höhe der Errichtungskosten sei damit auszuschließen (vergleiche *König*, RdW 2002/323; *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungssteuerrecht 2010, 327). Dementsprechend würden auch die Stiftungsrichtlinien 2009 in Rz 252 vorsehen, dass lediglich der Nutzwert auf Basis des Mittelwertes aus der Summe der der angemessenen Verzinsung des investierten Kapitals und der AfA und dem üblichen Mittelpreis des Verbraucherorts zu ermitteln sei.

Von einer Zuwendung in Höhe der Errichtungskosten würde nur dann auszugehen sein, wenn seitens der Behörde der Nachweis geführt würde, dass das wirtschaftliche Eigentum an der Immobilie selbst dem Begünstigten übertragen worden wäre. Dies liege im gegenständlichen Fall allerdings nicht vor. Allein der Zuschnitt der Immobilie auf die Bedürfnisse des Begünstigten vermöge kein wirtschaftliches Eigentum des Begünstigten am nämlichen Objekt zu begründen. Das wirtschaftliche Eigentum am Objekt sei ertragsteuerlich vielmehr der Sphäre der Körperschaft zuzurechnen, womit nur die Nutzung an den Begünstigten als zugewendet gelten könne. Der Wert der Zuwendung bestehe allenfalls in der Differenz zwischen dem Wert der Nutzung und der tatsächlich bezahlten Miete.

Im Zuge des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens führte der damals zuständige Richter einen Ortsaugenschein am Objekt durch und fertigte eine Vielzahl von Lichtbildern an. Weiters erfolgte die Erforschung des Sachverhaltes in Form von zwei Ergänzungs- bzw. Bedenkenvorhalten.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 31.10.2018 wiederholte die nunmehrige steuerliche Vertretung das bisherige zur ggst Thematik erstattete Vorbringen und führte ergänzend aus, dass eine Zuwendung der Herstellungskosten des Objektes im Verhältnis zwischen Privatstiftung und ihren Begünstigten aus mehrfacher Sicht nicht verwirklicht worden sei: Zum einen sei festzuhalten, dass die Privatstiftung keine Körperschaft im Sinne des § 7 Abs. 3 EStG 1988 sei, wenn diese - wie ggst vorliegend - als gläserne Privatstiftung iSd § 13 KStG zu qualifizieren sei. Die **Bf1** verfüge ausschließlich über außerbetriebliches Vermögen. Die Herstellung eines Wohnobjektes durch eine Privatstiftung und dessen Überlassung an den Begünstigten würde somit keine Überführung aus dem Betriebsvermögen in die steuerneutrale Sphäre der Privatstiftung bedingen und damit keine vA an der Wurzel auslösen.

Von einer Zuwendung in Höhe der Errichtungskosten könne nur dann ausgegangen werden, wenn das wirtschaftliche Eigentum an der Immobilie selbst an den Begünstigten übertragen worden sei. Ein derartiger Sachverhalt liege gegenständlich nicht vor. Das Abstellen auf die Bedürfnisse des Begünstigten im Zuge der Bauplanung vermöge kein wirtschaftliches Eigentum des Begünstigten zu begründen. Das Objekt sei ertragsteuerlich vielmehr der Sphäre der Körperschaft zuzurechnen. Damit könne allerdings nur noch die Nutzung den Begünstigten zugewendet werden. Der Wert der Zuwendung bestehe lediglich in der Differenz zwischen dem Wert der Nutzung und der entrichteten Miete, sofern diese der Höhe nach fremdunüblich sei.

Über die Beschwerde hat das Gericht erwogen:

Die im Jahre 2000 errichtete Bf weist in ihrer Stiftungsurkunde **AA** als Erststifter und dessen Sohn **C** **D** als Zweistifter aus.

Im Dezember 2005 beantragte die Bf bei der Gemeinde **G1** als Baubehörde erster Instanz die Bewilligung für die Errichtung eines "Wohnhauses mit Garage, Carport, etc. für Familie **AA**". Die Liegenschaft, auf welche das Wohnhaus errichtet werden sollte, stand im Eigentum von **AA**.

Mit Datum 14.3.2006 erteilte die Baubehörde der Bf die Bewilligung für die Errichtung des beantragten Gebäudes. Dieses Recht wurde in der Folge über Antrag der Bf per Feststellungsbescheid an die **AA** Immobilienverwaltung GmbH übertragen.

Mit Datum 5.10.2006 schloss die **AA** Immobilien GmbH mit der Bf einen Vorvertrag ab, mit welchem die Erstgenannten die Vermietung der ggst Immobilie an die Bf ab Fertigstellung (voraussichtlich 1.11.2007) vereinbarte. Die Mieterin (Bf) gab einen Kündigungsverzicht für die Dauer von 10 Jahren ab. Der Mietzins soll sich an den Herstellungskosten orientieren und belaufe sich unter Zugrundelegung der voraussichtlichen Baukosten von € 4,0 Mio bei einem Zinssatz von 3% und einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer von 90 Jahren auf 10.750 (kalt). Als Kautions wurde ein Betrag von 3 Monatsmieten in Form eines Sparbuches bzw. einer Bankgarantie vereinbart. Für die Bf bestand die Verpflichtung den Mietvertrag über die erst zu errichtende Immobilie bis zum 30.9.2007 hin abzuschließen. Es wurde vereinbart, dass im Falle des Nichtabschlusses die Mieterin verpflichtet ist, allfällige Leerstellungskosten in der Höhe bis zu einer Jahresmiete zu tragen.

In weiter Folge begründete die **AA** Immobilienverwaltung GmbH als Vermieterin das Mietverhältnis nicht mit der **Bf1**, sondern mit **AA**. So wurde **AA** ein Mietanbot, datiert mit 21.11.2007, auf Abschluss eines Mietvertrages über Top 1 des Objektes im Ausmaß von 786,35 m² samt 2 KFZ Abstellplätze und Carport sowie die Mitbenützung des Wellnessbereiches im EG und OG unterbreitet. Diese Anbot existiert in zwei Versionen: In der dem Betriebsprüfer vorgelegten Version wurde ein Mietzins von € 17.348,08 zzgl. BK und USt ausgewiesen. Diese Version - dies wurde im Zuge der im verwaltungsgerichtlichen Verfahren erstatteten Vorhaltsbeantwortung vom 31.10.2018 erstmals vorgebracht - würde lediglich eine Präzisierung jenes Angebotes darstellen, welches die **AA** Immobilienverwaltungs GmbH an **AA** (als feststehenden Mieter) am 21.11.2007 erstellt habe und welches einen monatlichen Mietzins von € 10.750 ausweise. Das wesentlich später, vermutlich erst im Frühjahr 2009 erstellte Anbot mit dem ausgewiesenen Mietzins von € 17.348,08 (Anbot 2, datiert mit 21.11.2007) enthielt jenen Mietzins, der nach

endgültiger Fertigstellung des Gebäudes auf Grundlage der insgesamt anerlaufenen Herstellungskosten ermittelt, anfiel. Im Verfahren RV/4100339/2011 (**AA** Immobilienverwaltungs GmbH) räumte die Bf ein, dass **AA** bei der Abfassung des präzisierenden Angebotes, welches von **AA** als Gf der Vermieterin ohne Beziehung eines Rechtsbestandes verfasst worden sei, Fehler unterlaufen seien.

In den Zeiträumen 2006 und 2007 war die Bf (**Bf1**) Alleingesellschafterin der Immobilienverwaltungs GmbH. **AA** (Erststifter und Alleinbegünstigter der **AA** PS) übte bei der **AA** Immobilienverwaltung GmbH (wie auch bei der **AA** Holding GmbH) die Alleingeschäftsführung aus.

Mit 1.1.2008 gründete die **Bf1** die **AA** Holding GmbH. Diese war Mehrheitsgesellschafterin (99%) der **AA** Immobilienverwaltungs GmbH; Alleingesellschafterin der **AA** Holding GmbH war die **Bf1**. Minderheitsgesellschafterin der Immobilienverwaltungs GmbH ab 1.1.2008 war die **AA** PS.

Die Kernfrage in Bezug auf die hier zu beurteilende Beschwerde ist jene, ob die Herstellung eines luxuriös ausgeführten Wohnhauses über Zwischenschaltung der Immobilienverwaltung GmbH für **AA** als Begünstigten und Erststifter eine Zuwendung iSd § 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988 in Höhe der gesamten Herstellungskosten des Gebäudes darstellt. Dies würde zu einer BMGL für die KEST in der im angefochtenen Bescheid ausgewiesenen Höhe führen.

In rechtlicher Hinsicht ist dazu festzuhalten:

Zuwendungen von Privatstiftungen sind unentgeltliche Vermögensübertragungen an Begünstigte oder Letztbegünstigte, die in offener oder in verdeckter Form erfolgen. Diese können als Geld, Sach- oder sogenannte Nutzungszuwendungen (geldwerter Vorteil) gewährt werden. Werden geldwerte Vorteile, wie etwa die Nutzungsüberlassung von Immobilien oder Wirtschaftsgütern, zugewendet, stellt sich die Frage, mit welchem Wert solche Zuwendungen anzusetzen sind. In seinem Erkenntnis vom 15.9.2016, 2013/15/0256 äußerte sich der VwGH zur Thematik, wie denn die Bewertung der Nutzungszuwendung einer Luxusimmobilie bei fehlendem funktionierendem Mietmarkt zu bewerten ist. Demzufolge ist für die Ermittlung einer angemessenen Miete, die ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet und die als Vergleichsmaßstab im Hinblick auf die vom Begünstigten tatsächlich entrichteten Mietentgelt heranzuziehen ist, jener Renditesatz maßgeblich, der sich bei optimaler Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien ergibt. Nach der höchstgerichtlichen Judikatur müsste im Allgemeinen ein Renditezinssatz in der Bandbreite zwischen 3 und 5% zu erzielen sein. Dieser Prozentsatz ergibt sich in Abhängigkeit von den jeweiligen Marktverhältnissen bei Vermietungsbeginn. Vorteile, die Begünstigten daraus erwachsen, dass die Luxusimmobilie nach ihren Vorstellungen geplant und ausgestattet worden ist, werden pro rata temporis konsumiert und somit durch den laufenden Ansatz einer (investitionsbedingt) höheren Miete erfasst.

Vorab ist also zu unterscheiden, ob ein funktionierender Mietmarkt vorliegt oder ob ein derartiger fehlt. Im ersten Fall ist die ortsübliche Marktmiete als Beurteilungsmaßstab für das Vorliegen einer Zuwendung an Begünstigte heranzuziehen.

Fehlt - wie im vorliegenden Fall - ein funktionierender Mietmarkt ist die abstrakte "Renditemiete" zu ermitteln, welche nun den Beurteilungsmaßstab für das Vorliegen einer Zuwendung an Begünstigte darstellt.

Wie aus dem Erkenntnis des BFG, Gz RV/4100339/2011 (betrifft **AA** Immobilienverwaltung GmbH) hervorgeht, lässt sich im vorliegenden Fall ein funktionierender Mietmarkt in Bezug auf die zu beurteilende Immobilie nicht nachweisen. Im genannten Erkenntnis wurde zudem festgehalten, dass sich die Renditemiete am untersten Ende der durch den VwGH vorgegebenen Skala bewegt (rd. 3 %).

Aus diesem Grunde wird das Vorliegen einer Kest-pflichtigen Zuwendung in der Höhe der Differenz zwischen Renditemiete und tatsächlich bezahlter Miete vom Gericht nicht erkannt.

Wenn das Finanzamt als Bemessungsgrundlage für die KEST die gesamten Herstellungskosten des Objektes ansetzt, so vermag das Gericht diese Auffassung aufgrund folgender Überlegungen nicht zu teilen.

Auch wenn die Immobilie aufgrund ihrer Spezialität nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar ist, so rechtfertigt dies nicht die Annahme einer Ausschüttung in Höhe der vollen Herstellungskosten. Eine Voraussetzung hierfür wäre, nebst den in der Beschwerde bzw. den nachgelagerten Eingaben relevierten Gründe, dass das wirtschaftliche Eigentum am Objekt auf den Begünstigten (Mieter) übergeht.

Der VwGH hat sich in einer Reihe von Erkenntnissen, welche die Überlassung von gesellschaftseigenen Immobilien an den Ges-Gf zum Gegenstand hatten, mit der Thematik der vA, des außerbetrieblichen Vermögens und des wirtschaftlichen Eigentums an der überlassenen Immobilie beschäftigt und seine Judikatur immer weiter präzisiert. Nach der höchstgerichtlichen Judikatur kann aus der fremdunüblichen Errichtung und Überlassung einer Immobilie an den Anteilsinhaber kein wirtschaftliches Eigentum abgeleitet werden (zu den allgemeinen Voraussetzungen für wirtschaftliches Eigentum zB VwGH 25.6.2014, 2010/13/0105; 28.5.2015, 2013/15/0135).

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung rechtfertigen Verwaltungs- und Nutzungsrechte, insbesondere ein Fruchtgenussrecht, nicht, die Sache, an der solche Rechte bestehen, dem Berechtigten zuzurechnen (vgl. VwGH 17.2.1992, 90/15/0117, mwN; Ritz, BAO⁵, § 24 Tz 9, und *Doralt/Toifl*, EStG14, § 2 Tz 114). Dasselbe gilt für ein Mietrecht, wie es im gegenständlichen Fall vorliegt.

Weiters ist nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen oder das Risiko von Wertminderungen trägt. Dass der Erststifter und Mieter ***AA*** derartigen Chancen und Risiken tragen würde, geht weder aus den Feststellungen des Finanzamtes noch aus den vertraglichen Vereinbarungen hervor. Für eine derartige Annahme bestehen auch sonst keinerlei Anhaltspunkte.

Dass der Erststifter in Bezug auf die Privatstiftung, die Holding GmbH und in Bezug auf die Immobilienverwaltung GmbH eine bestimmende Stellung innegehabt hat, ändert nichts am Trennungsprinzip. Die Villa befand sich im Streitzeitraum 2006 bis 2008 auf Grund der Baurechtsvereinbarung vom 11.5.2006 (AB 31) im Eigentum der Immobilienverwaltung GmbH, welche im Falle einer Veräußerung auch die Gewinnchancen (bzw. Verlustrisiko) getragen hätte (siehe auch Vertrag vom 19.10.2017 AB 28 b, in welchem der Grundbuchsstand betreffend das Grundstück ***4*** KG **** im Zeitraum 2009 bis 19.10.2017 erkennbar ist).

In dem das Finanzamt für den Streitzeitraum in Bezug auf die Villa offenbar vom Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Erststifter ausgegangen ist, hat es die Rechtslage verkannt (vgl. VwGH vom 25.6.2014, 2010/13/0105).

Begründung nach § 25a Abs. 1VwGG

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

Die genannten Voraussetzungen liegen gegenständlich nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. Jänner 2022