

# Gebrauchsüberlassung einer Wohnimmobilie durch Privatstiftung an Begünstigte/ Darlehenshingabe durch den Stifter

§§ 15, 19, 27, 93, 95,  
96 EStG 1988, § 27  
PSG

UFS 29.05.2013, GZ  
RV/0541-S/11

1. **Angehörigenjudikatur: Ein Mietverhältnis zwischen einer Privatstiftung (als Vermieterin) und Stiftern bzw. Begünstigten (als Mieter) betreffend ein Wohnhaus, das nach der individuellen Planung der künftigen Bewohner neu errichtet wurde, ist steuerlich nicht als erwiesen anzunehmen, wenn es den Kriterien für Angehörigenverträge nicht entspricht.**
2. **Angehörigenjudikatur: Leistet der Stifter an die von ihm errichtete Privatstiftung hohe Zahlungen aus dem Titel „Mietvorauszahlung“ oder „Darlehen“, so handelt es sich dabei nicht um Fremdkapital, sondern eigenkapitalersetzende Zuwendungen, die bei der Berufungswerberin zu steuerlichem Eigenkapital führen, wenn keine Genehmigung aller übrigen Mitglieder des Stiftungsvorstands und des Gerichts vorliegt (§ 17 Abs. 5 PSG) und weder ein steuerlich anzuerkennender Mietvertrag noch dokumentierte Abmachungen über die Rückzahlung, Verzinsung und Besicherung dieser Beträge existieren.**
3. **Zuwendungen einer Privatstiftung sind steuerlich demjenigen zuzurechnen, der den Vorteil aus der Zuwendung tatsächlich nutzen kann. Bewohnen zwei der Stiftung nahe stehende Personen (z.B. Stifter oder Begünstigte) zusammen ein Wohnhaus der Privatstiftung unentgeltlich, fließt der Vorteil der kostenlosen Gebrauchsüberlassung beiden anteilig zu jeweils 50% zu.**
4. **Bewertung der Vorteile aus der Nutzungszuwendung durch Privatstiftungen: Diese sind mit den Kosten anzusetzen, die dem konkret Begünstigten entstanden wären, wenn er sich den Vorteil am Markt selbst beschaffen hätte müssen („fiktive Anschaffungskosten“). Dieser Wert muss deshalb die individuellen Verhältnisse des Bereicherten berücksichtigen, zu denen neben seiner Bonität auch die Fragen zählen, ob er als Letztverbraucher die gesetzliche Umsatzsteuer zu tragen hätte und wie viel Eigenmittel er einzusetzen in der Lage und bereit ist.**
5. **Verlorener Bauaufwand als Nutzungsvorteil: Nutzen Stifter oder Begünstigte eine von der Privatstiftung nach ihren persönlichen Wünschen errichtete Luxusvilla ohne steuerlich anzuerkennenden Nutzungsvertrag und nimmt die Stiftung dabei Investitionen in Kauf, die im Rahmen einer nachfolgenden fremdüblichen Verwertung nicht werthaltig sind, liegt in Höhe des nicht werthaltigen Teils schon bei Bezug der Immobilie eine Zuwendung sui generis vor. Dies trifft etwa auf luxuriöse und extrem moderne Bauausführungen zu, die von fremden Käufern nicht mehr voll honoriert werden. Der verlorene Bauaufwand kann nach der Fachliteratur in vielen Fällen 10%, unter Umständen aber auch 15 bis 20% betragen.**
6. **VwGH-Beschwerde zur Zl. 2013/15/0256 eingebracht.**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der [Z-Privatstiftung] (FN [#####6]h), [Anschrift\_Berufungswerberin], vertreten durch Hrn. [Steuerberater], [Anschrift\_Stb], vom 1. Juni 2011 und 3. August 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch Mag. Dieter Lukesch, vom 28. April 2011 und 29. Juni 2012 betreffend die Haftung für die Abfuhr von Kapitalertragsteuer (§ 95 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 202 BAO und § 224 BAO) aufgrund des Zuflusses von Kapitalerträgen gem. § 93 EStG 1988 (unentgeltliche Nutzung des Hauses in [XXXX]) an [Begünstigte] von

- ▶ Juli bis Dezember 2006 (Bescheid vom 28. April 2011),
- ▶ Jänner bis Dezember 2007 (Bescheid vom 28. April 2011),
- ▶ Jänner bis Dezember 2008 (Bescheid vom 28. April 2011),
- ▶ Jänner bis Dezember 2009 (Bescheid vom 28. April 2011),
- ▶ Jänner bis Dezember 2010 (Bescheid vom 29. Juni 2012), und
- ▶ Jänner bis Dezember 2011 (Bescheid vom 29. Juni 2012)

entschieden:

Die Haftungsbescheide werden abgeändert. Die [Z-Privatstiftung] wird für die folgenden Kapitalertragsteuerbeträge in Anspruch genommen:

Zeitraum	7-12/2006	1-12/2007	1-12/2008	1-12/2009	1-12/2010	1-12/2011
Kapitalertragsteuer	39.514,59	15.882,92	16.623,01	15.855,50	15.968,58	15.938,83

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist eine nach österreichischem Recht errichtete Privatstiftung, die ursprünglich als [Z-Stiftung] im Firmenbuch (FN [#####]h) registriert war. Seit 9. Februar 2012 heißt sie [Z-Privatstiftung]. Es existiert in ganz Österreich keine andere Privatstiftung, die [Stifter] als Teil ihrer Bezeichnung trägt.

In dieser Entscheidung wird aus Vereinfachungsgründen die Bezeichnung [Z-Stiftung] verwendet werden.

### 1 Verfahrensgang

Die Berufungswerberin ist eine Privatstiftung. Ihre drei Stiftungsvorstandsmitglieder waren jeweils mit einem weiteren Vorstandsmitglied kollektiv zeichnungsberechtigt. Zwei davon fungierten auch als Stifter ([Stifter] und dessen Bruder [C\*\*\*Z\*\*\*]), einer ist hauptberuflich Anwalt ([Fremdvorstand\_RA]). Mit Stiftungszusatzurkunde vom 10. April 1998 wurde die Stifterin [Begünstigte] zur Alleinbegünstigten berufen.

Bezüglich des Verfahrensganges sowie der Historie des hier zu beurteilenden Sachverhaltes darf auf drei Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats 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).

Die [Z-Stiftung] erwarb 2002 ein unbebautes Grundstück und errichtete darauf von Herbst 2005 bis Mitte Juli 2006 (Bezug) bzw. Sommer 2007 (förmliche Bauvollendungserklärung) ein Einfamilienhaus, das sie **ab Juli 2006** an [Stifter] (Stifter und Stiftungsvorstand) und [Begünstigte] (dessen Lebensgefährtin, Stifterin und Alleinbegünstigte) zu Wohnzwecken überließ. Den Rechtsgrund für die Nutzung durch diese beiden Personen sah die Berufungswerberin in einem Mietverhältnis.

Laut Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters vom 18. August 2005 bestand ein Mietverhältnis zwischen der Berufungswerberin sowie [Begünstigte] und [Stifter]. (vgl. UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09, Punkt A/3.1). Anlässlich eines Erörterungsgesprächs gab [Stifter] (Stifter, Stiftungsvorstand und Bewohner des Hauses) am 5. Oktober 2010 an, die Begünstigte [Begünstigte] sei zwar seine Lebensgefährtin, nicht aber Mieterin des Gebäudes gewesen (vgl. UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09, Punkt A/4.2.1).

Der Unabhängige Finanzsenat sprach im Jänner bzw. Februar 2011 zur Umsatzsteuer 2005 und 2006 rechtskräftig aus, dass das behauptete **Mietverhältnis** aus mehreren Gründen **steuerlich nicht als erwiesen anzusehen und anzuerkennen ist** und damit keine steuerlich relevante, unternehmerische Betätigung vorliegt (vgl. UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09, Punkt B/1.1 und B/1.2). Obwohl die Berufungswerberin diese Berufungsentscheidung nicht höchstgerichtlich bekämpfte, betonte sie im Schreiben vom 13. März 2013, sie teile die rechtliche Würdigung des Unabhängigen Finanzsenats nicht, der das Mietverhältnis nicht als abgabenrechtlich erwiesen beurteilte.

Die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats nahm das Finanzamt zum Anlass, um die Berufungswerberin mit den bekämpften Bescheiden vom 28. April 2011 und 29. Juni 2012 als Haftungspflichtige für die auf eine **Vorteilszuwendung an** [Begünstigte] entfallende Kapitalertragsteuer (KESt) in Anspruch zu nehmen. Alle Bescheide ergingen an die [Z-Stiftung].

Die Höhe der unentgeltlichen Zuwendung an die Stifterin und Alleinbegünstigte errechnete das Finanzamt mit dem Mittelwert zwischen der Summe der angefallenen Abschreibungen für Abnutzung inkl. einer Verzinsung (EUR 124.282,40 p.a. bzw. EUR 10.356,86 p.m.) und einer fiktiven Miete (EUR 64.583,60 p.a. bzw. EUR 5.381,97 p.m.).

Das ergab einen Betrag von monatlich EUR 7.869,40 bzw. **jährlich EUR 94.433,00**.

Unter Anwendung eines Steuersatzes von 25% nahm das Finanzamt die Berufungswerberin für die nicht einbehaltene KESt in Anspruch (EUR 11.804,13 für 2006 und jeweils EUR 23.608,25 für 2007 bis 2011).

Gegen diese Bescheide vom 1. Juni 2011 und 3. August 2012 erhob die Berufungswerberin das Rechtsmittel der Berufung. Sie bestritt den in den schon bisher ergangenen UFS-Entscheidungen dargestellten Sachverhalt im Kern nicht, widersprach aber der Nichtanerkennung eines Mietverhältnisses und brachte vor, dass „die entrichtete Miete die Renditeerwartungen der vermietenden [Z-Stiftung] erfülle“ (angemessene Verzinsung und angemessene Abgeltung für Wertminderung).

Neben anderen Argumenten (siehe unten) errechnete sie die mit der Miete laut dem behaupteten Mietverhältnis tatsächlich erzielte Rendite mit 4,74% (vor Steuer). Bei dieser Berechnung handelt es sich um dieselbe Aufstellung, die die Berufungswerberin bereits mit Schreiben vom 9. September 2010 vorgelegt hatte (vgl. RV/0418-S/09). Diese **Verzinsung des von der Berufungswerberin eingesetzten Eigenkapitals** ergibt sich unter anderem nur deshalb, weil die von [Stifter] getätigten Zahlungen (siehe unten Punkt 2.2: „Darlehen“ und „Mietvorauszahlung“) als Fremdkapital behandelt wurden und damit das eingesetzte Eigenkapital reduzierten. Weiters wurden prognostizierte Preissteigerungen des strittigen bebauten Grundstücks in den auf den Beginn der Nutzung folgenden 20

Jahre in die Berechnung mit einbezogen. Dabei ging die Berufungswerberin von einer Wertsteigerung des Grund und Bodens von 60% und einer Erhöhung der Baukosten von 70% aus.

Das Finanzamt legte die Rechtsmittel - ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - mit 31. August 2011 bzw. 7. September 2012 an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Die Rechtsmittelbehörde hielt dem steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin diesen Sachverhalt in einer Besprechung am 15. Oktober 2012 vor und forderte ihn auf, die Position der Berufungswerberin in einem mündlichen Gespräch ergänzend darzustellen. Dieser ersuchte daraufhin um Bedenkzeit und avisierte sein Erscheinen für 13. November 2012. Trotz mehrmaliger Urgezen nahm er keinen weiteren Gesprächstermin wahr. Der Unabhängige Finanzsenat fasste daraufhin mit **Schreiben vom 31. Jänner 2013** den aktenkundigen Sachverhalt zusammen und gab der Berufungswerberin und dem Finanzamt Gelegenheit zur Stellungnahme.

Die Abgabenbehörde verzichtete auf eine solche, die Berufungswerberin reagierte - nach mehreren Fristverlängerungsansuchen - mit **Schreiben vom 13. März 2013**. Der Inhalt dieser Stellungnahme ist aus dem nachstehenden Sachverhalt ersichtlich.

Mit **Vorhalt vom 22. April 2013** forderte der Unabhängige Finanzsenat die Berufungswerberin zur Bekanntgabe auf, ob sie die vorgeschriebene KEST zwischenzeitig an [Begünstigte] weiterbelastet habe und widrigenfalls warum nicht. Sowohl zu dieser Frage wie auch zu weiteren Themenkomplexen (Angemessenheit der Baukosten, am Markt erzielbare Miete, Übliche Rendite und Details zu einer fiktiven Leasingrate) äußerte sich die Berufungswerberin nicht.

### Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufungsentscheidung basiert auf dem hier dargestellten Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamtes und des Unabhängigen Finanzsenats abgebildet ist. Soweit nicht gesondert angeführt, ist er unstrittig. In diesem Zusammenhang wird auch auf die Sachverhaltsschilderungen in den oben zitierten, rechtskräftigen Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats verwiesen, die - sofern nicht abweichend hier dargestellt - zu einem Teil dieser Begründung erklärt werden.

Da in ganz Österreich keine andere Privatstiftung mit der Bezeichnung [Stifter] existiert, bestehen keine Zweifel, dass sich die Bescheide an die Berufungswerberin richteten und dieser gegenüber ein Leistungsgebot aussprachen.

### 2 Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Berufungswerberin ist unter FN [#####6]h im Firmenbuch registriert und wurde mit Stiftungsurkunde vom 10. April 1998 von vier Stiftern unter Bareinzahlung von insgesamt ATS 1.000.000,00 (EUR 72.672,83) gegründet.

Stifter	Barzahlung	
	ATS	EUR
[Stifter]	10,00	0,73
[B***Z***]	10,00	0,73
[C***Z***]	10,00	0,73
[Begünstigte]	999.970,00	72.670,65
Zusammen	1.000.000,00	72.672,83

#### 2.1 Haus [XXXX]

Im März 2002 kaufte die Berufungswerberin von einem fremden Dritten ein unbebautes Grundstück in [XXXX] (1.000 m<sup>2</sup>, Kaufpreis EUR 270.000; KG [#####3] [XXXX] EZ [##5]). In der Folge errichtete die Berufungswerberin auf diesem Grundstück ein exklusives, weitgehend nach den Vorstellungen des [Stifter] 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).

##### 2.1.1 Üblichkeit der Baukosten

Wie schon in UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09 dargestellt weist das strittige Objekt die folgenden Nutzflächen auf:

Tabelle Gesamtfläche

Fläche in m <sup>2</sup>	einzel	zusammen
Zufahrt asphaltiert	100,70	100,70
Garage inklusive Lagerräume ohne Garderobe	127,39	
Wohnraum inkl. Garderobe	243,89	371,28
Terrasse	149,22	

Schwimmkanal inkl. Technik	56,16	205,38
insgesamt		677,36

In der Berufung vom 27. April 2009 zur Umsatzsteuer 2005 und 2006 brachte die Berufungswerberin vor, die endgültigen Baukosten hätten in Bezug auf die zur Verfügung stehende Wohnfläche von 370 m<sup>2</sup> durchschnittlich EUR 3.270,00 pro m<sup>2</sup> betragen. Dies entspreche den üblichen Herstellungskosten für ein Wohnhaus in gehobener, aber nicht luxuriöser Ausführung.

Die dabei angesetzten 370 m<sup>2</sup> beinhalten richtig ca. 130 m<sup>2</sup> beheizte Garagen- und Lagerflächen, die keine Wohnflächen i.e.S. darstellen. Die auf die Wohnfläche umgelegten durchschnittlichen Kosten sind damit pro m<sup>2</sup> wesentlich höher. Geht man von den ursprünglich prognostizierten Nettokosten von EUR 1.000.000,00 aus, ergibt das etwa EUR 4.200,00 pro m<sup>2</sup> Wohnfläche. Auf Basis der tatsächlichen Nettoinvestitionen in Gebäude und Einrichtung von etwa EUR 1.245.000,00 (EUR 1.338.000 brutto für Gebäude und Schwimmbad sowie EUR 156.000 brutto für Einrichtung) erhöhen sich die Durchschnittskosten auf rund **EUR 5.230,00 netto**.

Von der Statistik Austria wurden die durchschnittlichen Baukosten inkl. Abstellflächen und Garagen im Bundesland Salzburg das letzte Mal auf Basis 2001 erhoben. Sie blieben netto unter EUR 2.000 pro m<sup>2</sup>. Selbst wenn man diesen Wert mit dem Baupreisindex (BPI) 2000 für „Wohnhaus- und Siedlungsbau insgesamt“ auf 2006 hochrechnet, ergibt auch das nur einen Durchschnittswert von etwa **EUR 2.222** (Basis 2001: 101,70; Basis 2006: 113,00).

*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, 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.

#### 2.1.2 Finanzierung

Der Ankauf des unbebauten Grundstückes wurde durch die Berufungswerberin 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.

Zur Aufbringung der weiteren Mittel darf auf Punkt 2.2 verwiesen werden (Mietvorauszahlung/Darlehen).

#### 2.1.3 Gebrauchsüberlassung

Das Haus wurde im **Juli 2006** von [Stifter] (Stifter und Stiftungsvorstandsmitglied) sowie dessen Lebensgefährtin [Begünstigte] (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 Unabhängigen Finanzsenat 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-Stiftung], vertreten durch [Fremdvorstand\_RA] einerseits und Herrn [Stifter] und Frau [Begünstigte] andererseits wie folgt:*

- 1) Die [Z-Stiftung] errichtet auf dem Grundstück in [XXXX] 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 [Stifter] und Frau [Begünstigte] 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.

Andere Dokumente und Beweismittel existieren dazu nicht. Außer den Zahlungsbelegen zu den als „Mietvorauszahlung“ bzw. „Darlehen“ verbuchten Eingängen (siehe unten) existieren keine weiteren Unterlagen.

#### 2.2 Mietvorauszahlung/Darlehen

Tatsächlich überwies [Stifter] 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 Berufungswerberin (*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 Berufungswerberin 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 Berufungswerberin 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 Berufungswerberin die vereinbarte restliche Mietvorauszahlung nach Vorliegen der endgültigen Kosten aus diesem Darlehen geleistet werden. Der erwähnte Betrag wurde am Buchhaltungskonto 3206 mit der Bezeichnung „Darlehen Ing. [Stifter]“ 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 Berufungswerberin ein.

Die Überweisungen erfolgten ausschließlich durch [Stifter] und wurden mit dem Buchungstext „[Stifter] Darlehen“ verbucht.

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

Die Erfassung im Rechnungswesen als Darlehen begründete die Berufungswerberin 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 feststanden 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, wurde trotz Aufforderung (Vorhalt vom 20. Mai 2010) nicht bekannt gegeben.

Mit Schreiben vom 16. August 2010 legte die Berufungswerberin eine Zusammenfassung der „Kontobuchungen Periode 2005/01 - 2009/12“ für die Konten 3802 „Mietvorauszahlung Wohnhaus [XXXX]“ sowie 3206 „Darlehen Ing. [Stifter]“ von 2005 bis 2009 vor.

Mit der Berufung vom 3. August 2012 gab die Berufungswerberin nun ergänzend bekannt, dass von diesem Darlehenskonto **im Jahr 2010** EUR 151.195,73 auf „Mietvorauszahlung Wohnhaus [XXXX]“ **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. [Stifter]“

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 [XXXX]“

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 [Stifter] der Berufungswerberin 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 Berufungswerberin 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 [Stifter] und [Begünstigte] 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 ([Fremdvorstand\_RA] oder [C\*\*\*Z\*\*\*]) sowie die Genehmigung dieser Rechtsgeschäfte durch diese und das Gericht existieren nicht.

Im Vorhalt vom 22. April 2013 wurde festgehalten, dass der Sachverhalts keine Hinweise darauf enthält, dass [Begünstigte] eigene Mittel zur Finanzierung des Objektes [XXXX] beisteuerte oder ihr durch ihren Lebensgefährten [Stifter] Mittel zur Verfügung gestellt (geschenkt) worden wären, um sie an die Berufungswerberin weiterzugeben. Ihr persönlich wurde das Objekt [XXXX] durch die Privatstiftung damit ohne jede Gegenleistung zur Mitbenutzung überlassen, was seitens der Berufungswerberin unwidersprochen blieb.

### 2.3 Substanzevidenzkonto gem. § 27 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988

(in der von 1. August 2008 bis 31. März 2012 gültigen Fassung)

Von der Berufungswerberin wurden weder ein Substanzauszahlungsevidenzkonto noch bestätigte Jahresabschlüsse vorgelegt.

### 2.4 Miethöhe und damit erzielbare Rendite

#### 2.4.1 Begründung der Miethöhe durch die Berufungswerberin

Auf die Frage, wie die Höhe der laut Aktenvermerk vom 18. August 2005 vereinbarten Miete ermittelt worden sei, antwortete [Stifter] 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 Berufungswerberin mit Schreiben vom 31. Jänner 2013 bis heute nicht vorgelegt.

Die Berufungswerberin 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 Berufungswerberin vor, die entrichtete Miete erfülle ihre Renditeerwartungen und liege im üblichen Rahmen von Vergleichsobjekten.

Zur Untermauerung dieser Rendite verglich die Berufungswerberin das von ihr bis 2006 **ingesetzte Kapital von EUR 856.723** (Nettoanschaffungs- bzw. Herstellungskosten von EUR 1.533.311 abzüglich einer unterstellten Mietvorauszahlung für 20 Jahre von EUR 676.588) mit dem für 2026 prognostizierten Verkehrswert von EUR 2.163.392. Daraus errechnete die Berufungswerberin eine **Wertsteigerung in 20 Jahren von EUR 1.306.669**, was der angegebenen Rendite entspricht.

Den zukünftigen Verkehrswert der Liegenschaft ermittelte die Berufungswerberin, indem sie die **Baukosten um 15% verlorenen Bauaufwand** reduzierte und sodann um 70% für eine prognostizierte Baupreissteigerung für die nächsten 20 Jahre sowie die darauf entfallende Umsatzsteuer (20%) erhöhte. Sie brachte damit die Baukosten inklusive Umsatzsteuer zum Ansatz. Die Wertminderung wegen Alters in den nächsten 20 Jahren berücksichtigte die Berufungswerberin in Form eines 16%igen Abschlags (progressive Wertminderung nach Ross-Brachmann auf Basis einer Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren). Das Ergebnis erhöhte sie sodann noch um einen Zuschlag von 5% für einen „Green Value“ und kam zu einem zukünftigen Gebäudewert von annähernd EUR 1.904.000.

Den zukünftigen Wert des 2002 um EUR 270.000 (exklusive Nebenkosten) erworbenen **Grund und Bodens** ermittelte die Berufungswerberin, indem sie 2006 einen Wert von EUR 312.000 unterstellte. Dieser errechnete sich aus der Grundstücksgröße von 1.000 m<sup>2</sup> und einem Durchschnittsquadratmeterpreis von EUR 312 (Quelle: Durchschnitt der Preise 2007 im Bundesland Salzburg ohne Stadt Salzburg laut *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung, Anhang IV). Diesen Wert erhöhte die Berufungswerberin um eine geschätzte Preissteigerung für die nächsten 20 Jahre um 60% und kam damit zu einem prognostizierten Bodenwert von annähernd EUR 500.000.

Bau- und Bodenwert verringerte die Berufungswerberin anschließend - auch nach Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenats den Ansatz aufzuklären (Punkt 2 des Vorhalts vom 22. April 2013) - ohne Begründung pauschal um 5% und brachte zusätzlich aufgezinsten Instandhaltungskosten von EUR 120.000 in Abzug. Das ergab einen **zukünftigen Verkehrswert von insgesamt EUR 2.163.392**.

1		Anschaffungskosten Grundstück		288.215,00	
		Herstellungskosten Mietobjekt netto		1.245.096,00	
		Mietvorauszahlung netto		-676.588,00	
		<b>Eingesetztes Kapital 2006</b>		<b>856.723,00</b>	
2	a	Baukosten 2006 netto		1.245.096,00	
		verlorener Bauaufwand	15%	-186.764,00	
		Zwischensumme		1.058.332,00	
		Wertsteigerung bis 2026 geschätzt	70%	740.832,00	
		Neubaukosten 2026 netto	100%	1.799.164,00	
		<b>Neubaukosten 2026 inkl. USt</b>	<b>120%</b>	<b>2.158.997,00</b>	
	ab	Wertminderung wegen Alters	16%	-345.312,00	
		Zuschlag „Green Value“	5%	90.685,00	
		<b>A</b>	<b>Bauwert der Liegenschaft 2026</b>		<b>1.904.370,00</b>
		<b>B</b>	Bodenwert 2006 (1.000 m <sup>2</sup> á 312)		312.000,00
	Wertsteigerung 20 Jahre		60%	187.200,00	
	<b>Bodenwert 2026</b>			<b>499.200,00</b>	
2	C	Summe Bauwert + Bodenwert		2.403.570,00	
		Abschlag	5%	-120.178,00	

	<b>D</b>	<b>Verkehrswert</b>	<b>2.283.392,00</b>
3		Verkehrswert	2.283.392,00
		Instandhaltung aufgezinnt	-120.000,00
		Wert eingesetztes Kapital 2026	2.163.392,00
		eingesetztes Kapital 2006	-856.723,00
		<b>Wertsteigerung 20 Jahre vor Steuer</b>	<b>1.306.669,00</b>
		<b>Rendite p.a. vor Steuer</b>	<b>4,74%</b>
	<b>Rendite p.a. nach Steuer</b>	<b>4,68%</b>	

Festzuhalten ist damit, dass die Berufungswerberin offensichtlich von einer - fremdüblichen - **Renditeerwartung von ca. 4,75%** (vor Steuer) ausging. Das entspricht in etwa dem Fremdkapitalzinssatz für die Finanzierung des Grundstücksankaufs.

#### 2.4.2 Am Markt erzielbare Miete („Marktmiete“)

Die Berufungswerberin rekonstruierte die am Markt erzielbare Miete selbst mit EUR 33.920 und berechnete sie wie folgt:

*Tabelle Vergleichsmiete*

Fläche in m <sup>2</sup>	Bezeichnung	à EUR/Mon.	EUR/Jahr
250	Wohnfläche	7,70	23.360,00
130	Garage	4,00	6.240,00
180	Terrasse	2,00	4.320,00
560	Jahresmiete netto		33.920,00

Diese Miete deckt sich in etwa mit dem laut Aktenvermerk vom 15. August 2005 vereinbarten Jahresbetrag.

Die Berufungswerberin 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.

#### 2.4.2 Rendite der laut Aktenvermerk vereinbarten Miete nach der umgekehrten Ertragswertmethode

Die Berufungswerberin wurde auf die in diesem und im nachfolgenden Punkt 2.4.3 dargestellten Sachverhaltselemente mit Vorhalt vom 22. April 2013 hingewiesen, nahm dazu nicht Stellung und widersprach damit auch nicht.

Das Höchstgericht sprach in der Entscheidung VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255 aus, dass bei Immobilien mit einer gehobenen (und im dort zugrundeliegenden Sachverhalt ebenfalls auf die Bedürfnisse des Mieters zugeschnittenen) Ausstattung ein Vergleich mit Richtwertmietzinsen fehl geht. Es verwies hinsichtlich der Ermittlung einer angemessenen Miete auf die Entscheidung VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003. Schon dort hatte es zur Bemessung des Mietentgeltes für ein Wohnhaus mit überdurchschnittlicher Ausstattung und Nutzfläche angemerkt, die angemessene Miethöhe leite sich davon ab, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre. Ausschlaggebend ist damit insbesondere, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwarten würde.

Der VwGH geht daher bei Objekten, die sich hinsichtlich Lage, Architektur, Bauausführung, Nutzflächenausmaß, allfälliger Sonderausstattungen (wie Pool, Wellnessräume dgl.) von einem durchschnittlichen Wohnhaus abheben und bei deren Errichtung bereits auf die individuellen Bedürfnisse des Erstmieters Bedacht genommen wird, von einer geringeren Marktgängigkeit solcher Objekte aus. Da bei derartigen Objekten in aller Regel nur schwer Vergleichsobjekte zu finden sind, wird damit die an der Investitionssumme orientierte Rendite eher den Erwartungen eines Investors Rechnung tragen als die Ableitung aus praktisch nicht existierenden Vergleichspreisen.

Das Höchstgericht akzeptierte dabei die vom Unabhängigen Finanzsenat angewendete und aus der Literatur (z.B. *Pröll*, UFSaktuell 2004, 190) bekannte Umkehrung des Ertragswertverfahrens als Ermittlungsmethode. Dabei wird der kalkulatorische Liegenschaftszins ermittelt und mit der von der allgemein anerkannten Literatur dokumentierten Bandbreite verglichen (vgl. auch UFS 29.1.2013, RV/0822-L/07).

Diese Methode trägt auch dem Umstand Rechnung, dass repräsentative Einfamilienhäuser keine typischen Ertragsobjekte sind. Für die Bewertung solcher Objekte kommt deshalb nach der gängigen Literatur auch primär die Substanzwertmethode (Sachwertverfahren) und nicht die Ertragswertmethode zur Anwendung (vgl. z.B. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung, 63 und 87; *Ross-Brachmann*, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen, 63 ff). Zum Teil wird für solche Objekte die Anwendung der Ertragswertmethode überhaupt nicht in Erwägung gezogen, da bei ihnen die Renditeerzielungsüberlegung in den Hintergrund tritt (*Bienert* in *Bienert/Funk*, Immobilienbewertung Österreich, Stand Juli 2007, 266 ff und 327).



Das umgekehrte Ertragswertverfahren zeigt für das hier strittige Objekt, dass sowohl die nach eigenen Angaben der Berufungswerberin erzielbare Jahresnettokaltmiete („Marktmiete“ von EUR 33.920,00 - siehe oben) wie auch der nur durch einen sehr kurzen Aktenvermerk dokumentierte Ersatz für den Gebrauch durch dessen Bewohner (Mietbasis 2009: ca. **EUR 34.000,00 p.a.** zuzüglich EUR 3.400,00 Umsatzsteuer = EUR 37.400,00 p.a.) zu Renditen führen, die unter jeder Erwartung eines fremden Investors liegen.

Selbst bei der von der Berufungswerberin für das Hauptgebäude verwendeten Restnutzungsdauer von 80 Jahren ergibt das einen Netto-Liegenschaftszins von **weit unter 1,0%** und damit einen Wert, der für den Beurteilungszeitraum wesentlich unter jeder fremdüblichen Höhe zu liegen kommt.

Es ist nicht üblich, bei der Renditebetrachtung zusätzlich Verwertungschancen zum Ansatz zu bringen, da diese üblicherweise dadurch berücksichtigt werden, dass der Renditezinssatz an der unteren Bandbreitengrenze zur Anwendung kommt, wenn bei einem Objekt von einem geringen Verwertungsrisiko ausgegangen wird. In diesem Fall ist nämlich der Investor bereit, einen tendenziell niedrigeren Liegenschaftszinssatz zu akzeptieren.

Die nachfolgende Tabelle basiert auf den Teilern, die aus Gründen der Nachvollziehbarkeit der Tabelle in *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>8</sup>, Anhang XXII, 320 ff entnommen wurden, und beginnt deshalb erst mit einem Liegenschaftszins von 1,5%. Diese Berechnung klammert zwar die Frage eines verlorenen Bauaufwandes aus, auch die Berücksichtigung eines solchen würde allerdings die Beurteilung nicht gravierend verändern.

Die Verwendung der folgenden Parameter wurde der Berufungswerberin mit Vorhalt vom 22. April 2013 zur Kenntnis gebracht und blieb unwiderrprochen.

Das **Mietausfallwagnis** wird in dieser Tabelle mit 3% zum Ansatz gebracht und bewegt sich dabei im von der Literatur empfohlenen Bereich (*Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>8</sup> 91 empfiehlt 3-5%, in *Ross-Brachmann*, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen<sup>9</sup>, 433 finden sich 2-3% und in *Bienert* in *Bienert/Funk*, Immobilienbewertung Österreich, Stand Juli 2007, 351 2% zuzüglich Leerstehung).

Die **Verwaltungskosten** und nicht weiterbelastbaren **Betriebskosten** wurden sehr vorsichtig mit 2% angesetzt (*Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>8</sup> 89: 3-8%; *Ross-Brachmann*, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen<sup>9</sup>, 430: 2-8%; *Bienert* in *Bienert/Funk*, Immobilienbewertung Österreich, Stand Juli 2007, 350: 3-5%).

Die **Instandhaltungskosten** wurden mit 0,5% der Gebäudeneuerstellungskosten zum Ansatz gebracht (*Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>8</sup> 89: 0,5% für neue Wohnhäuser; *Ross-Brachmann*, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen<sup>9</sup>, 430: 7-12 €/m<sup>2</sup>; *Bienert* in *Bienert/Funk*, Immobilienbewertung Österreich, Stand Juli 2007, 350: 0,5-1,5%). Für die Gebäudeeinrichtung wurde der Ansatz unterlassen und dafür von einer kürzeren Nutzungsdauer ausgegangen. Die eigene Kalkulation der Berufungswerberin ging von (aufgezinsten) Instandhaltungskosten von EUR 120.000 für 20 Jahre aus.

Bodenwert	288.000,00	* Liegenschaftszins			
		1,50%	3,00%	4,00%	4,75%
		<b>4.320,00</b>	<b>8.640,00</b>	<b>11.520,00</b>	<b>13.680,00</b>
Gebäudewert (80 J.)	1.338.000,00	/ Teiler			
		46,41	30,2	23,92	20,59
		<b>28.829,99</b>	<b>44.304,64</b>	<b>55.936,45</b>	<b>64.998,79</b>
Einrichtung (15 J.)	156.000,00	/ Teiler			
		13,34	11,94	11,12	10,56
		<b>11.694,15</b>	<b>13.065,33</b>	<b>14.028,78</b>	<b>14.772,73</b>
<b>Jahresreinertrag</b>	<b>91,00%</b>	<b>44.844,15</b>	<b>66.009,96</b>	<b>81.485,23</b>	<b>93.451,51</b>
Mietausfallwagnis (Basis Reinertrag)	3,00%	1.478,38	2.176,15	2.686,33	3.080,82
Verwaltung + BK (Basis Reinertrag)	2,00%	985,59	1.450,77	1.790,88	2.053,88
Instandhaltung (Basis Herstellung Gebäude)	0,50%	6.690,00	6.690,00	6.690,00	6.690,00
<b>Jahresnettokaltmiete</b>	<b>100%</b>	<b>53.998,11</b>	<b>76.326,88</b>	<b>92.652,44</b>	<b>105.276,21</b>

Die hier sehr geringe Rendite steht im Zusammenhang mit der gravierenden Überschreitung üblicher Herstellungskosten für Renditeobjekte (siehe Punkt 3) und deutet darauf hin, dass nicht die Erzielung einer fremdüblichen Rendite im Vordergrund stand, sondern die Versorgung der Begünstigten sowie des Stifters mit repräsentativem, nach deren individuellen Wünschen gestaltetem Wohnraum.

#### 2.4.3 Vergleich mit der fremdüblichen Renditeerwartung laut Fachliteratur

Die allgemein anerkannte Fachliteratur zur Bewirtschaftung von Immobilien geht von folgenden Renditeerwartungen eines fremden Investors aus („Renditemiete“)

Kranewitter geht für Einfamilienhäuser von einer fremdüblichen **Mindestrendite von 2,5%** (Bandbreite 2,5 bis 3,5%) aus (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 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 [XXXX] 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 einer **Mindestverzinsung von 2,5%** aus (vgl. Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen, 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.

Die laut dem eigenen Vorbringen der Berufungswerberin am Markt maximal erzielbare Miete (Marktmiete) reichte damit nicht aus, die Renditeerwartungen eines fremden Investors zu erfüllen. Das spricht für eine unübliche Investition gegen die Marktverhältnisse, die überwiegend dazu diente die persönlichen Bedürfnisse der Alleinbegünstigten [Begünstigte] (bzw. des Stifters [Stifter]) zu decken. Dabei wurde in Kauf genommen, dass sich die sehr hohen Investitionskosten im Wege der üblichen Bewirtschaftung nicht in ausreichendem Maß rentieren.

Die im Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 31. Jänner 2013 dargestellte **fiktive Leasingrate** von etwa **EUR 94.500 p.a.** (Tabelle mit verlorenem Bauaufwand) führt zu einem Liegenschaftszins von etwas über **4,00%**. Sie liegt damit zwar an der oberen Grenze, wohl aber noch in der Bandbreite der vom Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs für Wohnliegenschaften in sehr guter Lage herausgegebenen Empfehlung (vgl. Kranewitter, aaO, 98; als sehr gut wird dabei eine gute bzw. schöne Wohnlage in der mittleren Entfernung von Groß-, Mittel- und Kleinstädten mit mittleren Entfernungen zu den Haltestellen des öffentlichen Verkehrs beurteilt). Trotzdem bleibt dieser Prozentsatz immer noch unter der von der Berufungswerberin selbst in der Beilage zur Berufung errechneten Renditeerwartung p.a. vor Steuern von **4,75%**. Die Anwendung dieses Liegenschaftszinssatzes würde eine Jahresnettokaltmiete von etwa EUR 105.000,00 ergeben.

#### 2.4.3 Vergleich mit dem konkreten „[Vergleichsanlage]“

Mit Schreiben vom 13. März 2013 legte die Berufungswerberin zum Beweis für die Fremdüblichkeit der Überlassung des Objektes [XXXX] ein Internetausdruck über ein „Miet- und Kaufangebot“ eines Objektes vor ([Vergleichshaus\_a]). Vom Unabhängigen Finanzsenat wurden dazu nähere Internetrecherchen unternommen. Diese ergaben, dass tatsächlich Ende 2012/Anfang 2013 mehrere Objekte des „[Vergleichsanlage]“ zu Kauf und alternativ Miete angeboten wurden.

Zur Verprobung wurde vom Unabhängigen Finanzsenat auch für diese von der [Bauträger\_B] im Internet angebotenen Objekte der erzielbare Netto-Liegenschaftszins bzw. die erzielbare Nettorendite errechnet. Dabei wurde unterstellt, dass das Internet-Angebot die Marktgegebenheiten widerspiegelt und es tatsächlich möglich ist, auch einen Mieter für dieses Objekt zu finden. Herangezogen wurde dazu als Beispiel das Objekt „[Vergleichshaus\_b]“. Daraus ergeben sich die folgenden Eckpunkte, wobei der Bodenwert mit 20% geschätzt wurde:

*Eckpunkte Vergleichshaus*

Kaufpreis ohne USt		911.746,00
Nebenkosten	8,50%	77.498,41
Gesamtkosten		989.244,41
davon Bodenwert	20,00%	197.848,88
davon Gebäudekosten	80,00%	791.395,53
Monatsnettomiete ohne BK		2.326,39
Monatsnettomiete Garage ohne BK		71,00
Monatsnettomiete gesamt		2.397,39
Jahresnettomiete		28.768,68

Die angebotene Jahresnettomiete von etwa EUR 28.800,00 führt bei Verwendung ähnlicher Parameter wie beim hier zu beurteilenden Objekt [XXXX] zu einem **Nettoliegenschaftszins von etwas über 1,5%**.

Bodenwert	197.848,88	* Liegenschaftszins			
		1,50%	3,00%	4,00%	4,75%
		2.967,73	5.935,47	7.913,96	9.397,82
Gebäudewert (80 J.)	791.395,53	/ Teiler			
		46,41	30,2	23,92	20,59
		17.052,26	26.205,15	33.085,10	38.445,25
Einrichtung (15 J.)		/ Teiler			
		13,34	11,94	11,12	10,56
		0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Jahresreinertrag</b>	<b>91,00%</b>	<b>20.020,00</b>	<b>32.140,62</b>	<b>40.999,05</b>	<b>47.843,07</b>
Mietausfallwagnis (Basis Reinertrag)	3,00%	660,00	1.059,58	1.351,62	1.577,24
Verwaltung + BK (Basis Reinertrag)	2,00%	440,00	706,39	901,08	1.051,50
Instandhaltung (Basis Herstellung Gebäude)	0,50%	3.956,98	3.956,98	3.956,98	3.956,98
<b>Jahresnettokaltmiete</b>	<b>100%</b>	<b>25.076,97</b>	<b>37.863,56</b>	<b>47.208,73</b>	<b>54.428,79</b>

Will man diesen Wert mit dem hier zu beurteilenden Objekt [XXXX] vergleichen, muss man zusätzlich beachten, dass der Liegenschaftszins ganz wesentlich vom allgemeinen Kapitalmarktzinssatz abhängt. Das Vergleichsangebot basiert auf den Verhältnissen Ende 2012/Anfang 2013 und ist mit den Verhältnissen 2005/2006 auch deshalb nur schwer vergleichbar, weil diese beiden Zeitpunkte die aktuelle Wirtschaftskrise trennt, die die Marktverhältnisse stark verschoben hat.

Jedenfalls zu berücksichtigen ist dabei, dass der Liegenschaftszins nach allgemein anerkannter Auffassung ganz wesentlich von alternativen, risikoarmen Veranlagungsmöglichkeiten abhängt. *Kranewitter* schlägt den Vergleich mit **längerfristig veranlagten, festverzinslichen Wertpapieren** vor und verwendet etwa den Durchschnittswert der letzten 10 Jahre (*Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung 95).

Die Gegenüberstellung der Entwicklung dieser Basisgröße (Sekundärmarktrendite Emittenten gesamt) zeigt, dass sie sich im Verlauf der hier relevanten Jahre um etwa 1,1% verringert hat. Ein ähnliches Bild ergibt die Betrachtung der durchschnittlichen Zinssätze für längerfristige Kredite der Kreditinstitute an private Haushalte (über fünf Jahre) für den Wohnbau (Quelle jeweils: www.oenb.at). Auch diese zeigt deutlich die Reduktion des allgemeinen Zinsniveaus.

SMR		Durchschnitt 1996 - 2005	Durchschnitt 2003 - 2012				
1996	5,33%	4,30%					
1997	4,84%						
1998	4,40%						
1999	4,14%						
2000	5,36%						
2001	4,67%						
2002	4,44%						
2003	3,43%			3,19%	Wohnbaukredit > 5 J.		
2004	3,43%					2003	5,07%
2005	2,99%					2004	4,59%
2006	3,66%	2005	4,38%				
2007	4,26%	2006	4,43%				
2008	4,17%	2007	5,20%				
2009	3,33%	2008	5,71%				
2010	2,48%	2009	4,50%				
2011	2,64%	2010	3,29%				
2012	1,49%	2011	3,31%				
			2012	2,97%			

Damit ist der aktuelle Vergleichsliegenschaftszins von etwa 1,6% um mindestens 1,1% (Veränderung SMR) zu erhöhen, was zu einer fremdüblichen **Rendite** auf Basis 2005/2006 **von mindestens 2,7%** führen würde. Diese Rendite findet in der oben mit Anführung der Literaturstellen dargestellten fremdüblichen Bandbreite Deckung, entspricht aber immer noch mindestens dem **Dreifachen** der beim Objekt [XXXX] tatsächlich kalkulierten „Miete“, die eine Rendite von weit unter 1% ergibt.

Die Berufungswerberin widersprach den unter Punkt 2.4.3 dieser Sachverhaltsdarstellung angeführten Fakten trotz Aufforderung zur Stellungnahme nicht.

## 2.5 Bewertung des Vorteils der [Begünstigte]

### 2.5.1 Empfänger des Vorteils

Das Finanzamt rechnete 100% des Vorteils aus der Nutzung des gesamten Hauses der Alleinbegünstigten [Begünstigte] zu, obwohl unbestritten ist, dass das Haus von ihr und [Stifter] - ohne steuerrechtlich anzuerkennende Miet- bzw. Nutzungsvereinbarung - gemeinsam bewohnt wurde.

Das Finanzamt nahm die Berufungswerberin mit dem bekämpften Bescheid nur für die auf die Kapitaleinkünfte der Stifterin und Alleinbegünstigten [Begünstigte] entfallende KEST als Haftungspflichtige in Anspruch. Mit diesen Bescheiden und der dazu erhobenen Berufung wurde auch der Zuständigkeitsbereich des Unabhängigen Finanzsenats abgegrenzt, die sich aus der Sache der erstinstanzlichen Bescheide ergibt. Dieser hat damit nur die Frage der Zuwendung an [Begünstigte] zu beurteilen.

Die ausschließliche Zurechnung des gesamten Vorteils an [Begünstigte] begründete das Finanzamt im Kern allein damit, dass diese die einzige Begünstigte gewesen sei.

Die Berufungswerberin brachte dazu im Schreiben vom 13. März 2013 vor, [Stifter] und [Begünstigte] 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.

Faktum ist, dass die Darstellung der Berufungswerberin vorerst darauf hindeutete, dass ein Nutzungsverhältnis zwischen ihr und beiden Lebensgefährten existiere (vgl. Aktenvermerk vom 18. August 2005). Erst anlässlich des Erörterungstermins vom 5. Oktober 2010 gab [Stifter] nun an, nur er und nicht auch seine Lebensgefährtin sei Mieter gewesen. Damit kann den Akten - trotz Konfrontation der Berufungswerberin mit dieser Tatsache - nicht mit Sicherheit entnommen werden, wem die Nutzung der Liegenschaft tatsächlich gestattet wurde. In Gebrauch genommen wurde sie unstrittig von beiden genannten Personen.

### 2.5.2 Bewertung des Vorteils

Das Finanzamt errechnete die Höhe des Vorteils der gesamten Gebäudenutzung im Schätzungsweg, indem es den Mittelwert aus der Summe der angefallenen AfA-Beträge und einer Verzinsung der gesamten Investition sowie einer geschätzten fremdüblichen Miete ermittelte. Diese Methode sowie die verwendeten Parameter (AfA-Satz, Zinssätze für Verzinsung, Höhe der Miete/m<sup>2</sup> etc.) begründete das Finanzamt nicht weiter. Es befasste sich dabei auch nicht mit den aktenkundigen Aussagen der Entscheidung UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09 und den dort dokumentierten Einwendungen der Berufungswerberin.

Aktuell brachte die Berufungswerberin zur Berechnung durch das Finanzamt die folgenden Einwendungen vor:

Sie rügt die Berücksichtigung der AK/HK inklusive der Umsatzsteuer, da die Vermieterin (die Berufungswerberin) aufgrund des Vorsteuerabzugs keine Umsatzsteuer aufgewendet habe.

Dem steht entgegen, dass sie selbst für die Renditeberechnung (siehe oben) die für 2026 prognostizierten Baukosten mit dem Bruttobetrag (inkl. Umsatzsteuer) zum Ansatz bringt. Dazu kommt, dass der Unabhängige Finanzsenat das Recht auf Vorsteuerabzug ablehnte. Dass ein Großteil der Vorsteuer vom Finanzamt trotzdem nicht mehr rückgefordert werden konnte, lag ausschließlich am Fehlen von Wiederaufnahmegründen (vgl. UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09; 1.2.2011, RV/0649-S/10). Der daraus resultierende Vorteil ist jedenfalls der Berufungswerberin zuzurechnen und kann den Vorteil der Mieter nicht schmälern.

Sie wendete ein, bei Grund und Boden sowie Gebäude sei in langfristiger Betrachtung von einer Wertsteigerung auszugehen. Bei Wirtschaftsgütern wie Einrichtung, Schwimmbad und Außenanlagen sei eine Wertminderung von 10% pro Jahr zu hoch gegriffen. In welcher Höhe sie diese für gerechtfertigt hält, gab sie nicht an.

Sie wendete weiters ein, als Restwert wäre der Zeitwert in Ansatz zu bringen, der auch prognostizierte Wertsteigerungen enthält. Auf den Vorhalt, dass das allen im Leasinggeschäft üblichen Usancen widerspreche (vgl. Vorhalt vom 22. April 2013), reagierte sie nicht.

Der Ansatz einer Verzinsung von 6% für die Einrichtung sei nicht nachvollziehbar.

Nach Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat, ihre Vorbringen zu untermauern, hatte die Berufungswerberin 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 Berufungswerberin 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 [XXXX] zur Gänze hinsichtlich Lage und verfügbarer Wohnfläche vergleichbar. Die angebotene „moderne Luxusvilla Nähe [Ort\_S\*\*\*]“ 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 [XXXX] entsprechen.

Ergänzend legte die Berufungswerberin nun im März 2013 einen zweiseitigen Ausdruck aus dem Internet über ein weiteres Kauf- und Mietanbot für eine **Doppelhaushälfte** in exklusiver Ausstattung vor ([Vergleichshaus\_a]). 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 angegebene Objekt Teil einer größeren Anlage ist ([Vergleichsanlage]) und dazu nähere Angaben erheben, die oben unter Punkt 2.4.3 dargestellt wurden und von der Berufungswerberin nicht in Zweifel gezogen wurden.

Die Berufungswerberin 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-[Konstruktionselemente] 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.

Die hier notwendigen Investitionen überschritten die Kosten des Objektes „[Vergleichshaus\_b] ([Vergleichsanlage])“ 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: [Stifter] und [Begünstigte] 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 Berufungswerberin wurde mit Vorhalt vom 31. Jänner 2013 damit konfrontiert, dass die Berufsbehörde für diesen konkreten Fall im allgemeinen Wirtschaftsleben nur wenige brauchbare Lösungen zu erkennen vermag. Unterstellt man eine gewisse Grundnutzungszeit lässt sich eine solche Konstellation am ehesten noch mit einem Immobilien-Leasing-Vertrag vergleichen. Das deckt sich im Übrigen auch mit der Auskunft des [Stifter] beim Erörterungstermin vom 5. Oktober 2010, wonach die Höhe der Miete vom steuerlichen Vertreter auf Basis der Grundstückskosten und der Errichtungskosten errechnet worden sei. Der Berufungswerberin wurde mitgeteilt, dass die Kalkulation einer solchen Leasingrate nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats vor allem durch den angewendeten Fremdmittelzinssatz und den Restwert des Leasinggutes beeinflusst wird.

Als **Zinssatz** könne der fremdübliche Vergleichszinssatz aus der Fremdfinanzierung des Grund und Bodens herangezogen werden (siehe Punkt 2.1: Darlehen EUR 190.000, Laufzeit ca. 19 Jahre, Zinssatz 4,75%). Dem hielt die Berufungswerberin im Schreiben vom 13. März 2013 nur entgegen, die Gesamtinvestition des Leasinggebers (gemeint ist hier wohl die Berufungswerberin) sei zu 72,6% durch Leistungen des Leasingnehmers (gemeint wohl [Stifter]), zu 12,1% durch Bankkredit und zu 15,3% durch Eigenmittel des Leasinggebers finanziert worden. In der Kalkulation des Leasinggebers sei daher nur der eigene Kapitaleinsatz der Stiftung in der Höhe von rund EUR 425.000,00 für die Bemessung des Zinsanteils der Leasingrate zu berücksichtigen. Dieser eigene Kapitaleinsatz sei mit rund EUR 187.000,00 bei einem Zinssatz von 4,75% fremdfinanziert und mit rund EUR 238.000,00 eigenfinanziert. Bei der Ermittlung des Zinssatzes für das eingesetzte Eigenkapital sei neben der erwarteten Rendite das Ausfallrisiko zu berücksichtigen. Dieses sei aufgrund der hohen Eigenleistung des Leasingnehmers äußerst gering. Ein einheitlicher Zinssatz von 4,75% auf Anschaffungskosten von EUR 1.782.000,00 (in denen auch die nicht ausgabenwirksame Umsatzsteuer enthalten ist) erscheine nicht sachgerecht.

Die Berufsbehörde konfrontierte die Berufungswerberin damit, dass die Investitionen für die Ermittlung des Restwertes je nach deren voraussichtlicher Nutzbarkeit in mehrere Teile zu zerlegen seien:

- **Grund und Boden** sei nicht abnutzbar.
- Aufgrund der ausgefallenen Planung des **Gebäudes** mit extravagantem Details und übergroßen Glasflächen müsse von einer erheblichen Gefahr der Entmodung ausgegangen werden, die zur Einschränkung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer führe. Die Nutzungsdauer sei deshalb wohl nur an der Untergrenze für Einfamilienhäuser in Ort- bzw. Massivbauweise anzusiedeln sein, die mit 70 bis

100 Jahren zu bemessen ist (vgl. in *Funk/Kössler/Stocker* in *Bienert/Funk*, Immobilienbewertung Österreich, Punkt II/3.6.1.2). Die Berufungswerberin brachte dazu im Schreiben vom 13. März 2013 nur allgemein vor, die Gesamtnutzungsdauer für repräsentative, gehobene Ausführung (Villen) betrage 100 bis 120 Jahre. Sie selbst ging in ihrer „Renditeberechnung“ von einer Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren aus.

- Die Nutzungsdauer des nur mittels beweglicher Hülsen (CRET) mit der Gebäudefundamentierung verbundenen und im Freien befindlichen **Schwimbeckens** (EUR 62.000 laut Beilage A zu UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09) werde mit 20 Jahren begrenzt sein.
  - Die Nutzungsdauer der **Inneneinbauten** ([Konstruktionselemente] etc.; EUR 130.000 laut Beilage A zu UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09) werde maximal 15 Jahre betragen. Damit werde dem Einwand entsprochen, die Wertminderung mit 10% sei zu hoch gegriffen.
- In ihrem Schreiben vom 13. März 2013 ging die Berufungswerberin auf die letzten beiden Punkte nicht weiter ein und widersprach ihnen damit nicht.

Die Berufungsbehörde wies darauf hin, dass schon bei der Errichtung einer solchen Luxusvilla die Herstellungskosten höher sein können, als deren Verkehrswert (verlorener Bauaufwand). In diesem Fall habe die Stiftung im Interesse des Bereicherten einen entsprechenden Wertverlust in Kauf genommen, in dessen Höhe eine Zuwendung sui generis vorliegen müsse (siehe *Doralt*, RdW 2004, 571). Der Unabhängige Finanzsenat wies die Berufungswerberin darauf hin, dass sie selbst in ihrer Renditeberechnung diesen verlorenen Bauaufwand mit 15% der Neuherstellungskosten beziffert habe. Sie nahm in der Vorhaltsbeantwortung vom 13. März 2013 weder dazu noch zur (unten dargestellten) Berechnung des Vorteils „mit verlorenem Bauaufwand“ Stellung, widersprach der Darstellung aber auch nicht.

Die Berufungswerberin wurde weiters darauf hingewiesen, dass im konkreten Fall keine unwiderrufliche, dauerhafte, fremdübliche (vgl. Angehörigenjudikatur des VwGH) und rechtsgültige (vgl. § 17 Abs. 5 PSG) Bindung der Bewohner des Hauses sowie der Privatstiftung existiere und dass die Nutzung des Objektes durch dessen Bewohner nach der Aktenlage jederzeit beendet werden könne. Das bringe Nachteile für den Eigentümer und Vorteile für die Bewohner mit sich, die Fremde kalkulatorisch wohl mit einem Zuschlag zu berücksichtigen versuchen würden. Der Unabhängige Finanzsenat brachte einen solchen Zuschlag nicht gesondert zum Ansatz und die Berufungswerberin ging darauf in ihrer Stellungnahme nicht ein. Auch das Finanzamt widersprach der Berechnung des Unabhängigen Finanzsenats nicht.

Im Vorhalt vom 31. Jänner 2013 führte die Berufungsbehörde aus, mangels Begründung einer Unternehmereigenschaft der Berufungswerberin als Eigentümerin der Liegenschaft bestehe kein Vorsteuerabzug. Daran vermöge die Tatsache nichts zu ändern, dass die zu Unrecht geltend gemachte Vorsteuer vom Finanzamt mangels Wiederaufnahmegrund nicht mehr rückgefordert werden konnte (vgl. UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09 und UFS 1.2.2011, RV/0649-S/10). Die Investitionen seien auch aus diesem Grund kalkulatorisch mit dem Bruttobetrag anzusetzen. Auch dem widersprachen weder die Berufungswerberin noch das Finanzamt.

Auf die Vorhaltung durch den Unabhängigen Finanzsenat, dass auf Gebäude mit aufwendiger Innenausstattung wie Einfamilienhäusern primär eine lineare Wertminderung anzuwenden sei (vgl. *Funk/Kössler/Stocker* in *Bienert/Funk*, aaO, Pkt. 3.7.1.1), entgegnete die Berufungswerberin, dies wäre sachgerecht, wenn dem Leasingnehmer ein Optionsrecht auf Erwerb des Leasingobjektes zum buchmäßigen Restwert bei Beendigung des Leasingvertrages eingeräumt worden wäre. Dies sei aber hier nicht der Fall.

Die Berufungswerberin brachte vor, da nach Beendigung des Leasingvertrages das Leasingobjekt im Eigentum des Leasinggebers bleibe, sei für die Kalkulation der in der Leasingrate enthaltenen Wertveränderungskomponente der **Zeitwert** des Leasingobjektes bei Beendigung des Leasingvertrages zu berücksichtigen. Dieser sei nach dem Sachwertverfahren aus dem Neubauwert der baulichen Anlagen abzüglich Wertminderung wegen Alters zuzüglich des Bodenwerts und zuzüglich des Wertes des Zubehörs zu ermitteln. Eine derartige Berechnung sei in der der Berufung vom 1. Juni 2011 beigelegten Renditeberechnung aufgestellt worden. Der Berufungswerberin wurde mit Vorhalt vom 22. April 2013 vorgehalten, dass es allen im Leasinggeschäft üblichen Usancen widerspricht, bei der Kalkulation der Leasingrate als Restwert den prognostizierten Zeitwert in Ansatz zu bringen, der auch zukünftige Wertsteigerungen von Grund und Boden sowie Gebäude beinhaltet. Leasingfirmen seien im Gegenteil gerade bei solch individuellen, nicht zentrumsnahen Objekten bemüht, die Leasingnehmer möglichst langfristig zu binden und das Verwertungsrisiko bei Ende des Leasingvertrages möglichst zu minimieren. In vielen solchen Finanzierungsverträgen komme es deshalb zur Überwälzung eines allfälligen Verwertungsrisikos, nicht aber zur Beteiligung des Leasingnehmers an einer Verwertungschance. Schon deshalb sei der Ansatz eines um prognostizierte Wertsteigerungen erhöhten Restwertes nicht üblich. Die Berufungswerberin widersprach diesen Vorhaltungen nicht.

Die Investitionskosten gab die Berufungswerberin - nach Konfrontation mit den im Vorhalt vom 31. Jänner 2013 enthaltenen Tabellen - im Schreiben vom 13. März 2013 für die Jahre 2006 bis 2010 selbst mit insgesamt EUR 1.545.877,65 (ohne Umsatzsteuer) an und stimmt damit mit der Darstellung bis auf eine unwesentliche kleine Abweichung überein. Davon entfallen nach den Angaben der Berufungswerberin auf Grund und Boden EUR 288.215,00 und das Gebäude EUR 1.159.985,68. Die Einrichtung schlug mit EUR 74.477,82 und die Grundstückseinrichtungen mit EUR 23.199,15, zu Buche. Die Berufungswerberin verwendete offenbar die Zuordnung laut Anlageverzeichnis, ohne auf die getrennte Behandlung von Schwimmbad und „anderen Wirtschaftsgütern“ laut Beilage A zu UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09 einzugehen.

Zusammenfassend stellte die Berufungswerberin in ihrem Schreiben vom 13. März 2013 damit fest, die verrechnete Miete von derzeit EUR 37.107,00 jährlich decke sowohl eine angemessene Verzinsung des investierten Kapitals wie auch eine angemessene Abgeltung einer allfälligen Wertminderung ab.

## 2.6 KEST-Satz

Die Berufungswerberin wurde im Vorhalt vom 22. April 2013 unter Hinweis auf die vom Finanzamt geltend gemachte KEST 2006 bis 2011 von in Summe annähernd EUR 130.000 um Bekanntgabe ersucht, ob diese Vorschreibung zwischenzeitig an [Begünstigte] weiterbelastet worden sei.

Falls dies erfolgte, wurde sie ersucht, aufzuklären, in welcher Form und in welcher Höhe. Sie wurde um Vorlage der entsprechenden Vorschreibungen, Buchungen und Zahlungsbelege ersucht. Falls eine Weiterbelastung nicht erfolgte, wurde um Bekanntgabe der Gründe dafür ersucht.

Auf diese Aufforderung reagierte die Berufungswerberin nicht.

### 3 Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

#### 3.1 Rechtsgeschäfte zwischen der Berufungswerberin und ihren Stiftern bzw. Begünstigten

Ob ein von Abgabepflichtigen behauptetes Rechtsgeschäft als tatsächlich abgeschlossen anzusehen ist, ist eine Frage der Beweiswürdigung. Dabei hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO). Rechtsgeschäfte zwischen einer Privatstiftung und ihren Stiftern, Vorstandsmitgliedern und Begünstigten sind steuerlich nur dann als erwiesen anzunehmen, wenn sie den Kriterien der Angehörigenjudikatur entsprechen (vgl. u.a. UFS 10.9.2012, RV/0263-S/12; 26.1.2011, RV/0418-S/09). Voraussetzung dafür ist, dass sie

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

von eindeutigem, klarem und jeden Zweifel ausschließendem Inhalt sind

und auch zwischen Familienfremden unter solchen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 7.12.1994, 93/13/0012; 27.8.1991, 91/14/0097; 18.11.1991, 91/15/0043).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Das ist hier eindeutig weder in Bezug auf das behauptete Mietverhältnis bezüglich des Hauses [XXXX] noch im Hinblick auf die Hingabe der als „Mietvorauszahlung“ und „Darlehen“ bezeichneten Gelder des [Stifter] der Fall.

##### 3.1.1 Mietverhältnis versus Gebrauchsüberlassung

Zum behaupteten **Mietverhältnis** darf auf die umfangreiche Begründung unter Punkt B/1.1 der Entscheidung UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09 verwiesen werden.

Daraus geht eindeutig hervor, dass die Nutzung des Objektes nicht auf Basis eines steuerlich anzuerkennenden Mietverhältnisses erfolgte, sondern steuerlich als bloße Gebrauchsüberlassung zu qualifizieren ist.

##### 3.1.2 Mietvorauszahlung und Darlehen des [Stifter]

Zu den in den Bilanzen der Berufungswerberin als Passive Rechnungsabgrenzungsposten bzw. Fremdkapital ausgewiesenen Positionen für Mietvorauszahlungen und Darlehen des [Stifter] ist zu sagen:

Wie ebenfalls bereits in UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09 ausgeführt, erfüllen auch die als „**Mietvorauszahlung**“ dargestellten Überweisungen des [Stifter] die Voraussetzungen der Angehörigenjudikatur nicht.

Nach dem Aktenvermerk vom 18. August 2005 verpflichteten sich die Mieter, die Miete für 20 Jahre im Vorhinein zu bezahlen, ohne dass die Überweisung an Bedingungen geknüpft war. Obwohl dem Aktenvermerk kein Kündigungsverzicht zu entnehmen ist, existierten keine dokumentierten Abmachungen über die eventuelle Rückabwicklung der Zahlungen im Falle der vorzeitigen Auflösung des Bestandsverhältnisses (Verzinsung, etc.). Den Mietern wurden keinerlei Sicherheiten eingeräumt, was von fremden Dritten so niemals akzeptiert worden wäre. Niemand würde eine Mietvorauszahlung von annähernd EUR 748.000,00 (EUR 30.000,00 Basisrente + 24,51% Erhöhung = EUR 37.353,00 x 20 Jahre) ohne entsprechende Absicherung leisten. Damit kann die als Passive Rechnungsabgrenzung bilanzierte Position keine steuerlichen Wirkungen entfalten.

Dazu kommt, dass auch die Berufungswerberin in ihren Büchern nur einen kleinen Teil der Zahlungen des [Stifter] als „Mietvorauszahlung“ deklarierte (siehe Sachverhalt Punkt 2.2). Den größten Teil der Geldflüsse bezeichnete sie als „Darlehen“ und stellte damit selbst keinen Zusammenhang mit der Nutzung des Objektes [XXXX] her.

Aus diesen Gründen liegen aber auch die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung im Hinblick auf das (die) als Verbindlichkeit bilanzierte(n) „**Darlehen** [Stifter]“ nicht vor. Auch zu diesen Darlehen existieren keinerlei Unterlagen, mit denen die konkreten Konditionen der Überlassung der Mittel objektiv nachvollziehbar dokumentiert worden sind. Es gibt weder Abmachungen zwischen dem Stifter und Vorstandsmitglied [Stifter] sowie der Berufungswerberin über Verzinsung, Rückzahlungsmodalitäten oder Sicherheitsleistungen. Mangels zusätzlicher Zeichnung durch ein anderes Stiftungsvorstandsmitglied (kollektive Vertretungsbefugnis) fehlt auch die zivilrechtliche Bindung der Berufungswerberin als Darlehensnehmerin. Das gilt umso mehr, als Rechtsgeschäfte zwischen einem Mitglied des Stiftungsvorstands (hier [Stifter]) und einer Privatstiftung (ohne Aufsichtsrat) gem. § 17 Abs. 5 PSG der Genehmigung aller übrigen Mitglieder des Stiftungsvorstands und des Gerichts bedürfen. Auch mangels solcher Genehmigungen kamen zivilrechtlich wohl keine Darlehensverträge zustande. Das widerspricht krass den durch die Angehörigenjudikatur vorgegebenen Rahmenbedingungen für steuerlich anzuerkennende Rechtsgeschäfte zwischen einer Privatstiftung und deren Stifter.

In der Gesamtbetrachtung dieser Umstände liegen deshalb aufgrund der fehlenden bzw. unklaren Gestaltung weder Mietvorauszahlungen noch Darlehen, sondern eigenkapitalersetzende Zuwendungen vor (vgl. VwGH 24.6.2010, 2006/15/0172; 28.4.1999, 97/13/0068), die bei der Berufungswerberin zu steuerlichem Eigenkapital führen.

Fest steht zudem, dass die hier relevante Frau [Begünstigte] als Mitbenutzerin der Liegenschaft und damit Empfängerin des Nutzungsvorteils keinerlei Eigenmittel einsetzte. Es existieren auch keine Hinweise darauf, dass ihr solche vorweg von [Stifter] geschenkt worden sein könnten, um sie an die Berufungswerberin als Vorausleistung für die Nutzung des Hauses [XXXX] weiterzureichen. [Begünstigte] nutzte das Haus damit ohne jeden fremdüblichen Vertrag und ohne selbst Mittel dafür einzusetzen.

### 3.2 Einkünfte aus Kapitalvermögen - Kapitalertragsteuer (KESt)

#### 3.2.1 Allgemein

Folgende Einkünfte sind gem. § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 797/1996 Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 (Haupteinkunftsarten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) gehören:

„Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftung sowie Zuwendungen einer Privatstiftung im Sinne des § 4 Abs. 11 Z 1 lit. c EStG 1988 bis zu einem Betrag von 1.460 Euro jährlich. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.“

Zum Abzug von Kapitalertragsteuer bestimmt § 93 EStG 1988 in der für den Berufszeitraum geltenden Fassung auszugsweise:

(1) Bei inländischen Kapitalerträgen ... wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge ... Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat ... und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1. ...

d) Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen. Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

...

(4) Kapitalertragsteuerpflichtig sind auch:

...

3. Vom Schuldner der Kapitalerträge oder Dritten übernommene Kapitalertragsteuerbeträge.

Höhe und Einbehaltung der Kapitalertragsteuer wird in § 95 EStG 1988 geregelt. Die maßgebenden Bestimmungen lauten dabei:

(1) Die Kapitalertragsteuer beträgt 25%.

(2) Schuldner der Kapitalertragsteuer ist der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. ...

(3) Zum Abzug der Kapitalertragsteuer ist verpflichtet:

1. Bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge.

(4) Der zum Abzug Verpflichtete hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Die Kapitalerträge gelten für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer als zugeflossen:

...

4. Bei anderen Kapitalerträgen, insbesondere bei Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten, nach Maßgabe des § 19.

(5) Dem Empfänger der Kapitalerträge ist die Kapitalertragsteuer ausnahmsweise vorzuschreiben, wenn

1. der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder

2. der Empfänger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.

Gem. § 96 Abs. 1 EStG 1988 ist die einbehaltene Kapitalertragsteuer bei Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 durch den zum Abzug Verpflichteten unter der Bezeichnung „Kapitalertragsteuer“ binnen einer Woche nach dem Zufließen abzuführen. Dem Empfänger der Kapitalerträge ist eine Bescheinigung über die Höhe der Kapitalerträge und des Steuerbetrages, über den Zahlungstag und über die Zeit, für welche die Kapitalerträge gezahlt worden sind, zu erteilen und hierin das Finanzamt, an das der Steuerbetrag abgeführt worden ist, anzugeben (§ 96 Abs. 4 EStG 1988).



Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass die auf Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 KStG 1988 fallenden Privatstiftungen entfallende Einkommensteuer durch den Abzug von Kapitalertragsteuer zu erheben ist. Die zuwendende Privatstiftung ist zum Abzug und zur Abfuhr an das Finanzamt verpflichtet. Unterlässt sie dies, haftet sie als Schuldnerin der Kapitalerträge (die Privatstiftung) dem Bund für die Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Solche Haftungen sind gem. § 224 BAO durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend zu machen. In diesen ist der Haftungspflichtige aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer (Nach)Frist von einem Monat zu entrichten. Die Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes über die Geltendmachung der Haftung für Steuerabzugsbeträge bleiben dabei unberührt. Der Haftungsbescheid muss einen Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, enthalten.

Im gegenständlichen Fall hat sich das Finanzamt für die Geltendmachung der Haftung entschieden. Diese Ermessensentscheidung wurde bislang zwar nicht ausführlich begründet, von der Berufungswerberin aber auch nicht gesondert bekämpft. Weder wurde vorgebracht, dass die Geltendmachung der Haftung unzweckmäßig sei, noch, dass die Privatstiftung dadurch im Vergleich zur Direktanspruchnahme 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.

### 3.2.2 KEST-Satz

Der auf Zuflüsse in den Jahren 2006 bis 2011 anzuwendende KEST-Satz betrug 25% (§ 95 Abs. 1 EStG 1988). Wie oben dargestellt sind auch vom Schuldner der Kapitalerträge oder Dritten übernommene Kapitalertragsteuerbeträge kapitalertragsteuerpflichtig (§ 93 Abs. 4 Z 3 EStG 1988). Diese Bestimmung interpretiert die Rechtsprechung so, dass sich in diesem Fall der KEST-Satz auf 33,33% erhöht (vgl. *Grün*, Leitfaden verdeckte Ausschüttung, 54 mit vielen weiteren Nachweisen in FN 267).

Folgt man der ständigen Rechtsprechung des VwGH zu verdeckten Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften ist auch bei verdeckten Zuwendungen einer Privatstiftung zu prüfen, ob diese die auf die Zuwendung entfallende Kapitalertragsteuer trägt oder ob sie sie auf den begünstigten Gesellschafter überwälzt.

Trägt die Körperschaft die Kapitalertragsteuer, dann ist auch darin eine Vorteilszuwendung gelegen. Sie ist beim Gesellschafter im Rahmen seiner Einnahmen aus der Zuwendung und auch bei der auf Basis der Einnahmen vorzuschreibenden Kapitalertragsteuer als zusätzlicher Vorteil zu berücksichtigen.

Fordert hingegen die Privatstiftung die auf die verdeckte Ausschüttung entfallende Kapitalertragsteuer (in angemessener Frist) ein, ist die Ausschüttung als Betrag vor Abzug der Kapitalertragsteuer (Bruttobetrag) anzusehen (Hinweis auf VwGH 25.11.2010, 2007/15/0104 mit weiteren Nachweisen).

Für die Zurechnung einer verdeckten Zuwendung an den Stifter einer Privatstiftung kommt es darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihm ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist (§ 95 Abs. 4 EStG 1988 idF vor BGBl. I Nr. 111/2010). Der Zeitpunkt des Zuflusses ist nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmen, woran auch der KEST-Abzug anknüpft.

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung tritt der Vorteil des Bereicherten, die Kapitalertragsteuer nicht tragen zu müssen, gleichzeitig mit der Auszahlung des Betrages ohne Abzug der Kapitalertragsteuer ein (Hinweis auf VwGH 25.11.2010, 2007/15/0104), wenngleich die Zahlung erst mangels rechtzeitiger Einforderung der Kapitalertragsteuer als Nettobetrag (Betrag nach Abzug der Kapitalertragsteuer) zu beurteilen ist (VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170). Folgt man dieser Judikatur bedeutet das, dass die Entscheidung der zuwendenden Privatstiftung, die KEST zu übernehmen und damit den Empfänger der Zuwendung zusätzlich zu bereichern, auf den Zuflusszeitpunkt des Stammvorteils zurückwirkt. Ihr müsste damit die Wirkung eines rückwirkenden Ereignisses im Sinne des § 295a BAO zukommen.

Was als „**rechtzeitige Einforderung**“ zu qualifizieren ist, ergibt sich nicht aus dem Gesetz. Judikatur und Lehre gehen davon aus, dass dies **jedenfalls** dann der Fall ist, wenn die Einforderung **bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist** des Bescheides erfolgte, mit dem die Zuwendung das erste Mal aufgegriffen wurde (*Grün*, Leitfaden verdeckte Ausschüttung, 54 mit vielen weiteren Nachweisen).

Die Basis für diese Ansicht dürfte das Erkenntnis VwGH 14.5.1980, 1333/79 gelegt haben, in dem das Höchstgericht die Einforderung der KEST innerhalb von 22 Tagen als rechtzeitig beurteilte.

Mit der Entscheidung VwGH 26.3.1985, 82/14/0166 dehnte der VwGH diese Frist stark aus. Der Hinweis der ausschüttenden Gesellschaft, dass der Gesellschafter die KEST dann zu ersetzen habe, wenn sich durch die Entscheidung der Rechtsmittelbehörde tatsächlich herausstellen sollte, dass deren Vorschreibung zu Recht erfolgte, reichte dem Höchstgericht, um den verringerten KEST-Satz anzuwenden. Daraus lässt sich ableiten, dass eine Einforderung auch noch nach der Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat rechtzeitig sein kann, wenn diese von vornherein so geplant ist.

In fast allen darauf folgenden Erkenntnissen zu diesem Thema bestätigte der VwGH die Vorschreibung der erhöhten KEST (33,33%), wobei alle Fälle gemein haben, dass im Verwaltungsverfahren - trotz Aufforderung - keine eindeutigen Erklärungen darüber abgegeben wurden, dass bzw. ob die KEST rückgefordert werden soll (vgl. VwGH 7.9.1993, 90/14/0195; 21.12.1994, 90/13/0236; 23.10.1997, 96/15/0180; 24.11.1999, 94/13/0233; 26.9.2000, 97/13/0140; 24.11.2010, 2007/15/0104; 28.9.2011, 2006/13/0084 mit umfassender Analyse der Vorjudikatur; VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018).

Im Erkenntnis VwGH 23.10.1997, 96/15/0180 verwies das Höchstgericht zur Angemessenheit der Einforderungsfrist erstmals auf *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung, 122, 268 und 279. Dieser führt auf Seite 123, FN 483 seiner Abhandlung an, dafür stehe jedenfalls der **Zeitraum des Berufungsverfahrens** zur Verfügung. Auf Seite 269, FN 1074 und Seite 280, FN 1123 seiner Abhandlung resümiert *Zorn*, als angemessener Zeitraum werde die **Rechtsmittelfrist des Haftungsbescheides** anzusehen sein, wobei er sich wiederum auf *Quantschnigg* beruft.

*Quantschnigg*, ÖStZ 1985, 161 umreißt den angemessenen Zeitraum im angesprochenen Artikel tatsächlich mit der „Rechtsmittelfrist“ des KEST-Bescheides, verweist aber auf einen anderen von ihm verfassten Artikel. In ÖStZ 1981, 247 fasste *Quantschnigg* seine Überlegungen differenzierter zusammen, als dies seine verkürzte Aussage in ÖStZ 1985, 162 vermuten lässt. Er kam dort zum Schluss, der Schuldner der Kapitalerträge übernehme die KEST dann nicht zugunsten des Gläubigers, wenn er vor **Eintritt der (formellen) Rechtskraft** des Haftungsbescheides sein Regressrecht geltend mache. Auf der Seite davor stellte der Autor allerdings überzeugend klar, was er genau darunter versteht. Danach kann sich der zum KEST-Abzug Verpflichtete gegen eine endgültige Belastung mit KEST auf zwei Arten zur Wehr setzen:

- + Er kann die Ansprüche des Finanzamts im Rechtsmittelweg bestreiten und die Vorschreibung der KEST mittels Haftungsbescheid bei der Abgabenbehörde bekämpfen. Ob diese Abwehr erfolgreich war, entscheidet sich durch die (formelle) Rechtskraft des KEST-Haftungsbescheides und damit spätestens durch die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats. Erst in diesem Zeitpunkt wird die Belastung unabänderlich.
- + Will der Haftungspflichtige die Übernahme der KEST nun verhindern, muss er sich sofort durch die Geltendmachung des Rückgriffanspruchs gegenüber dem Gläubiger der Kapitalerträge schadlos halten. Tut er das nicht, ist der Tatbestand des „Übernehmens der KEST“ verwirklicht.

Die Grenze für die Belangung des Zuwendungsempfängers ist danach nicht der Ablauf der Berufungsfrist, sondern der Eintritt der formellen Rechtskraft des Haftungsbescheides.

Kombiniert man nun diese Rechtsmeinung mit der ständigen VwGH-Judikatur, bleibt für die Rückforderung der KEST Zeit bis zur formellen Rechtskraft des Haftungsbescheides und damit **bis unmittelbar nach Zustellung der Berufungsentscheidung**. Voraussetzung für diese lange Frist ist aber, dass die potentiell Haftungspflichtige der Abgabenbehörde gegenüber klar zum Ausdruck bringt, dass für den Fall der unabänderlichen KEST-Belastung eine **Rückzahlungsverpflichtung** existiert und dass sie die **Absicht** hat, eine Belastung mit KEST jedenfalls und damit notfalls auch im Regresswege abwehren zu wollen.

Fordert die Privatstiftung die vorgeschriebene KEST deshalb ankündigungsgemäß unmittelbar nach Zustellung einer den KEST-Haftungsbescheid bestätigenden Berufungsentscheidung vom Zuwendungsempfänger zurück, wird das als rechtzeitig zu beurteilen sein. Tut sie das trotz Ankündigung nicht, muss darin nach der österreichischen Judikatur (siehe unten) wohl ein (rückwirkendes) Ereignis erblickt werden, das zur (rückwirkenden) Erhöhung der KEST-Vorschreibung führt. Ob dies als Ereignis gem. § 295a BAO einzustufen ist, kann für den hier zu beurteilenden Fall dahingestellt bleiben.

Das findet in der österreichischen Rechtsprechung zur Rechtslage bis 31. März 2012 Deckung (VwGH 5.9.2012, 2010/15/0018). In diesem Erkenntnis hatte die Beschwerdeführerin die KEST bis zum Ablauf der mündlichen Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat nicht geltend gemacht (vgl. auch UFS 14.12.2009, RV/2085-W/06) und auch keine Rückzahlungsverpflichtung behauptet. Das wertete der VwGH als rückwirkende Übernahme und ließ die Besteuerung dieses zusätzlichen Vorteils im Jahr der ursprünglichen Ausschüttung zu.

Differenziert sieht das die deutsche Rechtsprechung, die auch von *Quantschnigg* in ÖStZ 1981, 246 analysiert wurde. Sie vergleicht die Übernahme der KEST mit dem Problem der Nettolohnvereinbarung im Lohnsteuerabzugsverfahren. Liegt danach von vornherein eine klare Vereinbarung vor, die KEST zu übernehmen, erfolgt der Zufluss sofort als Nettovorteil. Übernimmt der KEST-Abzugspflichtige die KEST erst später, indem er auf die Rückforderung verzichtet, so liegt darin ein geldwerter Vorteil, der in dem Kalenderjahr zu versteuern ist, in dem der Verzicht auf den Regress erkennbar wird (BFH 25.9.1970, VI R 122/67).

Der aktenkundige Sachverhalt war deshalb durch die Rechtsmittelbehörde daraufhin zu untersuchen, ob er Hinweise auf eine bereits erfolgte oder zumindest geplante KEST-Rückforderung enthält. Fehlen solche Hinweise trotz Ermittlungsversuchs des Unabhängigen Finanzsenats zur Gänze, leuchtet daraus die Übernahme der KEST durch die zuwendende Körperschaft vor.

Da sich der konkrete Fall nur auf die Jahre bis 2011 bezieht, kann dabei offen bleiben, ob die zitierte ständige Rechtsprechung auch nach der systematischen Änderung der gesetzlichen Rahmenbedingungen ab 1. April 2012 weiterhin anwendbar bleibt.

#### **Das bedeutet für den konkreten Fall:**

Die Berufungswerberin wurde hier durch den Unabhängigen Finanzsenat aufgefordert, eine Weiterbelastung der vorgeschriebenen KEST zu belegen oder bekannt zu geben, warum eine solche unterblieben ist (Vorhalt vom 22. April 2013). Sie reagierte darauf überhaupt nicht und behauptete nicht einmal, dass eine solche Vorschreibung geplant sei.

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

Die Sache dieser Rechtsmittelverfahren ist die Haftung für die KEST, die auf den Vorteil entfällt, den die Berufungswerberin [Begünstigte] durch die Gebrauchsüberlassung des Objektes [XXXX] in den Jahren 2006 bis 2011 zugewendet hat. Diese Sache ist

durch die Rechtsmittelbehörde in alle Richtungen hin neu zu beurteilen. Das inkludiert auch die Pflicht, die KEST-Vorschriftung für diesen Vorteil aufgrund der geänderten Bewertung bzw. wie hier der unterlassenen KEST-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).

### 3.3 Substanzevidenzkonto gem. § 27 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988

#### (in der von 1. August 2008 bis 31. März 2012 gültigen Fassung)

Gem. § 27 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 (idF ab BGBl. I Nr. 85/2008) gehören Zuflüsse von Substanzauszahlungen von ab 1. August 2008 gestiftetem Vermögen nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und unterliegen damit nicht dem KEST-Abzug (§ 124b Z 146 lit. f EStG 1988). Zuwendungen gelten dabei insoweit als Substanzauszahlung, als sie den maßgeblichen Wert übersteigen und im Evidenzkonto Deckung finden. Dem Sachverhalt sind keine Hinweise auf solche - KEST-freie - Zuwendungen zu entnehmen.

Die Berufungswerberin nahm diese Vorschriften nicht in Anspruch und legte weder ein Substanzauszahlungsevidenzkonto noch bestätigte Jahresabschlüsse vor, obwohl sie durch den Unabhängigen Finanzsenat darauf aufmerksam gemacht wurde.

### 3.4 Vorteil der [Begünstigte]

#### 3.4.1 Empfänger des Vorteils

Zuwendungen einer Privatstiftung sind in steuerlicher Hinsicht demjenigen zuzurechnen, dem die Einkünfte tatsächlich zufließen. Das ist derjenige, der den Vorteil aus der Zuwendung tatsächlich nutzen kann.

Zumindest seit Inkrafttreten des Kapitalmarktoffensive-Gesetzes (BGBl. I Nr. 2001/2) erfolgt diese Zurechnung grundsätzlich unabhängig von der stiftungsurkundlichen Deckung der Zuwendung (vgl. *Stangl* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht, II 524) an **denjenigen, der den Vorteil erhält** und ein entsprechendes Naheverhältnis zur Privatstiftung hat. Sie kann also nicht nur an formell Begünstigte, sondern etwa auch an die Stifter erfolgen (vgl. UFS 10.9.2012, RV/0263-S/12).

Im konkreten Fall rechnete das Finanzamt den gesamten Vorteil aus der Nutzung des Hauses allein der Begünstigten [Begünstigte] zu. Es begründete dies ausschließlich damit, dass diese die einzige Begünstigte sei.

Faktum ist, dass die Liegenschaft sowohl von der Alleinbegünstigten wie auch vom Stifter [Stifter] gemeinsam bewohnt wurde. Beide nutzten das Wohnhaus ohne steuerlich anzuerkennenden Miet- bzw. Nutzungsvertrag und lukrierten deshalb einen Vorteil. Eine exakte Abgrenzung, wie sich die Interessenslagen dabei gewichten, ist unmöglich, was nur zur Zurechnung des Vorteils an beide Berechtigten zu jeweils 50% führen kann. Diese Beurteilung dürfte die Berufungswerberin im Kern mittragen (vgl. Punkt 2.3.1 des Schreibens vom 13. März 2013).

#### 3.4.2 Bewertung des Vorteils - allgemeine Regeln

Das EStG 1988 regelt die Bewertung der Einnahmen aus der Nutzungszuwendung durch Privatstiftungen in der speziellen Bestimmung des § 15 Abs. 3 Z 2 EStG 1988:

Nach lit. a gelten die zugewendeten geldwerten Vorteile als zugeflossen.

Gem. lit. b sind sie mit dem Betrag anzusetzen, der für den Vorteil im Zeitpunkt der Zuwendung **hätte aufgewendet werden müssen** („fiktive Anschaffungskosten“).

Die Bewertung des Vorteils richtet sich damit nach der ausdrücklichen Anordnung des Gesetzgebers nicht - wie etwa bei Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften - nach dem in § 15 Abs. 2 EStG 1988 normierten Mittelpreis des Verbrauchsortes. Die zur dortigen Bewertung der unentgeltlichen Nutzung einer Immobilie ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003; 19.3.2013, 2009/15/0215; 20.3.2013, 2009/13/0259) mag deshalb hier zwar Anhaltspunkt liefern, ist ansonsten aber **nicht** unmittelbar anwendbar.

Nach der hier zitierten Judikatur zu Kapitalgesellschaften leitet sich die angemessene Höhe für die Überlassung eines bebauten Grundstücks daraus ab, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre. Dieser Wert ergibt sich insbesondere aus der **Erwartung eines fremden Investors** als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003). Gibt es für ein Objekt aufgrund seiner Beschaffenheit am Markt üblicherweise keine Mietinteressenten, ist der Vorteil in Höhe einer „Alternativrendite“ anzusetzen (VwGH 20.3.2013, 2009/13/0259).

Die Bewertung hier hängt aber im Unterschied dazu davon ab, wie viel der Empfänger des Vorteils für dessen Erlangung selbst hätte aufwenden müssen. Grundsätzlich dient der Bewertung bei Zuwendungen einer Privatstiftung nämlich nicht ein ortsüblicher Durchschnittspreis, sondern jener **Aufwand, der dem konkret Begünstigten entstanden wäre**, wenn er sich den Vorteil am Markt selbst beschaffen hätte müssen (vgl. *Wellinger*, RdW 2004, 370; *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 15 Tz 89/15). Dieser Wert entspricht in etwa dem Gemeinen Wert bzw. Verkehrswert und wird deshalb auch die **individuellen Verhältnisse des Berechtigten** zu berücksichtigen haben. Dazu zählt neben seiner **Bonität** (vgl. etwa auch *Jakom/Marschner* EStG, 2012, § 16 Rz 67 ff) auch die Frage, ob er als Letztverbraucher die gesetzliche **Umsatzsteuer** zu tragen hätte und wie viel **Eigenmittel** er einzusetzen bereit ist.

Wenn die überlassene Immobilie am lokalen Markt in ähnlicher Lage und Ausstattung verfügbar ist und auch nachgefragt wird, können sich der Mittelpreis des Verbrauchsortes und der hier relevante Wert möglicherweise decken. Abweichungen werden sich aber immer dann ergeben, wenn die Ermittlung der ortsüblichen Miete schon daran scheitert, dass ein vergleichbar extravagantes und exquisites **Objekt** - wie hier - **am Markt weder verfügbar ist noch nachgefragt wird**.

### 3.4.3 Konkrete Bewertung des Vorteils

Nach Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat zum Nachweis eines vorhandenen Marktes für solche Objekte wie das in [XXXX] nannte die Berufungswerberin zwar vorerst vier im Internet angebotene Vergleichsobjekte, weder wurde aber behauptet noch deuten andere Umstände darauf hin, dass hier eine Vergleichbarkeit tatsächlich gegeben ist. Bei den „Vergleichsobjekten“ handelt es sich nach der Aktenlage um Durchschnittsgebäude, die weder architektonisch noch ausstattungs- und lagemäßig mit dem hier zu beurteilenden vergleichbar sind. Nähere Details, die das Gegenteil beweisen würden, brachte die Berufungswerberin nicht bei. Das gilt auch für das im März 2013 zusätzlich vorgelegte schlüsselfertige Kauf- und Mietangebot über eine mehr oder weniger konventionelle Doppelhaushälfte. Dass eine Vergleichbarkeit hier nicht gegeben ist, wurde unter Punkt 2.4.3 (Vergleich „[Vergleichsanlage]“) ausführlich dargestellt.

Gegen die Existenz einer Vergleichsmiete und **für die Ermittlung des Vorteils auf rein kalkulatorischer Basis** spricht auch die Tatsache, dass [Stifter] beim Erörterungstermin am 5. Oktober 2010 selbst angab, die Höhe der **Miete** sei auf Basis der Grundstückskosten und der Errichtungskosten vom steuerlichen Vertreter **errechnet** worden. Vergleichsangebote erwähnte er nicht. Details zu dieser Berechnung wurden trotz Ankündigung durch den steuerlichen Vertreter, der damaligen Fristverlängerung und der neuerlichen Konfrontation mit Schreiben vom 31. Jänner 2013 niemals vorgelegt.

Die Besonderheiten des Objekts geben ihm eine sehr persönliche Note, schränken seine Marktgängigkeit aber nach fester Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenats ganz erheblich ein (siehe Foto-Dokumentation in diversen Fachzeitschriften, im Internet und in den Steuerakten).

Beim strittigen Objekt handelt es sich deshalb eindeutig um ein „**Sachwertobjekt**“, bei dem nicht das Erwirtschaften von Erträgen, sondern die Eigennutzung im Vordergrund steht und deshalb für Bewertungszwecke vor allem der Sachwert heranzuziehen ist (vgl. *Ross-Brachmann*, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen<sup>8</sup>, 63 f und 734). Will jemand eine solche, nach seinen speziellen Vorstellungen geplante, sehr individuelle Immobilie in zwar schöner aber auch zentrumsferner Lage mit nicht sehr guter Anbindung an den öffentlichen Verkehr nutzen, diese aber nicht als Eigentümer selbst errichten und sich auch nicht dauerhaft bzw. unwiderruflich binden, bleiben viele Möglichkeiten der vergleichenden Bewertung des Vorteils automatisch verschlossen. Eine solche Konstellation ist im allgemein üblichen Wirtschaftsleben nur sehr schwer zu finden. Im konkreten Fall existiert zudem keine unwiderrufliche, dauerhafte, fremdübliche (vgl. Angehörigenjudikatur des VwGH) und rechtsgültige (vgl. § 17 Abs. 5 PSG) Bindung der der Bewohner des Hauses. Nach der Aktenlage kann die Nutzung des Objektes durch dessen Bewohner jederzeit beendet werden.

Als absolute Untergrenze kommt hier deshalb wohl nur der Vergleich mit der **Kalkulation durch Immobilien-Leasing-Unternehmen** in Frage. Diese wird vor allem durch den angewendeten Zinssatz sowie den Restwert des Leasinggutes beeinflusst. Dem wurde von der Berufungswerberin grundsätzlich nicht widersprochen. Sie brachte aber vor, der Restwert müsse unter Berücksichtigung entsprechender prognostizierter Wertsteigerungen ermittelt werden (vgl. Renditeberechnung der Berufungswerberin in Punkt 2.4.1).

Dem ist entgegen zu halten, dass die Bewertung des laufenden Vorteils der unentgeltlichen Bewohnung des Objektes nicht aus der Sicht des Eigentümers, sondern **aus der Sicht der Bewohnerin** der Liegenschaft zu beurteilen ist. Der Nutzungsvorteil fließt den Bewohnern des Hauses jedes Jahr unabhängig von der künftigen Entwicklung des Wertes der Liegenschaft zu. Für die Berücksichtigung einer zukünftigen Wertsteigerung bleibt hier aber auch deshalb kein Platz, weil die Bewohnerin nicht Eigentümerin der Liegenschaft war und auch beim Eigentümer der Wertsteigerungschance das Risiko eines kalkulierbaren, aber auch eines unerwarteten Wertverfalls gegenübersteht.

In der Literatur wurde für die Bewertung des Vorteils die „Umkehrung des Ertragswertverfahrens“ vorgeschlagen (z.B. *Pröll*, UFSAktuell 2004/5, 190). Dabei wird aus **Sicht eines Vermieters** eine fiktive Miete ermittelt, indem auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten ein Divisor angewendet wird, der von einem speziellen Liegenschaftszinssatz abhängig ist (vgl. etwa *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, 94 ff). Diese Methode ist nur bedingt anwendbar, da sie im Grunde unterstellt, dass das Objekt zu Ertragszwecken erworben bzw. errichtet wurde, wie es etwa bei Mietwohngrundstücken, Geschäfts- und Gewerbegrundstücken sowie gemischt genutzten Grundstücken der Fall ist (vgl. *Ross-Brachmann*, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen<sup>8</sup>, 64 f). Hier handelt es sich jedoch um ein typisches „Sachwertobjekt“ (siehe oben), das unter nicht fremdüblichen Bedingungen an den Stifter und die Begünstigte überlassen wird. Die Umkehrung der Ertragswertmethode fingiert aber existierende Anbieter und berechnet deren Renditeerwartung, ohne auf die spezielle Situation der Nachfragenden ausreichend Bedacht zu nehmen (z.B. Bonität, Vorsteuerabzugsberechtigung oder Letztverbrauchereigenschaft etc.). Diese Methode bildet zudem eine Wertsteigerungs- bzw. zumindest Inflationsbereinigungserwartung ab, die nur den Vermieter als Eigentümer betreffen kann. Sie ist damit nicht direkt anwendbar, bietet aber eine **Indizfunktion** zur Verprobung.

Zu beachten ist weiters, dass schon bei der Errichtung einer solchen Luxusvilla die Herstellungskosten sehr oft höher sein werden, als deren Verkehrswert (**verlorener Bauaufwand**). Dies resultiert daraus, dass bei einem eventuellen Verkauf ein Teil der tatsächlich getätigten Baukosten dadurch verloren geht, dass ein Käufer eines Gebäudes dieses nach seinen Bedürfnissen anders gebaut hätte und somit das vom Verkäufer errichtete Objekt den geschmacklichen und bautechnischen Vorstellungen des nachfolgenden Käufers nicht zur Gänze entspricht. Auch besonders luxuriöse und extrem moderne Bauausführungen werden von den Käufern nicht voll honoriert. Der Abschlag für den verlorenen Bauaufwand kann in vielen Fällen 10%, unter Umständen aber auch 15 bis 20% betragen (*Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, 80). Als Grund für einen solchen Abschlag nennen Kommentatoren etwa auch problematische Grundrisslösungen und Architektur (vgl. *Ross-Brachmann*, aaO, 411 f). Nimmt nun die Stiftung aufgrund der persönlichen Wünsche

der Bereicherten solche Investitionen in Kauf, die im Rahmen einer nachfolgenden fremdüblichen Verwertung nicht oder nur sehr bedingt wiederverwertbar sind, liegt in deren Höhe schon bei Bezug der Immobilie eine Zuwendung sui generis vor (vgl. *Doralt*, RdW 2004, 571). Das ist hier ganz offensichtlich der Fall.

Die Architektur ist hier so individuell, dass es mehr als fraglich ist, ob das Objekt am freien Markt überhaupt zu entsprechenden Konditionen verwertet werden könnte. Wer in dieser Größenordnung in eine Wohnimmobilie investiert, wird bestrebt sein, seine eigenen Vorstellungen umzusetzen. Er wird keine ausgefallenen Lösungen akzeptieren, die den sehr individuellen Geschmack anderer Vorbewohner widerspiegeln.

Auch wenn die Bemessung der Höhe dieses Wertverlustes schwierig sein mag, kalkulierten die Berufungswerberin bzw. deren steuerlicher Vertreter hier selbst einen „verlorenen Bauaufwand“ von 15% der Neuherrstellungskosten in die Renditeberechnung ein. Sie begründeten dies zwar nicht näher, wendeten sich aber auch nach Konfrontation mit diesem Sachverhalt durch den Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 31. Jänner 2013 nicht konkret gegen den Ansatz dieses Wertes als Zufluss. Bestritten wurde nur ganz allgemein die Fremdunüblichkeit der Gestaltung der Miethöhe.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht hier damit keinen Grund von der eigenen Einschätzung der Berufungswerberin abzugehen. Da der Bezug der Immobilie unbestritten Mitte 2006 erfolgte, ist der Zufluss der 15%-igen Wertminderung in diesem Zeitpunkt zu unterstellen, was auch dadurch bedingt ist, dass die Gebrauchsunüblichkeit durch die Privatstiftung hier ohne jede Bindung der Bewohner der Liegenschaft erfolgte. Diese können das Objekt jederzeit verlassen, was die Berufungswerberin vor das Problem der Weiterverwertung stellen würde.

Da bei Einrichtung und Schwimmbad von vornherein kürzere Nutzungsdauern unterstellt werden (siehe unten), wurde in diesem Bereich von einem solchen Abschlag abgesehen, obwohl die Berufungswerberin in Ihrer Berechnung nicht zwischen Gebäude und Zubehör trennte.

Nicht anwendbar sind nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenats hier die neuen Überlegungen der Verwaltungsübung zur „Ausschüttung an der Wurzel“ in KStR 2013 Rz 637 ff, wonach das wirtschaftliche Eigentum am gesamten Grundstück in einem solchen Fall bei der Zuwendungsempfängerin liegen könnte. Das würde nach der ständigen Rechtsprechung voraussetzen, dass diese darüber gleich einem Eigentümer verfügen könnte. Darauf deutet hier aber nichts hin.

Die Privatstiftung nahm zwar frustrierte Investitionen in Kauf, zu denen ein fremder Investor nicht bereit gewesen wäre, und ersparte damit der Begünstigten eigene Vermögensabflüsse, sie verschaffte ihr damit aber keine Verfügungsmacht über das Objekt, sondern nur einen Nutzungsvorteil.

Es steht außer Diskussion, dass [Begünstigte] als Letztverbraucherin nicht über das Recht zum Vorsteuerabzug verfügt. Der Vorteil ist deshalb inklusive Umsatzsteuer in Ansatz zu bringen. Dem entspricht im Übrigen die Berufungswerberin selbst im Rahmen ihrer Renditeberechnung, weil auch sie die „Neubaukosten 2026“ inklusive Umsatzsteuer zum Ansatz bringt (vgl. Punkt 2.4).

Frau [Begünstigte] brachte keinerlei Eigenmittel ein. Jedenfalls bei der Berechnung des Vorteiles, der ihr aus der Nutzung des Objektes erwuchs, ist deshalb davon auszugehen, dass sie das Objekt selbst fremdfinanzieren hätte müssen. Als Fremdfinanzierungszinssatz bietet sich der von der Berufungswerberin für die Finanzierung des Grundstückankaufs gezahlte **Zinssatz** (4,75%) an. Dem widerspricht die Berufungswerberin nicht dezidiert. Im Gegenteil brachte sie mit ihrer Renditeberechnung selbst zum Ausdruck, dass sie von einer Renditeerwartung von 4,74% (vor Steuer) ausgegangen sei. Das untermauert die Verwendung dieses Zinssatzes.

Das Finanzamt ging ursprünglich von einer **Nutzungsdauer** des Gebäudes von 67,70 Jahren aus (AfA-Satz 1,5%) und von Einrichtungsgegenständen von 10 Jahren aus, was von der Berufungswerberin kritisiert wurde. Mit Schreiben vom 31. Jänner 2013 schlug der Unabhängige Finanzsenat die Verwendung einer Nutzungsdauer von 70 Jahren für das Gebäude, 15 Jahren für die Inneneinbauten und 20 Jahren für das betonierte Außenschwimmbecken vor.

Mit ihrer Stellungnahme vom 13. März 2013 wendete sich die Berufungswerberin im Kern nur gegen die Gebäudenutzungsdauer und ging auf die beiden anderen Investitionsgruppen nicht ein. Die Berufungswerberin selbst unterstellte im Rahmen ihrer Renditeberechnung für die gesamte Investition eine Nutzungsdauer von 80 Jahren.

Für gut gebaute Ein- und Zweifamilienhäuser wird in der Literatur eine Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren (*Ross-Brachmann*, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen<sup>9</sup>, 115) und für normal gebaute eine Nutzungsdauer zwischen 60 und 80 Jahren (*Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung<sup>10</sup>, 74) und zwischen 70 und 100 Jahren (*Funk/Kössler/Stocker* in *Bienert/Funk*, Immobilienbewertung Österreich, Punkt II/3.6.1.2) für realistisch angesehen. Unter Beachtung dieser Literatur erscheint die von der Berufungswerberin verwendete **Nutzungsdauer von 80 Jahren** vertretbar.

In der von der Berufungswerberin vorgelegten Renditeberechnung ging sie zusätzlich von einem Abschlag von 5% aus, ohne diesen näher zu erläutern (vgl. 2/C in Punkt 2.4). Im Hinblick auf die obigen Adaptierungen sowie darauf, dass die Berufungswerberin auch einen „Green Value“-Zuschlag von 5% berücksichtigte, erscheint dieser Abschlag entbehrlich.

Daraus errechnet sich der konkrete von der Berufungswerberin an [Begünstigte] zugewendete Vorteil aus der Wohnnutzung der Liegenschaft auf Basis einer dem Immobilienleasing nachempfundenen Kalkulation wie folgt, wobei der Berechnungsmethode auch nach Aufforderung zur Stellungnahme an sich unwidersprochen blieb.

Anschaffung-/Herstellungskosten	G+B	Gebäude	Schwimmbad	Einbauten	gesamt
AK/HK netto	288.000,00	1.053.000,00	62.000,00	130.000,00	1.533.000,00
Umsatzsteuer		210.600,00	12.400,00	26.000,00	249.000,00
<b>AK/HK brutto</b>	<b>288.000,00</b>	<b>1.263.600,00</b>	<b>74.400,00</b>	<b>156.000,00</b>	<b>1.782.000,00</b>

AK/HK brutto	288.000,00	1.263.600,00	74.400,00	156.000,00	
verlorener Bauaufwand 15% lt. Berufung (2a)		-189.540,00			
<b>Anfangswert</b>	<b>288.000,00</b>	<b>1.074.060,00</b>	<b>74.400,00</b>	<b>156.000,00</b>	
Alterswertminderung linear		-201.386,25	-55.800,00	-156.000,00	
<b>Restwert</b>	<b>288.000,00</b>	<b>872.673,75</b>	<b>18.600,00</b>	<b>0,00</b>	
Nutzungsdauer	∞	80,00	20,00	15,00	
Laufzeit in Jahren	15,00	15,00	15,00	15,00	
Laufzeit in Monaten	180,00	180,00	180,00	180,00	
<b>Zinssatz</b>		<b>4,75%</b>			<b>gesamt</b>
<b>Verlorener Bauaufwand</b>		<b>189.540,00</b>			<b>189.540,00</b>
"Leasingrate" p.m.	1.140,00	5.020,78	507,66	1.213,42	7.881,85
"Leasingrate" p.a.	13.680,00	60.249,36	6.091,86	14.561,01	94.582,24

Der mit der Nutzung verbundene Mindestvorteil lässt sich schlüssig aus dieser Berechnung ableiten. Dem müssen noch die von der Berufungswerberin getragenen Aufwendungen hinzugerechnet werden, wobei auch deren teilweiser Schätzung von beiden Verfahrensparteien nicht widersprochen wurde.

Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass nur die Hälfte des Nutzungswertes auf [Begünstigte] entfällt und nur dieser Vorteil hier zur Diskussion steht. Daraus ergeben sich - abgesehen vom verlorenen Bauaufwand 2006 - trotz grundlegend geänderter Berechnungsmethode weitgehend dieselben Beträge für die Nutzung des gesamten Hauses, wie sie das Finanzamt zur Vorschreibung brachte.

Berechnung Vorteilszuwendung	2006	2007	2008	2009	2010	2011
fiktive Leasingrate p.m.	7.881,85	7.881,85	7.881,85	7.881,85	7.881,85	7.881,85
Monate	6	12	12	12	12	12
Fiktive Leasingrate p.a.	47.291,12	94.582,24	94.582,24	94.582,24	94.582,24	94.582,24
Grundsteuer laut G+V	30,15	60,30	60,30	60,30	94,92	60,30
Instandhaltung/Wartung laut G+V	0,00	164,50	4.605,49	0,00	643,88	500,00
Versicherung geschätzt	250,00	500,00	500,00	500,00	500,00	500,00
Vorteil laufend	47.571,27	95.307,04	99.748,03	95.142,54	95.821,04	95.642,54
Einmalig: Verlorener Bauaufwand	189.540,00					
Vorteilszuwendung damit	237.111,27	95.307,04	99.748,03	95.142,54	95.821,04	95.642,54
<b>davon 50% (Hälfteanteil)</b>	<b>118.555,63</b>	<b>47.653,52</b>	<b>49.874,01</b>	<b>47.571,27</b>	<b>47.910,52</b>	<b>47.821,27</b>
gelb = geschätzt						

#### 3.4.4 Verprobung nach der Ertragswertmethode

Die obige Berechnung ergibt einen jährlichen Vorteilszufluss von annähernd EUR 95.000 für die Nutzung der gesamten Liegenschaft.

Verprobt man diesen Wert grob und wie von Pröll vorgeschlagen mit der umgekehrten Ertragswertmethode (siehe Tabelle in Punkt 2.4.2), wird sichtbar, dass der Nutzungsvorteil einem **Liegenschaftszins von etwas über 4%** entspricht. Diese Berechnung klammert die Tatsache des verlorenen Bauaufwandes aus und basiert auf einem Teiler, der der Vervielfältigtabelle in Anhang XXII von *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung, 320 ff entnommen wurde.

Dieser Liegenschaftszins findet in der Bandbreite der gültigen Empfehlung des Hauptverbandes allgemein beedeten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs für Wohnliegenschaften in hochwertigen (2,0 bis 4,0%) und sehr guten Lagen (2,5 bis 4,5%) Deckung (vgl. auch *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung, 98). Das beweist, dass die vom Unabhängigen Finanzsenat zur Anwendung gebrachte Bewertung des Vorteils sich sogar in der Bandbreite bewegt, die die Erwartungen eines Investors mit dem zur Deckung bringt, was Mieter üblicherweise aufzuwenden bereit wären.

Die Verwendung der Renditeerwartung der Berufungswerberin von annähernd 4,75% würde allerdings zu einem Vorteil führen, der noch merklich über den Ansatz des Unabhängigen Finanzsenats hinausgeht.

Die von der Berufungswerberin bisher auf Basis 2009 berechnete Jahresmiete von etwa EUR 34.000 (Auflösung der behaupteten Mietvorauszahlung laut Tabelle unter Punkt 2.2) zuzüglich 10% Umsatzsteuer (in **Summe also EUR 37.400**) würde einem Liegenschaftszins entsprechen, der wesentlich unter der Mindestverzinsung laut Tabelle in *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung, 320 ff von 1,5% zu liegen kommt. Das weist zusätzlich auf die Fremdunüblichkeit des Nutzungsentgelts hin. Diese „Miete“ reicht nicht einmal aus, um die Hälfte des Vorteils abzudecken, der aufgrund der Nutzung des ganzen Hauses zufließt. Selbst wenn man deshalb - entgegen der unter Punkt 3.1 zum Ausdruck gebrachten Sicht des Unabhängigen Finanzsenats - die von [Stifter] der Privatstiftung überlassenen Mittel als deren Fremdmittel qualifizieren wollten, würde die Auflösung der „Mietvorauszahlung“ nicht einmal den Anteil abdecken, der auf [Stifter] selbst entfällt.

#### 3.4.5 Kapitalertragsteuer

Für die Zurechnung einer verdeckten Zuwendung an die Begünstigte kommt es - wie auch bei einer verdeckten Ausschüttung an den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft - darauf an, ob, wann und in welcher Höhe ihr ein vermögenswerter Vorteil zugeflossen ist. Der Kapitalertragsteuerabzug knüpft an diesen nach § 19 Abs. 1 EStG 1988 zu bestimmenden Zeitpunkt des Zuflusses an (vgl. VwGH 29.3.2012, 2008/15/0170, mwN).

Dass Frau [Begünstigte] die Liegenschaft in den Jahren ab 2006 nutzen durfte, wurde niemals bestritten. Da der aus dieser 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 Berufungswerberin übernommen. Der KEST-Satz beträgt deshalb 33,33%.

Die Berechnung der auf diesen Vorteil entfallenden Kapitalertragsteuer ergibt damit die folgenden Haftungsbeträge der Berufungswerberin für die auf [Begünstigte] entfallenden Vorteilszuflüsse (Einkünfte aus Kapitalvermögen).

Berechnung KEST	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Anteilige Vorteilszuwendung	118.555,63	47.653,52	49.874,01	47.571,27	47.910,52	47.821,27
<b>davon 33,33% KEST</b>	<b>39.514,59</b>	<b>15.882,92</b>	<b>16.623,01</b>	<b>15.855,50</b>	<b>15.968,58</b>	<b>15.938,83</b>
zur Info: KEST laut Finanzamt	11.804,13	23.608,25	23.608,25	23.608,25	23.608,25	23.608,25

Salzburg, am 29. Mai 2013