

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache PS, AdressePS, vertreten durch WT, gegen die Bescheide des FA Wien 1/23 vom 28.11.2011, betreffend Kapitalertragsteuer 2005 bis 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird hinsichtlich Haftung für Kapitalertragsteuer 2005, 2006 und 2007 stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Hinsichtlich Haftung für Kapitalertragsteuer 2008 wird der Beschwerde teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Kapitalertragsteuer 2008 mit 17.194,40 € festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit den hier bekämpften Bescheiden vom 28.11.2011 schrieb das Finanzamt (FA) der PS (Beschwerdeführerin, Bf.) folgende Beträge an Kapitalertragsteuer im Haftungswege vor:

Jahr	BMG	Satz	Betrag
2005	376.101,74 €	33,33%	125.354,71 €
2006	262.813,46 €	33,33%	87.595,73 €
2007	1.361.476,31 €	33,33%	453.780,05 €
2008	1.950.859,19 €	33,33%	650.221,37 €
Summe	3.951.250,67 €	33,33%	1.316.951,86 €

Begründend führte das FA aus, dass im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der X-GmbH festgestellt worden sei, dass diese in den Jahren 2005 bis 2008 auf einem 2005 erworbenen Grundstück in Adresse-EFH um insgesamt 2.546.643,93 € inkl Ust ein luxuriöses Einfamilienhaus (EFH) mit einer Nutzfläche von 338m² (ohne Keller, 459 m² inkl Keller) errichtet habe. Die Investitionskosten würden sich auf die Anschaffung des Grundstückes um 369.233,96 €, Herstellungskosten des Gebäudes 1.922.295,16 € sowie die Einrichtung mit 255.114,82 € verteilen.

Das Gebäude sei seit seiner Fertigstellung ab 1.6.2008 an B2, Prokurist der X-GmbH und Begünstigter der Bf., um monatlich 2.250,00 € zuzügl. 10% Umsatzsteuer (USt) vermietet worden.

Die gesamte Investition läge außerhalb des Betriebsgegenstandes des X-GmbH. Aus der Höhe der Errichtungskosten (Überschreitung der bundesländer spezifischen Richtwerte für sehr gute Ausstattung um mehr als 25%) und den Aussagen einer der planenden Architektinnen verbunden mit dem Fehlen von erkennbaren Fremdvermietungsversuchen (Inserate, Makler) sei von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Investition auszugehen.

Die im Wege des umgekehrten Ertragswertverfahrens ermittelte kalkulatorische Kostenmiete betrage exklusive Inventar 7.500,00 €.

Die gesamte Vorgehensweise lasse darauf schließen, dass bereits bei Anschaffung der Liegenschaft kein marktkonformes Streben vorgelegen habe, sondern die gesamte Vorgehensweise - welche im Widerspruch zu betriebswirtschaftlich sinnvollem Verhalten stehe - nur durch das gesellschaftliche Naheverhältnis der handelnden Personen erklärbar scheine.

Die Besteuerung der Vorteilszuwendung habe gem. § 27 Abs. 1 Z 7 iVm § 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988 durch Vorschreibung der KESt auf Ebene der PS, die indirekt 100% Gesellschafterin der X-GmbH sei zu erfolgen.

Der Zufluss beim Gesellschafter sei in jenem Jahr anzunehmen, in dem sich letztlich der Begünstigte die Kosten erspart habe.

Dabei ergebe sich über die Jahre folgende Berechnung:

<u>2005:</u>	Kaufpreis Grundstück	€ 340.000,-
	Anschaffungskosten netto	26.911,63
	Vorsteuer von Anschaffungsnebenkosten	2.322,33
	Vorsteuer Einfamilienhaus	<u>6.867,78</u>
	getragener Aufwand gesamt	€ 376.101,74

<u>2006:</u>	Inventar Kto. 1100	€ 219.682,54
	Vorsteuer Einfamilienhaus	<u>43.130,92</u>
	getragener Aufwand gesamt	€ 262.813,46

<u>2007:</u>	Errichtungskosten Kto.1111	€ 51.019,19
	Inventar Kto. 1100	1.132.932,25
	Vorsteuer Einfamilienhaus	<u>177.524,87</u>
	getragener Aufwand gesamt	€ 1.361.476,31

<u>2008:</u>	Errichtungskosten Kto.1111	€ 212.595,68
	Inventar Kto.1100	1.601.912,63
	Vorsteuer Einfamilienhaus	93.831,74
	Vorsteuer Einrichtungsgegenstände	<u>42.519,14</u>
	getragener Aufwand gesamt	€ 1.950.859,19

In der fristgerecht eingebrochenen Berufung (nunmehr Beschwerde) führte die Bf. aus, dass die bekämpften Bescheide Ergebnis einer Außenprüfung (AP) der X-GmbH seien, die eine mittelbare 100% Tochter der Bf. sei. Die X-GmbH sei eine reine Immobilienverwaltungsgesellschaft mit einem aus Vermietungen resultierenden Jahresumsatz von rund 1,86 Mio €.

Die Vermietung des EFH in Adresse-EFH erfolge seit 1.6.2008 aufgrund eines fremdüblichen, auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrages zwischen der X-GmbH und B2. Das fremdübliche Mietentgelt habe zunächst 2.250,00 € zuzüglich USt betragen und sei ab 1.1.2009 aufgrund der diesbezüglich vorgesehenen vertraglichen Regelung auf 3.270,00 € zuzüglich USt angehoben worden.

Im Rahmen der AP bei der Tochtergesellschaft sei das FA der Ansicht gewesen, dass die streitgegenständliche Liegenschaft zur Gänze dem außerbetrieblichen Vermögen zuzuordnen sei. Demgemäß sei die Vorsteuer aus der Errichtung des EFH gestrichen worden und die im Streitzeitraum erklärten Vermietungsumsätze aus den steuerbaren Umsätzen ausgeschieden worden. Gegen diese Bescheide vom 5.10.2010 (StNr. 123/1234, Anmerkung des Gerichts: anhängig unter RV/7103437/2011) sei fristgerecht

am 5.11.2010 Berufung (Beschwerde) erhoben worden. Auf dieses Vorbringen werde verwiesen.

Zusätzlich wird ausgeführt, dass bei den hier bekämpften Bescheiden im Zuge der KESt-Festsetzung der Steuersatz von 33,33% angewendet worden sei und dies ohne jegliche Rückfrage, ob die KESt von der Bf. oder dem Begünstigten getragen werde.

In weiterer Folge stellt die Bf. die Judikaturentwicklung zum außerbetrieblichen Vermögen dar und verweist darauf, dass der VwGH erkennbar bemüht sei, die aus seiner Erstentscheidung im Jahr 2000 eher umfassend angelegte Judikatur dahingehend einzuschränken, dass außerbetriebliches Vermögen nur in besonders gelagerten Einzelfällen vorliegen könne. Auf Basis der entwickelten rechtlichen Rahmenbedingungen sowie unter Bedachtnahme auf den Unternehmensgegenstand und die Bedachtnahme auf die jederzeitige im Betriebsgeschehen mögliche Einsetzbarkeit, stelle die gegenständliche Wohnliegenschaft kein außerbetriebliches Vermögen der X-GmbH dar.

Selbst bei Annahme von außerbetrieblichem Vermögen könne dies jedoch nicht zur einer Gewinnausschüttung in Höhe der vollen Investitionskosten führen. Letzteres wäre nur im Falle des Vorliegens von wirtschaftlichem Eigentum des Begünstigten B2 denkbar. Dafür habe des FA aber bislang keinerlei Argumente dargelegt.

Weiters wird eingewendet, dass die KESt-Bescheide mit Rechenfehlern behaftet seien, zumal die bei X-GmbH angefallenen Gesamteinvestitionskosten inklusive Umsatzsteuer 2.546.643,93 € betragen hätten, was bei Anwendung des 33,33%igen Steuersatzes eine KESt in Höhe von 848.796,41 € ergebe und nicht wie vorgeschrieben 1.316.951,86 €. Bei der Vorschreibung seien offenbar irrtümlich wesentliche Investitionskosten mehrfach erfasst worden.

Abschließend wird für 2005 - ohne weitere Begründung - Verjährung gemäß § 207 BAO eingewendet.

Mit folgenden Ausführungen nahm die Großbetriebsprüfung, welche die AP bei der X-GmbH durchgeführt hatte, zu den Beschwerdeausführungen Stellung. (Anm. des Gerichts: Die Stellungnahme wird im Folgenden wörtlich wiedergegeben, da sie die Gesamtargumentation des FA sowohl betreffend PS als auch die Umsatzsteuerbescheide der X-GmbH umfasst):

*Kapitalertragsteuer **Die Berufungswerberin schreibt:** „Der tatsächliche Betriebsgegenstand der X-GmbH umfasst die Vermietung und Verpachtung von Immobilien. Es handelt sich bei X-GmbH daher um eine reine Immobilienverwaltungsgesellschaft. „Darüber hinaus spielt der Unternehmensgegenstand der Gesellschaft eine gewisse Rolle: Bei einer Gesellschaft, deren Unternehmensgegenstand üblicherweise im Bereich der Vermietung gelegen ist, wird eine Zuordnung von Wohnobjekten zur außerbetrieblichen Sphäre daher nur in Ausnahmefällen möglich sein.“*

Die Abgabenbehörde nimmt Stellung wie folgt: Es entspricht dem aktuellen Stand der Immobilienbewertungswissenschaft, dass es - einer typisierenden Betrachtungsweise

folgend - im Widerspruch zur allgemeinen Verkehrsauffassung steht, exklusivere „Sachwertobjekte“ (z. B. Luxusvilla, Penthouse, Schloss etc.) anzuschaffen bzw. herzustellen, um diese (an wen auch immer) entgeltlich zur Nutzung zu überlassen. Dies gilt - nach Ansicht der Abgabenbehörde - insbesondere auch dann, wenn die „Vermietung und Verpachtung“ den Unternehmensgegenstand darstellt. Gerade GF B1 hätte vor dem Hintergrund seiner langjährigen Erfahrung in der Immobilienbranche eigentlich wissen müssen, dass ein mit größerem architektonischen Aufwand (komplizierte Formen, über großes Bauvolumen) errichtetes Gebäude, das typischerweise für private Zwecke und Eigennutzung bestimmt ist, zwangsläufig auf einen hohen Sachwert der Immobilie führt, der sich im Falle einer atypischen Vermietung des Objektes nur ungenügend verzinst. (Vgl. Pröll, ÖStZ 2009/583, teils unter Berufung auf andere Literaturstellen;) Die Branchenkenntnis des - auf Ebene der X-GmbH wirkenden - Geschäftsführers B1 indiziert übrigens auch im besonderen Maße das Vorliegen eines gesellschaftsrechtlich veranlassten Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorganges (vgl. Pröll, UFS aktuell 2005/9).

Die Berufungswerberin schreibt: „Dies bedeutet im Ergebnis, dass seitens des Finanzamts nunmehr eine verdeckte Vorteilszuwendung der PS in Höhe der gesamten Investitionskosten (einschließlich Umsatzsteuer) der berufungsgegenständlichen Liegenschaft an Herrn B2 unterstellt wird die bei der PS dem KEST-Abzug gem. § 27 Abs 1 Z 7 iVm § 93 Abs 2 Z 1 lit d EStG unterliegt. Im vorliegenden Fall wurde der KEST-Abzug mit 33,33% vorgenommen, das Finanzamt hat somit ohne jegliche Rückfrage bei der PS bzw. beim Begünstigten B2 angenommen, dass die KEST von der PS getragen wird und demgemäß anstelle des normalen KEST-Satzes von 25% jener von 33,33% anzuwenden ist. ... Das Finanzamt hat ohne Erhebungen darüber, wer letztlich die der PS vorgeschriebene KEST tragen soll, unterstellt, dass diese von der PS selbst getragen wird und den erhöhten KEST-Satz von 33,33% angesetzt. Diese Annahme entbehrt jeglicher Grundlage und es ist daher vor Festlegung des KEST-Satzes zu klären, wer tatsächlich die KEST tragen soll, nämlich die PS (Steuersatz 33,33%) oder Herr B2 (dann Steuersatz 25%).“

Die Abgabenbehörde nimmt Stellung wie folgt: Die Frage, „wer die KEST trägt“, wurde im Rahmen der Vorbesprechung zur Schlussbesprechung betreffend X-GmbH erörtert. Wenngleich Stifter und Begünstigter - in steuersystematischer Hinsicht - als gesellschafterähnlich gestellte Personen anzusehen sind, so ist dem Wesen der Privatstiftung Rechnung zu tragen, sodass sich die Abgabenbehörde der Auffassung Marschners anschließt, der im Schrifttum zum Ausdruck bringt, dass die KEST in der Regel von der Privatstiftung“ getragen wird und daher 33,33% betragen müsste. " (Vgl. Marschner, in: Jakom § 15 Rz 70 (2011) 668.).

Die Berufungswerberin schreibt: „.....kommt zB auch Wiesner (RWZ 2007/37) zum Schluss, dass es keinen Anlass gebe, das Instrument der außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft über zu bewerten, sondern es könne nur für Extremfälle zur Anwendung kommen. Berührt seien Gesellschaften, die entweder praktisch zur Gänze ihren Zweck in der Befriedigung von Gesellschafterinteressen erfüllen (zB

Gesellschaftszweck ist der Erwerb einer Liegenschaft; weil dem Gesellschafter aus gesetzlichen Gründen verwehrt ist oder im Vergleich zu ihrer operativen Funktion und Größe ungewöhnliche Investitionen im Gesellschafterinteresse tätigen, die ohne dieses nicht getätigt worden wären. Weiters sollte laut Wiesner (wohl unter Bezugnahme auf VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083) die Erscheinungsform der steuerneutralen Sphäre der Körperschaft nur eindeutige Sachverhalte treffen. ... In Übereinstimmung mit Wiesner lässt sich aus der Entwicklung der VwGH- Judikatur zur gegenständlichen Thematik erkennen, dass auch der VwGH selbst erkennbar bemüht ist, seine ursprünglich in der Erstentscheidung aus dem Jahr 2000 eher umfassender angelegte Judikatur zur Frage des außerbetrieblichen Vermögens einer Kapitalgesellschaft tendenziell dahingehend einzugrenzen, dass außerbetriebliches Vermögen („Privatvermögen“ einer GmbH) nur in besonders gelagerten Fällen vorliegen kann. (vgl. insbesondere auch Zorn, RdW 2007/647, 620, mit Hinweis auf VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083; Bruckner/Kainz/ Zorn, Aktuelle Rechtsprechung zum Unternehmenssteuerrecht; IWP-Handbuch2009 (2009) 327 ff). ... Auf Basis der durch die rechtlichen Rahmenbedingungen sowie unter Bedachtnahme auf die ergänzende Darstellung des Sachverhalts kommt die Berufung der X-GmbH v. 5.11.2010 daher zutreffend zum Schluss, dass im Falle der gegenständlichen Wohnliegenschaft Adresse-EFH kein außerbetriebliches Vermögen der X-GmbH vorliegt. "

Die Abgabenbehörde nimmt Stellung wie folgt: Der verwirklichte Sachverhalt ist im Sinne von Wiesners Ausführungen wohl eindeutig und entspricht überdies einem „besonders gelagerten Extremfall, weshalb die Abgabenbehörde das gegenständliche Wohngrundstück bzw. die mit dessen Anschaffung/Herstellung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen direkt dem B2 zurechnete.

Die Berufungswerberin schreibt: „Die Finanzverwaltung geht aber im vorliegenden Fall noch einen wesentlichen Schritt weiter, indem sie nämlich ohne nähere Begründung unterstellt, dass die bei der X-GmbH im Gefolge der AP der außerbetrieblichen Sphäre zugeordnete Wohnliegenschaft zur Gänze via PS an den Begünstigten B2 verdeckt ausgeschüttet bzw. zugewendet wurde (verdeckte Zuwendung in Höhe der gesamten Investitionskosten für die Wohnliegenschaften in den Jahren 2005 - 2008 in Höhe von insgesamt 2.546.643,93 € inkl. Umsatzsteuer). Diesbezügliche Überlegungen der Finanzverwaltung wurden - soweit erkennbar - erstmals im Salzburger Steuerdialog 2008 (zB Mayr/Treer, ÖStZ Spezial - Der Salzburger Steuerdialog 2008, 11) publiziert (vgl. wiederum ausführlich König/Stangl, „Außerbetriebliche Sphäre“ von Kapitalgesellschaften, in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel/ (Hrsg.), Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, Wien 2011, S 7. Während nach den KStR (Rz 919 und 1042) sowie der Rechtsprechung des VwGH (20.6.2000, 98/15/0169; 23.2.2010, 2007/15/000) bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern, die der außerbetrieblichen Sphäre zuzuordnen sind, beim Gesellschafter eine vGA nur in Höhe der Differenz zwischen einem fremdüblichen und dem tatsächlich bezahlten Nutzungsentgelt anzunehmen sein soll, wird im Salzburger Steuerdialog zu dieser Thematik ausgeführt, das die Zuordnung eines Wohnobjektes zur außerbetrieblichen Sphäre der Gesellschaft beim Gesellschafter zu einer (vollen) vGA in Höhe der Anschaffungskosten führen soll. Die vGA auf Ebene des Gesellschafters sollte

daher nicht hinsichtlich der laufenden Nutzung, sondern hinsichtlich des Wirtschaftsgutes selbst erfolgen. Dieser Rechtsstandpunkt wird im Fachschrifttum zutreffend heftig kritisiert und darauf hingewiesen, dass er in dieser Allgemeinheit keineswegs aufrechterhalten werden kann (vgl. zB auch schon kritisch Burgstaller in Lang/Schuch/Staringer/, KStG, § 7 Rz 176). Eine verdeckte Gewinnausschüttung (bzw. im vorliegenden Fall eine verdeckte Stiftungszuwendung) kann nur dann vorliegen, wenn die Nutzungsbefugnisse, die einem Gesellschafter an einem der außerbetrieblichen Sphäre zuzuordnenden Wirtschaftsgut eingeräumt werden, derart stark ausgeprägt sind, dass im Ergebnis die Gesellschaft trotz ihrer zivilrechtlichen Eigentümerstellung auf Dauer von der Nutznießung über das betreffende Wirtschaftsgut ausgeschlossen und daher nicht mehr die Gesellschaft sondern der Gesellschafter (bzw. hier der Stiftungsbegünstigter) als wirtschaftlicher Eigentümer des betreffenden Wirtschaftsgutes anzusehen ist (vgl. zutreffend König/ Stangl (Hrsg.), Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, Wien 2011, S 76). Nur in derartigen Ausnahmefällen, bei denen der begünstigte Gesellschafter (bzw. hier Stiftungsbegünstigte) aufgrund besonderer Abmachungen eine solch ungewöhnlich starke Stellung erhält, kann damit der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an den Gesellschafter und damit eine Vollausschüttung des Wirtschaftsgutes verbunden sein. Zusammenfassend kann daher eine verdeckte Gewinnausschüttung (Vorteilszuwendung) in Höhe der gesamten Investitionskosten (inkl. USt nur dann unterstellt werden, wenn klare Nachweise darüber vorliegen, dass mit der Nutzungsüberlassung der Liegenschaft auch das wirtschaftliche Eigentum an der Liegenschaft von der Kapitalgesellschaft auf den Gesellschafter (bzw. Begünstigten) übergegangen ist (vgl. dazu auch Pröll, UFS aktuell 2007, 337 ff; Bruckner/Kainz/Zorn, Aktuelle Rechtsprechung zum Unternehmenssteuerrecht; IWP- Handbuch 2009 (2009) 327 ff; UFS Graz v 14.10.2009, RV//0476-G/05). In diesem Fall geht der Begriff der außerbetrieblichen Sphäre der Kapitalgesellschaft ins Leere und wäre geradezu widersinnig, da die Liegenschaft dann ja aus abgabenrechtlicher Sicht gar nicht mehr zum wirtschaftlichen Eigentum an der gegenständlichen Wohnliegenschaft von der X-GmbH via PS an Herrn B2 übergegangen sein soll. Die Finanzverwaltung hat in diesem Zusammenhang kein einziges Argument vorgelegt; warum im vorliegenden Fall das wirtschaftliche Eigentum an der gegenständlichen Wohnliegenschaft von der X-GmbH via PS an Herrn B2 übergegangen sein soll. Zusammenfassend zeigt sich somit dass keinerlei Indizien dafür vorliegen, dass Herrn B2 aufgrund besonderer Abmachungen eine solch ungewöhnlich starke Stellung als Mieter eingeräumtwurde, die einen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an ihn und damit eine Vollausschüttung der gesamten Wohnliegenschaft rechtfertigen könnte. Die Vorgangsweise des Finanzamtes muss daher eindeutig als rechtswidrig, qualifiziert werden.

Die Abgabenbehörde nimmt Stellung wie folgt: Die verdeckte Ausschüttung bzw. verdeckte Zuwendung „an der Wurzel“ in Höhe der vollen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten wurde mit Sicherheit nicht erst im Salzburger Steuerdialog 2008 thematisiert, sondern bereits davor. Diesbezüglich sei beispielsweise auf BMF, 10.08.2001, RdW 2001/772 sowie Wiesner, RWZ 2007/8 verwiesen. Im UFS - Erkenntnis

v. 30.05.2012, RV/0094-L/12 wurde die verdeckte Ausschüttung iHv der vollen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bestätigt. Die Auffassung, wonach die iZm der Anschaffung/Herstellung eines „Luxusvillengrundstücks“ getätigten Aufwendungen aus Sicht einer anGewinnoptimierung interessierten Kapitalgesellschaft idR keine wirtschaftlich sinnvolle Investition darstellen, weshalb diese - in wirtschaftlicher Betrachtungsweise und analog der Praxis beim Spezialleasing (Vgl. Pröll, UFS aktuell 2007/10; vgl. auch Kofler/Ehrke/Rabel ÖStZ 2009, 456; Rz 137 u. 141 EStR) im Zeitpunkt ihrer „Verausgabung“ als gesellschaftsrechtlich veranlasste Vorteilszuwendungen an den Anteilsinhaber anzusehen sind, wird in Lehre und Schrifttum vertreten. Sofern auf „Spezialleasing“ Bezug genommen werden könne, sei das Verhältnis der Mietdauer zur betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Gebäudes sowie die Frage, ob dem Gesellschafter eine Kauf-, oder Mietverlängerungsoption eingeräumt wurde, für die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums ohne Belang.

Darüber hinaus hat der VwGH die verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“ in Höhe der vollen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten betreffend Einrichtungsgegenstände schon im Jahr 1993 für schlüssig befunden. (VwGH 07.09.1993, 90/14/0195;)

Aus weiterführender Literatur ergibt sich - in Bezug auf „Luxusvillengrundstücke“ - neben der Zurechnung unter Bedachtnahme auf die Regeln des Spezialleasing alternativ die Möglichkeit der Zurechnung unter Missbrauchsgesichtspunkten iSd § 22 BAO sowie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gem. § 21 BAO. (Vgl. Pröll, ÖStZ 2009/583;)

Wie voranstehend bereits erwähnt, bemühte die Abgabenbehörde das Institut der „außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften“ im gegenständlichen Fall gar nicht. Die für die Zurechnung des „Luxusvillengrundstücks“ bzw. der Aufwendungen an den Gesellschafter sprechenden Indikatoren werden an anderer Stelle dieser Berufungsstellungnahme ausführlich erläutert.

Die Berufungswerberin schreibt: „Gegen die aufgrund der AP an die X-GmbH ergangenen Bescheide wurde mit einem umfangreichen Schriftsatz v. 5.11.2010 fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Dieser Schriftsatz v. 5.11.2010 liegt der vorliegenden Berufung nochmals in Kopie bei und werden die darin angeführten Sachverhaltsdarstellungen, Argumente und Begründungen auch zum Inhalt der vorliegenden Berufung erhoben.“

Die Abgabenbehörde nimmt Stellung wie folgt: Im Zuge der nachstehenden Ausführungen setzt sich die Abgabenbehörde mit den im Schriftsatz v. 5.11.2010 - (Berufungsschrift betreffend X-GmbH) angeführten Sachverhaltsdarstellungen, Argumenten und Begründungen auseinander, zumal diese von der PS zum Inhalt der gegenständlichen Berufung erhoben wurden.

- Vorhaltverfahren betreffend X-GmbH GF B1

Befragt, ob bei der Herstellung des Einfamilienhauses die Größe und Ausstattung in Bezug auf die zukünftige Vermietbarkeit abgestimmt worden sei, führte GF B1 unter Pkt 7 seiner schriftlichen Vorhaltbeantwortung v. 26.02.2010 aus, dass Grundfläche, Größe und

Funktionalität an ähnliche Grundstücke in der Nachbarschaft angepasst worden seien. In Ergänzung zu Pkt 7 erläuterte er: Bei der Erstellung des Einfamilienhauses wurde auf die Flächenwidmungs- und Bebauungsbestimmungen Rücksicht genommen. Architekturbüro (Anm. des Gerichts: planendes Architekturbüro) wurde mit der Planung und Umsetzung der optimalen baulichen Maßnahmen im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten beauftragt und hat zur Zielerreichung auch um eine Sondergenehmigung angesucht. Befragt, unter welchen Gesichtspunkten die X-GmbH das Grundstück in Adresse-EFH gekauft habe, machte GF B1 im Rahmen seiner schriftlichen Vorhaltbeantwortung v. 26.02.2010 deutlich: Als Investition. Dahingehend befragt, welche Maßnahmen von den der X-GmbH gesetzt worden waren, um einen Mieter für das Objekt zu finden, führte GF B1 in Pkt 8 seiner schriftlichen Vorhaltbeantwortung v. 26.02.2010 „das Studieren von Inseraten“, „Gespräche mit Bekannten“ und die „Kontaktaufnahme mit Realitätenbüros“ an. Auf die Frage, welche Immobilienmakler mit der Vermietung des Einfamilienhaus-Grundstückes beauftragt worden seien, antwortete B1 in Pkt.9 seiner schriftlichen Vorhaltbeantwortung v. 26.02.2010, dass es Kontakt mit Makler Makler-M gegeben habe und dass dieser als Konsulent für die X-GmbH tätig gewesen sei und die Vermietbarkeit des Einfamilienhausgrundstücks bei einer Monatsmiete von € 2.250,- (netto) bestätigt habe. In seiner schriftlichen Vorhaltbeantwortung v. 26.02.2010 nahm GF B1 eine Ergänzung seiner ursprünglichen Ausführungen zu Pkt 9 vor und erläuterte wie folgt: Das Gespräch mit Makler-M war im Jahr 2006 und erörterte insbesondere die Frage der Verwertung bzw. Vermietung dieses Objektes. Die Auskünfte erfolgten nicht wie dargestellt in einem bestimmten Betrag, sondern mit einer Bandbreite. Wir stellen fest dass die derzeitige Miete in dieser Bandbreite liegt. Befragt, ob er Verträge vorlegen könne, aus denen hervorgehe, dass eventuell Immobilienmakler mit der Suche nach potentiellen Mietern betraut worden seien, gab GF B1 in Pkt. 10 seiner schriftlichen Vorhaltbeantwortung v. 26.02.2010 zu erkennen, dass es keine Verträge gäbe, sondern nur Schriftverkehr in Hinblick auf den erzielbaren Marktpreis. (Die von GF B1 der Betriebsprüferin in Aussicht gestellte Nachreicherung entsprechender Unterlagen erfolgte dann nicht.) Im Rahmen seiner schriftlichen Vorhaltbeantwortung v. 26.02.2010 ergänzte das vertretungsbefugte Organ der X-GmbH auch seine ursprünglichen Ausführungen zu Pkt. 10 und führte aus: „Wie auch in unserem Gespräch (Anmerkung: Vorbesprechung mit der Betriebsprüferin PP, MA) dargestellt, wurde die Vermietung des Objektes durch intensives Studium der im Internet verfügbaren Inserate geprüft und es wurden auch mehrere Objekte persönlich besichtigt. Wie bereits ausgeführt; hatten wir Kenntnis über die Vermietung von drei alten Villen „Am Badfeld“, die im Regelfall an Diplomaten bzw. Wirtschaftstreibende vermietet werden und der dort erzielbare Marktpreis betrug zum damaligen Zeitpunkt € 2.250, -. Eines dieser Objekte steht bereits seit 6 Monaten leer.Zur Information legen wir derzeit im Internet inserierte Villen im 23. Bezirk bei, die sich alle in diesem Preissegment befinden und halten fest; dass die von ihnen als Fremdvergleich angesetzte Miete in Höhe von Euro 7.000,- pro Monat am Markt nicht erzielbar ist. Hier handelt es sich offensichtlich um eine theoretische Bewertungsmethode, die mit den am Markt

erzielbaren Mieten nichts zu tun hat. " Befragt, ob das Einfamilienhausgrundstück in der Absicht inseriert worden sei, einen geeigneten Mieter zu finden, brachte GF B1 in Pkt. 11 seiner schriftlichen Vorhaltbeantwortung v. 26.02.2010 zum Ausdruck: „Das Objekt wurde nicht inseriert ". Befragt, von welchen Personen die Miethöhe festgesetzt worden sei, verdeutlichte GF B1 in Pkt. 15 seiner Vorhaltbeantwortung v. 26.02.2010, dies sei Verhandlungssache zwischen ihm und B2 gewesen. Die Betriebskosten müssten vom Mieter selbst getragen werden. Die geschätzten Herstellungskosten seien mit € 1.300.000,- veranschlagt worden." Dahingehend befragt, ob iZm der Festsetzung einer Miethöhe „Vergleichsobjekte" herangezogen worden seien, brachte GF B1 in Pkt. 16 seiner schriftlichen Vorhaltbeantwortung v. 26.02.2010 zur Kenntnis, dass die Miethöhe - anhand der geschätzten Baukosten iHv € 1.700.000 - unter Zugrundelegung einer 67jährigen Nutzungsdauer bei 6,5%iger Verzinsung errechnet worden sei. Dies ergebe eine monatliche Miete von rd. € 2.250,-. Die voranstehenden Ausführungen indizieren ein im Widerspruch zu marktkonformen Streben stehendes Verhalten auf Ebene der X-GmbH. - Lokalaugenschein, Fotomaterial Wie das - im Arbeitsbogen aufliegende - Fotomaterial deutlich aufzeigt, handelt es sich im gegenständlichen Fall um eine besonders individuell auf Herrn B zugeschnittenes „Luxusvillengrundstück“. Es wird überdies darauf hingewiesen, dass der Betriebsprüferin der Zutritt zu der im Betriebsvermögen (!) der geprüften Kapitalgesellschaft ausgewiesenen Immobilie verwehrt wurde. Der Abgabenbehörde wurde es verunmöglicht, den von ihr begehrten Augenschein iSd. § 182 BAO „im Inneren“ der Villa vorzunehmen. Der Steuerpflichtige hat die Vornahme eines Augenscheins zu dulden. (Vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 182 Rz 3 (2005) 502;) Da X-GmbH - Geschäftsführer B1 der Betriebsprüferin den Zutritt zu dem - im Betriebsvermögen der X-GmbH ausgewiesenen - Wohnhausgrundstück verwehrte, verletzte das vertretungsbefugte Organ der geprüften Kapitalgesellschaft nicht nur die ihm üblicherweise obliegende Mitwirkungspflicht, sondern - angesichts der Ungewöhnlichkeit des verwirklichten Sachverhalts - auch eine erhöhte Mitwirkungspflicht. Diese Vorgehensweise darf mit Sicherheit nicht zu Lasten des Abgabenanspruches gehen. (vgl. Ritz, BAO § 182 Tz 3 (2005); Langheinrich/Ryda, FJ 2011, 9;) Der amtswegigen Ermittlungspflicht stand im gegenständlichen Fall weder Unzulässigkeit, noch Unzumutbarkeit oder gar Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung entgegen.

- Zeugenaussage der DI (FH) Gabriele A1 v. 29.03.2010

Befragt, wer bei den Verhandlungen/ Besprechungen ihre Ansprechperson gewesen sei, nachdem man sie mit der Planung des Einfamilienhauses in Adresse-EFH beauftragt habe, gab Frau DI (FH) Gabriele A1, Architektin des gegenständlichen luxuriösen Einfamilienhauses, im Zuge ihrer Zeugenaussage v. 29.03.2010 als Zeugin zu Protokoll, dass seitens der X-GmbH stets B1 zuständig gewesen sei. B2 sei dann bei späteren Besprechungen ebenfalls anwesend gewesen. Davon, dass die Einreichpläne von B2 unterfertigt worden seien, habe sie keine Kenntnis gehabt. Eventuell habe dieser eine Vollmacht gehabt. Aufgrund eines bereits abgeschlossenen Projektes im Ort sei man in Bezug auf das Objekt in Wien 23 beauftragt worden. Befragt, nach welchen Vorgaben das Einfamilienhaus errichtet worden sei, gab die Architektin Frau DI (FH) Gabriele A1

im Zuge ihrer Einvernahme am 29.03.2010 als Zeugin zu Protokoll: "B1 kam mit einer Skizze vom Makler zu uns und fragte nach einer Optimierung bezüglich der Bebauung des Grundstückes. Betreffend der Optik gab es keine Vorgaben. Von Herrn B1 kam jedoch der Auftrag, Materialien zu verwenden, welche keinen erhöhten Pflegeaufwand benötigen. Es sollte der Erhaltungsaufwand so gering wie möglich gehalten werden." Befragt, wer für die Planung des Gebäudes (Größe, Ausstattung) zuständig gewesen sei, gab Frau DI (FH) Gabriele A1 zu Protokoll, dass ihr Unternehmen („von uns geplant“) die Basisausstattung geplant habe. Zudem ließ die Zeugin erkennen, dass „Herr B1 und B2 unsere Ansprechpartner“ gewesen seien. Befragt, ob Größe und Ausstattung des Einfamilienhauses in Bezug auf die zukünftige Vermietbarkeit abgestimmt worden seien, antwortete Frau DI (FH) A1: Nein. Das war nie ein Thema. Es wurde als Einfamilienhaus maximiert- wobei dazu keine bestimmten Angaben bzw. Vorgaben von den Zuständigen der Fa. X-GmbH gemacht wurden. Befragt, ob nachträglich Änderungen in der Planung vorgenommen worden seien, brachte die Architektin DI (FH) A1 zum Ausdruck, dass es keine wesentlichen Änderungen gegeben habe. Eventuell sei eine Trennwand etwas versetzt worden. Nach Beendigung des Baus sei ein Bestandsplan angefertigt worden. Der Einreichplan stamme aus dem Jahr 2006. Zu diesem Zeitpunkt sei die Raumaufteilung bereits festgestanden. Das Einfamilienhaus sei für eine 5-köpfige Familie konzipiert gewesen. Aus der Zeugenaussage der Architektin DI (FH) A1 kann nach Ansicht der GBP der Schluss gezogen werden, dass erstens das gegenständliche „Luxusvillengrundstück“ auf die individuellen Wohnbedürfnisse des B2 zugeschnitten wurde, und zweitens eine Nutzungsüberlassung an fremde Dritte schon vor der Errichtungsphase gar nicht ernsthaft angestrebt wurde. Im Vordergrund der Planungsüberlegungen stand - auch unter Bedachtnahme auf die zu würdigende Zeugenaussage - Nutzung der Wohnliegenschaft durch B2, der für die bauwerbende X-GmbH interessanterweise auch den Einreichplan (Auswechslungsplan) v. 23.07.2008 unterfertigte.

- Zeugenaussage des Makler-M v. 26.02.2010

Befragt, ob er mit der Marktwertbeurteilung des Objektes, Adresse-EFH beauftragt worden sei, brachte Makler-M im Rahmen seiner Zeugenaussage v. 26.02.2010 zum Ausdruck, dass er ein Gespräch mit B1 geführt habe und dass es dabei um den Wert gegangen sei, den B1 für das gegenständliche Objekt lukrieren könne. Der genaue Betrag sei ihm nicht mehr bekannt. Er habe seinerseits nur eine Stellungnahme zu den Schilderungen Herrn B abgegeben. Eine Marktwertbeurteilung habe er nicht vorgenommen, nur Auskunft über die möglichen Marktwerte der gegenständlichen Liegenschaft erteilt, ohne diese besichtigt zu haben. Er sei von Herrn B angerufen worden, wobei er allerdings keine Bestätigung dafür habe, dass der Anrufer tatsächlich Herr B gewesen ist. Er habe keine Unterlagen von Herrn B erhalten. Zum Zeitpunkt der Anfrage habe das Objekt noch gar nicht bestanden. Als die Betriebsprüferin Makler-M - im Zuge der Zeugeneinvernahme v. 29.03.2010 - als Konsulent B1 bezeichnete und den Zeugen ersuchte, den der Konsulententätigkeit zu Grunde liegenden Schriftverkehr vorzulegen, merkte Makler-M an, dass er von Herrn B lediglich befragt worden sei. Er sei aber nicht beauftragt worden, als Konsulent tätig zu werden. Es gebe auch keinen Mail-oder Schriftverkehr.

Er habe im Rahmen einer telefonischen Auskunft lediglich eine grobe Einschätzung vorgenommen. Darum ersucht, die entsprechende Honorarnote beizubringen, erklärte Makler-M, dass er in dieser Sache keine Honorarnote gelegt habe. Wenn sich die X-GmbH darauf beruft, dass die Kontaktaufnahme mit der Kanzlei Makler-M gegenüber der Abgabenbehörde bestätigt worden sei, so ist diesbezüglich anzumerken, dass Makler-M im Rahmen seiner Zeugenaussage v. 26.02.2010 lediglich einen telefonischen Kontakt mit Herrn B1 bestätigte und obendrein verdeutlichte, dass es ihm nicht möglich gewesen sei, zu erkennen, ob es sich definitiv um Herrn B1 gehandelt habe. (Vgl. Protokoll Zeugeneinvernahme Makler-M v. 26.02. 2010) Dass es sich beim Anrufer entweder um B1 oder B2 handelte, glaubt die Abgabenbehörde. Seine „Einschätzungen“ gab Makler-M dem Anrufer offenbar schon zu einem Zeitpunkt bekannt, als das für Vermietungszwecke vorgesehene Objekt noch gar nicht existent war. Dem vertretungsbefugten Organ der X-GmbH musste also auch noch frühzeitig bekannt sein, dass das geplante Bauvorhaben gar nicht im ökonomischen Eigeninteresse der von ihm vertretenen Körperschaft gelegen sein kann. Die Abgabenbehörde sieht keinen Grund, an der Zeugenaussage Makler-M zu zweifeln. Ebenso wenig wie andere Immobilienmakler war auch er nicht mit der "Suche nach potentiellen Mietern für das gegenständliche „Luxusvillengrundstück" beauftragt.

- Vermietungsabsicht

Wenn die X-GmbH in ihrer Berufungsschrift vorbringt, dass bei der Planung und Bauaufsicht die zukünftig gute Vermietbarkeit im Mittelpunkt gestanden sei, so ist dies im Hinblick auf die Ausführungen des Immobiliensachverständigen KR GA1 im Privatgutachten v. 13.04.2010, in welchem der Sachverständige unmissverständlich zum Ausdruck bringt, dass „im Falle einer Neuvermietung zu den derzeitigen Bedingungen mit einer längeren Leerstehung des Objektes zu rechnen ist," unglaublich. Diese lassen nämlich deutlich erkennen, dass die im gewöhnlich-redlichen Geschäftsverkehr des örtlichen Marktgeschehen erzielbare Miete nicht einmal ansatzweise auf eine den Investitionskosten in angemessener Weise Rechnung tragende Verzinsung des eingesetzten Kapitals führt. Zudem ist evident, dass die X-GmbH schon im Zuge ihrer Vorhaltbeantwortung v 01.03.2010 erläuterte: Wie auch in unserem Gespräch dargestellt (Anmerkung: Vorbesprechung mit der Betriebsprüferin PP, MA), wurde die Vermietung des Objektes durch intensives Studium der im Internet verfügbaren Inserate geprüft und es wurden auch mehrere Objekte persönlich besichtigt. Wie bereits ausgeführt, hatten wir Kenntnis über die Vermietung von drei alten Villen „Am Badfeld", die im Regelfall an Diplomaten bzw. Wirtschaftstreibende vermietet werden und der dort erzielbare Marktpreis betrug zum damaligen Zeitpunkt Euro 2.250,00 €. Eines dieser Objekte steht bereits seit 6 Monaten leer. Auch diese der Vorhaltbeantwortung v. 1.03.2010 zu entnehmende Äußerung der X-GmbH lässt objektiv erkennen, dass eine den Investitionskosten in angemessener Weise Rechnung tragende Verzinsung des eingesetzten Kapitals nicht erzielbar war. Was sollte die Kapitalgesellschaft unter solchen Umständen veranlassen, das gegenständliche Objekt für Vermietungszwecke überhaupt zu entwickeln? Nach Ansicht der Abgabenbehörde können dies nur gesellschaftsrechtliche Erwägungen gewesen sein. Wenn die Berufungswerberin behauptet, dass ihr die Mieten, die für

vergleichbare Objekte erzielbar sind, vor und während der Aufwandstragungen bekannt gewesen sind, so stellt sich die Frage, weshalb sie die gegenständliche „Luxusvilla“ im Wissen um die offensichtliche Nichterzielbarkeit einer „kalkulatorischen Kostenmiete“ errichtet hat. Dies gilt umso mehr unter dem Gesichtspunkt, dass die Berufungswerberin auch intensive Recherchen im Internet und im Hinblick auf Immobilienanzeigen in Printmedien durchgeführt hat. Das Vorbringen der X-GmbH, wonach die Verhandlungen über den Mietvertrag mit B2 zwecks Vermeidung von Kollisionen nicht mit dem Geschäftsführer der X-GmbH, sondern mit dem Vorstand der PS als Eigentümervertreter der gesamten Firmengruppe unter Beziehung des Steuerberaters geführt worden seien, hat eine überwiegende Wahrscheinlichkeit gegen sich. Befragt, von welchen Personen die Miethöhe festgelegt worden sei, ließ B1 in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der X-GmbH am 9.02.2010 nämlich erkennen, dass dies „Verhandlungssache zwischen Geschäftsführer B1 und B2“ gewesen sei. (Vgl. Protokoll über die Aussage des GF B1 v. 12.02.2010) Nach std VwGH-Rechtsprechung hat die Erstaussage des B1 die Vermutung für sich, dass sie der Wahrheit am nächsten kommt. (VwGH 04.09.1986, 86/16/0080; VwGH 15.12.1987, 87/14/001;) Wenn ein Steuerpflichtiger im Nachhinein das Vorliegen eines ganz anderen Sachverhalts behauptet, ohne entsprechende Unterlagen oder Beweise dafür vorlegen zu können, entspricht es Denkgesetzen und allgemeiner Lebenserfahrung, dass früheren Aussagen ein größerer Wahrheitsgehalt beizumessen ist als Behauptungen, die nach Darlegung der Gründe für eine Abweisung durch die Abgabenbehörde erstmals gemacht wurden, um ein abgabenrechtlich günstiges Ergebnis herbeizuführen. (UFS 25.04.2005, RV/0366-G/05;) Dem Vorbringen der X-GmbH bzw. nunmehr der PS, wonach der Markt für die Vermietung von gehobenen Einfamilienhäusern zum Zeitpunkt der Fertigstellung im Jahr 2008 wegen der Finanz- und Wirtschaftskrise weggebrochen sei, wird entgegengehalten, dass ein derartiger Markt im Hinblick auf die Vermietung gehobener, neu errichteter Einfamilienhausgrundstücke - nach hA in der Literatur - im örtlichen Marktgeschehen zu keinem Zeitpunkt existiert hat. (Vgl. Pröll, UFS 2007/336;) Wenn die X-GmbH ins Treffen führt, dass die Gesamtkosten der Bauführung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses noch nicht festgestanden seien und die Höhe der Miete hinsichtlich ihrer Wirtschaftlichkeit nach Vorliegen einer Endabrechnung zu prüfen und eventuell anzupassen sei, so kann dem wie folgt entgegengehalten werden: Geschäftsführer B1 ließ im Rahmen der Vorhaltbeantwortung v. 01.03.2010 erkennen, dass eine Anpassung an eine „kalkulatorische Kostenmiete“ gar nicht geplant war. („Zur ihrer Information legen wir derzeit im Internet inserierte Villen im 23. Bezirk bei die sich alle in diesem Preissegment befinden und halten fest dass die von Ihnen als Fremdvergleich angesetzte Miete in Höhe von Euro 7.000,- pro Monat am Markt nicht erzielbar ist. Hier handelt es sich offensichtlich um eine theoretische Bewertungsmethode, die mit den am Markt erzielbaren Mieten nichts zu tun hat.“) Zudem wurde die Miete dann auch nicht nach oben hin an eine kalkulatorische Kostenmiete angeglichen. Dies geschah erst nach Beendigung des bei der X-GmbH durchgeführten Außenprüfungsverfahrens, vermutlich deshalb, um dadurch ein abgabenrechtlich günstiges Ergebnis herbeizuführen. Wenn sich die X-GmbH darauf beruft, dass zum Zeitpunkt der Planung und Bauausführung

keine Rede davon gewesen sei, dass B2 das Einfamilienhaus beziehen würde, weil ihm sein Schwiegervater Dr.SV das Angebot gemacht habe, das Haus der Schwiegereltern in Breitenfurt zu übernehmen, so hat dieses Vorbringen - nach Ansicht der Abgabenbehörde - eine überwiegende Wahrscheinlichkeit gegen sich. Dies deshalb, weil sämtliche Vertreter der X-GmbH die von ihr behauptete Dispositionsmöglichkeit (im Hinblick auf den Schwiegervater des B2) vor der Schlussbesprechung mit keinem einzigen Wort erwähnt haben, obwohl sie dazu ausreichend und wiederholt Gelegenheit hatten. Das Verhalten des Steuerpflichtigen im Abgabenverfahren "erlaubt wohl eine diesbezügliche Schlussfolgerung. (VwGH 17.12.2009, 2009/16/0197;) " Dem Vorbringen der X-GmbH, wonach die Schaltung von Inseraten deshalb unterblieben sei, weil die Ressourcen des Managements zum damaligen Zeitpunkt völlig ausgelastet gewesen wären und die X-GmbH Speditionsges GmbH auch nicht gewillt gewesen sei, mit Besichtigungen Zeit zu verlieren, ist nach Ansicht der Abgabenbehörde entgegenzuhalten, dass die Kosten für die Einschaltung eines Immobilienmaklers zwecks Finden eines Mieters lediglich einen Bruchteil der von der Kapitalgesellschaft in Kauf genommenen Investitionskosten ausgemacht hätten.

- Beigebrachte „Vergleichsmieten“

Wenn die X-GmbH ins Treffen führt, dass der Markt für die Vermietung von gehobenen Einfamilienhäusern zum Zeitpunkt der Fertigstellung wegen der Finanz- und Wirtschaftskrise weggebrochen sei, so ist diesen Ausführungen wohl entgegenzuhalten, dass es einem - im Schrifttum zur Legenschaftsbewertung - stark verankerten und an ein Lebensgesetz („wenn - dann“ immer“) erinnernden Erfahrungsgrundsatz („wenn - dann meist“) entspricht, dass es einen - von persönlichen, ungewöhnlichen und missbräuchlichen Verhältnissen losgelösten - Markt für die Vermietung von neu errichteten und überdurchschnittlich ausgestalteten Einfamilienhausgrundstücken in Österreich nicht gibt. Den Umstand, dass auf die Einschaltung von Immobilienmaklern verzichtet wurde, begründet die X-GmbH bzw. nunmehr auch die PS mit ihren überwiegend schlechten Erfahrungen im Kontakt mit dieser Branche. GF B1 habe durch seine berufliche Tätigkeit einen großen Bekanntenkreis im Management von export- und importorientierten Firmen und daher die Möglichkeit, ein marktgerechtes Mietanbot an einen großen Interessentenkreis heranzutragen. Mit der Erzielung einer „Marktmiete“ für die Nutzungsüberlassung des in Rede stehenden und luxuriöser ausgestalteten Einfamilienhausgrundstücks ist es im gegenständlichen Fall aus Sicht des vernünftig denkenden Kaufmanns aber nicht getan. Die „tatsächlich erzielbare Marktmiete“ vermag nämlich nicht einmal zu gewährleisten, dass es im Laufe der wirtschaftlichen Gebäude Nutzungsdauer iSd § 5 LBG oder (nachrangig) im Laufe der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer iSd § 7 EStG zu einer Amortisation der von der Berufungswerberin getragenen Investitionskosten kommt. Darin zeigt sich die ökonomische Widersinnigkeit des Gestaltungsvorgangs dem Grunde nach besonders eindrucksvoll und rechtfertigt dies die Annahme, dass das angeblich für Vermietungszwecke errichtete Domizil keine Deckung im betrieblichen Geschehen der Kapitalgesellschaft finden kann. Wenn die X-GmbH bzw. nunmehr auch die PS behauptet,

dass die - per Mail v. 29.06.2010 an die BP übermittelte - Sachverhaltsdarstellung in keiner Weise gewürdigt worden sei, so ist dem entgegenzuhalten, dass die darin angeführten bzw. zur Kenntnis gebrachten Vergleichsobjekte bereits im Zuge einer am 01.03.2010 eingelangten - schriftlichen Vorhaltbeantwortung beigebracht und anschliessend von der Abgabenbehörde gewürdigt wurden. In ihrer Berufungsschrift rügt die X-GmbH bzw. nunmehr auch die PS, dass die von der X-GmbH vorgelegte und vom Immobiliensachverständigen KR GA1 gutachterlich festgestellte Marktmiete iHv € 25.200 p. a. (= € 2.100/m²) sowie die übrigen Unterlagen (Internet-Recherchen) über marktübliche Mieten nicht gewürdigt worden seien, worin ein gravierender Verfahrensmangel gelegen sein soll. Diesem Vorbringen wird wie folgt entgegnet: Im Rahmen ihrer schriftlichen Vorhaltbeantwortung v. 01.03.2010 legte die X-GmbH zehn „Vergleichsobjekte“ betreffend „derzeit im Internet inserierte Villen im 23. Bezirk“, bei. Bei den „Vergleichsobjekten“ handelt es sich überwiegend um Einfamilien-, bzw. Reihenhäuser aus dem 23. Bezirk. Bei vier „Vergleichsobjekten“ wurde kein Baujahr angegeben. Das älteste der übrigen sechs „Vergleichsobjekte“ wurde im Jahr 1960, das jüngste im Jahr 1993 erbaut. Die von der X-GmbH angeführten „Vergleichsobjekte“ stehen teilweise auch nur befristet und für einen Zeitraum von drei bis fünf Jahren zwecks Nutzungsüberlassung zur Verfügung. Die durchschnittliche Wohnfläche dieser „Vergleichsobjekte“ beträgt 205 m², die durchschnittliche Miethöhe (exkl. BK) beläuft sich auf € 2.465,-. Das durchschnittliche Grundstücksmaß liegt bei 425 m². Die letzte Aktualisierung der - sich auf die „Vergleichsobjekte“ beziehenden - Inserate erfolgte in Bezug auf sechs von diesen Werbeeinschaltungen im Februar 2010, in einem Fall im Dezember 2009 und in einem weiteren Fall im Juni 2009. Zwei der „Vergleichsobjekte“ weisen kein Aktualisierungsdatum auf. Beim gegenständlichen Vermietungsobjekt, Baujahr 2006, handelt es sich um ein freistehendes Einfamilienhaus mit rd. 280 m² Wohnnutzfläche auf einem 897 m² großen Grundstück. Das gegenständliche Einfamilienhausgrundstück ist im Hinblick auf Bauausführung, Ausstattung und Alter mit den von der X-GmbH angeführten Objekten gar nicht vergleichbar.

- Privatgutachten des KR GA1 zur Errechnung der Angemessenheit des Mietzinses und Vorlage des Gutachtens beim Finanzamt

Die X-GmbH bringt in ihrer Berufungsschrift vor, dass das Gutachten des Sachverständigen KR GA1 von der Abgabenbehörde nicht gewürdigt worden sei. Diesbezüglich ist anzumerken, dass die Abgabenbehörde im Zuge einer - von ihr durchzuführenden - Angemessenheitsprüfung die Frage abzuklären hatte, ob ein sorgfältiger und gewissenhafter Geschäftsführer mit Blick auf die eigenwirtschaftlichen Interessen der von ihm vertretenen Kapitalgesellschaft damit rechnen hätte können, dass die entgeltliche Nutzungsüberlassung des geplanten „Luxusvillengrundstücks“ zu einer den Investitionskosten in angemessener Weise Rechnung tragenden Verzinsung des investierten Kapitals führen würde. Das beigebrachte Privatgutachten wurde im Auftrag der X-GmbH zum Bewertungsstichtag 13.04.2010 erstellt. Maßgeblich ist aber ein anderer Stichtag. Ein Gutachten, das zu einem falschen Stichtag erstellt wurde, kann - im Hinblick auf die tatsächlichen Verhältnisse zum maßgeblichen Bewertungsstichtag

- nur eingeschränkt als Beweismittel herangezogen werden. Der Sachverständige schätzte - wie aus dem Befund hervorgeht - die „Marktmiete“ auf Grundlage des von der Wirtschaftskammer Österreich veröffentlichten Immobilienpreisspiegels 2009. Die „angemessene Miete“ wurde aber auch unter Bedachtnahme auf die „Marktsituation“, die „örtliche Lage“, die „Infrastruktur“, die „Größe der vorhandenen Wohnnutzfläche“, die „vorhandene Ausstattung“, die „Mietklausel“ sowie im Hinblick auf die eher "eigenwillige Grundrisslösung" errechnet, wobei für die Abgabenbehörde - trotz ausreichender Fachkenntnis - nicht nachvollziehbar ist, wie der Gutachter dabei methodisch vorgegangen ist. Eine Prüfung im Hinblick auf das von der VwGH-Rechtsprechung vorgegebene Kriterium der Schlüssigkeit (VwGH 21.10.1993, 92/15/0079; Lenneis, FJ 2003/4) ist der Abgabenbehörde im gegenständlichen Fall nicht möglich, da dem vorgelegten Privatgutachten nicht einmal die Erkenntnisse und Einsichten entnommen werden können, die zu den Schlussfolgerungen des Sachverständigen geführt haben. (VwGH 08.10.1998, 97/15/0048;) Zudem wird in der Objektbeschreibung das Baujahr mit 1997/1998 angegeben, obwohl das Gebäude wesentlich später errichtet wurde, was sich abträglich auf die Beweiskraft des Privatgutachtens auswirkt. Von wesentlich größerer Bedeutung aber ist die Feststellung, dass die vom Sachverständigen KR GA1 geschätzte „Marktmiete“ weit unter jener „kalkulatorischen Kostenmiete“ liegt, die eine adäquate Verzinsung des investierten Kapitals sicher stellt. Das von Herrn KR GA1 zum Stichtag 13.04.2010 erstellte Privatgutachten indiziert - auf den gegenständlichen Fall bezogen und nach Ansicht der Abgabenbehörde - allenfalls, dass die von der Kapitalgesellschaft iZm dem Wohnhausgrundstück übernommenen Aufwandstragungen selbst mittel -, bis langfristig (dh. auch bei Nutzungsüberlassung des Objekts an einen anderen [fremden dritten] Bestandnehmer) keine betriebswirtschaftlich sinnvolle Investition darzustellen. Die von der X-GmbH vorgelegten Beweismittel („Vergleichsmieten“, Gutachten zur Errechnung der Angemessenheit des Mietzinse für die Liegenschaft EZ Grundbuch v. 13.04.2010) unterstützen das Vorbringen der X-GmbH, wonach bei Planung und Bauausführung des luxuriösen Einfamilienhauses speziell auf die zukünftige gute Vermietbarkeit (auch an fremde Dritte) Bedacht genommen worden sei, nicht. Die - aus der schriftlichen Stellungnahme v. 26.09.2010 hervorgehende - Argumentation der X-GmbH, wonach bei Planung und Bauausführung die zukünftige Vermietbarkeit zweifelsfrei im Mittelpunkt gestanden habe, erscheint nur unter dem Vorzeichen glaublich, dass eine Vermietung ausschließlich an den Begünstigten B2 in Betracht gezogen wurde.

- Herstellungskosten - Ausgestaltung des „Luxusvillengrundstücks“

Wenn sich die X-GmbH darauf beruft, dass der UFS in seiner Entscheidung v. 14.09.2010, RV/0899-G/07 ausgeführt habe, „dass die Höhe der Anschaffungskosten, die über dem Durchschnitt liegt, für sich allein noch keine hinreichende Begründung dafür ist, dass die angeschaffte Liegenschaft (im Entscheidungsfall eine Eigentumswohnung) nahezu ausschließlich für die Bedürfnisse „der privaten Wohnversorgung gedacht gewesen sei“, so vermag dies nichts an dem objektiven Umstand zu ändern, dass Herstellungskosten, die die bundesländerspezifischen Richtpreise für Wohngebäude mit sehr guter Ausstattung (noch ohne Luxusausstattung) in erheblichem Umfang (>25%)

übersteigen, als Indiz für einen gesellschaftsrechtlich veranlassten Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorgang gewertet werden können. (Vgl. Pröll, ÖStZ 2009/583;). Dass die Höhe der Baukosten für eine luxuriöse Ausgestaltung der Liegenschaft zu sprechen vermag, bestätigte der UFS im Erkenntnis v. 30.05.2012, RV/9994/I-12;) Im E v. 13.09.2012, RV/2519-W/10 verweist der UFS auf die UFS-Entscheidung v. 23.02.2009, RV/0779-G/07 und erkennt, dass bei Baukosten iHv € 550.000 kein Zweifel bestehen könne, dass es sich um ein repräsentatives Gebäude handelt. Das Vorbringen der X-GmbH, wonach sich „die Investitionskosten pro Kubikmeter umbauten Raum zwar im gehobenen, aber durchaus noch üblichen Bereich bewegen“, geht insofern also ins Leere. Den Ausführungen der X-GmbH, wonach das gegenständliche Objekt generell auf die Bedürfnisse einer mehrköpfigen Familie mit gehobenen Ansprüchen Rücksicht nehme und nicht auf die Bedürfnisse des B2 zugeschnitten sei, ist entgegenzuhalten, dass schon das äußere und anhand von Fotos belegbare Erscheinungsbild hinreichend veranschaulicht, wie stark das gegenständliche Wohngelände speziell auf die Bedürfnisse des B2 abgestimmt wurde. Zudem verhandelte B2 selbst mit den Architekten. Die Vorgabe an das Architekturbüro, Materialien mit einem geringen Pflegeaufwand zu verwenden, um den künftigen Erhaltungsaufwand für das Objekt möglichst gering zu halten, stellt ein weiteres Indiz für die an den persönlichen Bedürfnissen des B2 ausgerichtete Konzeption des „Luxusvillengeländes“ dar, zumal im Mietvertrag auch festgeschrieben wurde, dass der Bestandnehmer für die Erhaltung der „Luxusvilla“ aufzukommen hat. Das „Luxusvillengelände“ wurde im Hinblick auf die Anlage und Größe der Räumlichkeiten auch noch für eine fünfköpfige Familie konzipiert. Dem Vorbringen der X-GmbH, wonach zwei von drei Kindern des B2 erst nach Abschluss der Planungsarbeiten bzw. Fertigstellung des Einfamilienhauses geboren worden seien, kann zwar gefolgt werden. Die Kinder des B2 wurden in den Jahren 2004 (12.03.04), 2006 (24.06.06) und 2009 (30.9.09) geboren. Das jüngste Datum spricht aber schon dafür, dass die gegenständliche „Luxusvilla“ unter Bedachtnahme auf die individuellen Wohnbedürfnisse des B2 erbaut wurde. (Siehe dazu a. Protokoll über die Zeugenaussage der Architektin DI (FH) A1). Vor dem Hintergrund, dass die X-GmbH in ihrer Berufungsschrift sogar hervorhebt, dass die Instandhaltungskosten im Regelfall vom Vermieter zu tragen sind, lt. geschlossenem Mietvertrag aber alle Erhaltungskosten zu Lasten des Mieters B2 gehen, legt der - dem Architekturbüro von GF B1 erteilte - Auftrag, Materialien zu verwenden, die keinen erhöhten Pflegeaufwand benötigen, um den Erhaltungsaufwand so gering wie möglich zu halten, den Verdacht nahe, dass der Mieter im gegenständlichen Fall bereits vor Baubeginn feststand. (Vgl. Zeugenaussage von 'DI (FH) A1 v. 29.03. 2010) - „Betriebliche Nutzung“ Inwiefern die Ausführungen der X-GmbH, wonach ein Teil des Einfamilienhauses von B2 für berufliche Zwecke (Büroraum und Nebenräume mit einer Nutzfläche von rd. 32 m²) genutzt werde, einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung des in Rede stehenden Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorganges entgegenzustehen vermag, erschließt sich für die Abgabenbehörde nicht. Selbst wenn es sich tatsächlich so verhalten sollte, wie von der X-GmbH behauptet und ein einzelner Raum der „Luxusvilla“ mit einer Nutzfläche von 32 m² für betriebliche Zwecke genutzt würde, so ändert dies nichts an der untergeordneten

Bedeutung dieses Gebäudeteils, zumal dieser weniger als 20% des Objekts umfasst. Die Anschaffungs- Herstellungskosten einerseits und die Nutzfläche anderseits erlauben als geeignete Abgrenzungskriterien diese Schlussfolgerung. (Vgl. Pröll, UFS 2007/10; vgl. auch Stangl, ÖStZ 2005/71; vgl. weiters Pröll, ÖStZ 2009/583;)

- Betriebsgegenstand - Branchenerfahrung

Die X-GmbH bringt vor, dass die Vermietung von Immobilien als Betriebsgegenstand der Kapitalgesellschaft ein Indiz für die Zuordnung der gegenständlichen Liegenschaft zum Betriebsvermögen darstelle. Das Einfamilienhaus sei von der X-GmbH in ihrer Eigenschaft als Immobilienbesitzgesellschaft der GT Unternehmensgruppe errichtet worden. Das Vermieten von Immobilien sei Geschäftsgegenstand der X-GmbH, die zuletzt (2008) aus der Vermietung von Immobilien einen Jahresumsatz von 1,86 Mio € erwirtschaftet habe. Die Errichtung des Einfamilienhauses sei eindeutig durch das betriebliche Geschehen in der X-GmbH begründet. Geschäftsgegenstand war im Prüfungszeitraum allenfalls die Vermietung und Verpachtung von Lagerhallen und Büroräumlichkeiten des Bestandobjektes in Strasse an die Fa. NN GmbH. Umsatzerlöse aus der Vermietung zu Wohnzwecken erwirtschaftete die Berufungswerberin ab Juni 2008 ausschließlich aus dem Einfamilienhausgrundstück Adresse-EFH. Andere Mietobjekte zu Wohnzwecken wurden von der X-GmbH weder angeschafft, noch hergestellt. Die Ausführungen der X-GmbH, wonach sie sich seit Jahren mit mehreren Liegenschaftsprojekten befasst habe, indiziert, dass das vertretungsbefugte Organ der Kapitalgesellschaft über große Erfahrung iZm der Bewirtschaftung von Immobilien verfügt, wenngleich der Betriebsgegenstand - nach Ansicht der Abgabenbehörde - kein wesentliches, schon gar kein ausschlaggebendes Kriterium für die Zuordnung eines „Luxusvillengrundstücks“ darstellt. (Vgl. Pröll, ÖStZ 2009/583;). Die Einsicht, dass es grundsätzlich im Widerspruch zur allgemeinen Verkehrsauffassung steht, exklusivere „Sachwertobjekte“ (z.B. eine „Luxusvilla“, Schloss etc.) anzuschaffen/herzustellen, um diese dann („an wen auch immer“) entgeltlich zur Nutzung zu überlassen (Vgl. Pröll, UFS 2007/10;), zumal realistischerweise keine den Investitionskosten in angemessener Weise Rechnung tragende Verzinsung des eingesetzten Kapitals erzielbar ist, müsste eigentlich gerade bei jenen investierenden Kapitalgesellschaften besonders ausgeprägt sein, deren Unternehmensgegenstand die „Vermietung und Verpachtung von Immobilien“ darstellt. (Vgl. Pröll, ÖStZ 2009/583;) Ein erfolgreicher und sorgfältiger Kaufmann mit Erfahrung in der Immobilienbranche sollte schon vor Baubeginn wissen, dass das mit höherem architektonischem Aufwand (komplizierte Formen, über großes Bauvolumen) errichtete Wohngebäude, das typischerweise für private Zwecke und Eigennutzung bestimmt sind, auf einen Sachwert iSd § 6 LBG führen wird, der sich im Falle einer atypischer „Vermietung“ des neu fertig gestellten Objekts unzureichend verzinst (Vgl. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung (2007) 112).

- Anteilsinhaberähnliche Stellung des Herrn B2 bzw. Nahebeziehung zur Privatstiftung
Die X-GmbH bzw. nunmehr auch die PS bringen vor, dass B2 ebenso wie dessen Vater, der X-GmbH Geschäftsführer B1, zwar Begünstigter der PS, aber weder mittelbar noch

unmittelbar an der X-GmbH bzw. an der GT Unternehmensgruppe beteiligt sei. Die PS werde von drei unabhängigen Stiftungsvorstandsmitgliedern geführt, die ihrerseits an die Bestimmungen der Stiftungsurkunde und des Privatstiftungsgesetzes gebunden seien. Das PSG gebe weder B1, noch B2 die Möglichkeit, auf die Handlungen des Stiftungsvorstandes Einfluss zu nehmen. Der Stiftungsvorstand sei verpflichtet, das Vermögen der Stiftung bestmöglich zu verwalten, indem z.B. in möglichst werthaltige Immobilien investiert werde. Die Verhandlungen über den Mietvertrag seien zwecks Vermeidung von Kollisionen nicht von X-GmbH Geschäftsführer B1, sondern vom Vorstand der Stiftung geführt worden. Aus den dargestellten Gründen sei die Judikatur des VwGH zum außerbetrieblichen Vermögen einer Kapitalgesellschaft, die typischerweise auf die Nutzung von im Eigentum einer Kapitalgesellschaft befindlichen Gebäuden durch Gesellschafter bzw. Gesellschafter-Geschäftsführer abziele, im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Den Ausführungen der X-GmbH bzw. der PS hält die Abgabenbehörde wie folgt entgegen: Die Errichtung einer „Luxusvilla“ zwecks Vermietung hat primär die Geschäftsführung der X-GmbH und nicht der Vorstand der PS zu verantworten. Der - die gegenständliche Nutzungsüberlassung regelnde - Mietvertrag wurde am 19.05.2008 zwischen der X-GmbH und B2 abgeschlossen. Zudem ist anzumerken, dass das gegenständliche „Luxusvillengrundstück“ mit Sicherheit kein „möglichst werthaltiges Immobilienobjekt“ darstellt, zumal das vertretungsbefugte Organ der an Renditebetrachtung und Gewinnoptimierung orientierten Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses mühelos erkennen hätte müssen, dass selbst bis zum Ende der langen wirtschaftlichen Gebäude Nutzungsdauer nicht einmal mit einer Amortisation der Investitionskosten gerechnet werden kann. Unter diesem Gesichtspunkt kann mit Sicherheit nicht davon ausgegangen werden, dass das für Zwecke der Vermietung geschaffene „Luxusvillengrundstück“ im betrieblichen Geschehen sinnvoll einsetzbar ist. Das Vorbringen der Berufungswerberin, wonach der Kaufpreis für Grund und Boden im Anschaffungszeitpunkt unter 380,- € pro Quadratmeter gelegen sei, ist für die Abgabenbehörde - mangels Vorlage geeigneter Vergleichspreise - nicht nachvollziehbar und entzieht sich insofern einer weiterführenden Prüfung im Hinblick auf das Kriterium der Schlüssigkeit. Die Behauptung der Berufungswerberin, dass das günstig erworbene Grundstück zusätzlich zur Miete eine gute Rendite erwarten lässt, vermag - für sich allein - noch keine stichhaltige Begründung zu ersetzen. Außerdem ist anzumerken, dass die Errichtung eines luxuriösen Wohnhauses nach einhelliger Auffassung im Schrifttum zu einer Entwertung des nackten Grund und Bodens beiträgt. (Vgl. Pröll, ÖStZ 2009/583;.) B1 war Geschäftsführer der X-GmbH und Stifter der PS. B2, der Sohn B1, war Begünstigter der PS. Unbestrittenmaßen kann eine Privatstiftung ihren Begünstigten auch verdeckt Vorteile zuwenden. Nach Fraberger/Ludwig ist eine verdeckte Zuwendung an den Begünstigten bei Gründung, Nachstiftung oder vergleichbaren Zuwendungen durch eine Körperschaft an die Privatstiftung denkbar, wenn der Nutzen aus der Transaktion dem Begünstigten der eignerümerlosen Privatstiftung oder einer dem Begünstigten nahe stehenden Person unmittelbar zufließt und es diesen Zuwendungen an einer

betrieblicher Veranlassung fehlt. (Vgl. Fraberger/Ludwig, ZfS I 2005, 26, die auf Rz 1113 KStR und OGH 25.09.20051, 1 Ob 190/01, vgl. auch RdW 2002,90 verweisen.) In den erläuternden Bemerkungen zum Privatstiftungsgesetz 1993 wird wie folgt festgehalten: „Im Gegensatz zu den Stiftungen nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz und den Landesgesetzen weisen Privatrechtsstiftungen, soweit sie nicht ausschließlich gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, trotz ihrer Grundstruktur als eigentümerlose juristische Person eine Personenbezogenheit auf die mehr oder weniger ausgeprägte Ähnlichkeit mit einer Beteiligungsstruktur hat.“ Steuersystematisch sah der Gesetzgeber eine Gleichstellung von Begünstigten der Privatstiftung mit dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vor. (Vgl. EB zum PSG 1993, in: Doralt/Nowotny/Kalss, Privatstiftungsgesetz (1995) 564, Vgl. Kofler, Der steuerliche Durchgriff bei der Privatstiftung (2001) 26; BMF 25.04.1994, SWK 18/1994, A 397).

Richtungsweisend brachte der VwGH 21.02.2013, 2009/13/0257 erst kürzlich zum Ausdruck: „Wenn der belangten Behörde nicht widersprochen werden kann, dass es sich bei der in Rede stehenden Zahlung der W GmbH um den anteiligen Kaufpreis für eine im Privatvermögen von Henrik W stehende Liegenschaft gehandelt hat, trifft auch ihre rechtliche Beurteilung zu, die dadurch bewirkte Entnahme stelle, auch für „den Fall, dass die entnommenen Mittel dem zum Kreis der Begünstigten der Beschwerdeführerin zählenden Henrik W zugeflossen seien, eine durchgeleitete verdeckte Ausschüttung an die Beschwerdeführerin dar. Wendet eine GmbH, die im Eigentum einer Privatstiftung steht, dem Begünstigten der Stiftung einen Vermögensvorteil zu, und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in gegenüber der GmbH erbrachten Leistungen, sondern in der Stellung des Zuwendungsempfängers als Begünstigtem der Stiftung, wird also das Vermögen der GmbH und damit der ihre Anteile haltenden Stiftung vermindert während das Vermögen des Begünstigten eine Vermehrung erfährt, so liegt einerseits eine (verdeckte) Ausschüttung der GmbH an die Stiftung und andererseits eine (verdeckte) Zuwendung der Stiftung an den Begünstigten vor (vgl. in diesem Sinn zur sogenannten „durchgeleiteten“ verdeckten Ausschüttung das bereits zitierte Erkenntnis VwSlg. 8088/6). Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Vorgang auf einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Stiftung beruht. Die auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung kann sich schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben und liegt z.B. auch dann vor, wenn der Stiftungsvorstand - ausdrücklich oder schlüssig - mit einem Vorteil, den sich der Begünstigte ursprünglich ohne dessen Kenntnis zuwendet, in der Folge einverstanden ist. Die belangte Behörde ging davon aus, dass „mangels Rückforderungsanspruch“ von einem Einverständnis auszugehen sei. Gegenteiliges geht aus den Verwaltungsakten und der Beschwerde nicht hervor, in der u.a. der Standpunkt vertreten wird dass auch dann „keine kapitalertragsteuerlich relevante verdeckte Ausschüttung“ vorliegen könne, wenn die W GmbH Henrik W durch Bezahlung eines Kaufpreisteiles seiner Privatliegenschaft einen Vorteil zugewendet hätte.“

- Mittelwertbildung

Die X-GmbH führt ins Treffen, dass für die Ermittlung einer - unter dem Gesichtspunkt der verdeckten Gewinnausschüttung - fremdüblichen Miete nach der Judikatur des VwGH (20.04.1982, 81/14/0120-0123, 82/14/0094, 0095; 20.06.2000, 98/15/0169;) ein Mittelwert einerseits aus dem Betrag, der der Kapitalgesellschaft neben einer Erstattung des Wertverzehrs und der Nebenkosten auch eine Verzinsung des investierten Kapitals sichert (sog. Kostenmiete), und andererseits aus jenem Betrag, den die Kapitalgesellschaft bei Fremdvermietung äußerstensfalls als Mietzins erzielen könnte (sog. „Marktmiete“), zu errechnen sei. Auch in seinem Erkenntnis v. 23.02.2010 spreche der VwGH im Prinzip die zwei erwähnten Komponenten an, nämlich einerseits die „Marktmiete“ („was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre“) und andererseits die Kostenmiete („was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet“). Die Mittelwertbildung ist nach Ansicht der Abgabenbehörde vor dem Hintergrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise schon deshalb nicht zu bejahen, weil die kalkulatorische Kostenmiete (Verzinsung + AFA + NK) als Untergrenze für eine Bestimmung des angemessenen Nutzungsentgelts angedacht war, bei typischen Sachwertobjekten (Einfamilienhaus- u. Villengrundstücken, Eigentumswohnungen, Schlössern) aber das im gewöhnlich-redlichen Geschäftsverkehr maximal erzielbare Nutzungsentgelt beträchtlich übersteigen wird. Das liegt erstens daran, dass übergroße Mietflächen in vielen Fällen nicht getrennt verwertet werden können. Zweitens sind Baulichkeiten zumeist sehr stark auf die individuellen Wohnbedürfnisse des gedachten Eigennutzers zugeschnitten, sodass ein Teil der Gebäudeherstellungskosten vom Mieter nicht honoriert wird; ein Umstand, der darauf zurückzuführen ist, dass eine luxuriöse Wohnliegenschaft den geschmacklichen oder bautechnischen Vorstellungen des Nutzungsberechtigten nicht zur Gänze entspricht.

Da eine maximal erzielbare Miete i. S. e. objektbezogen typischen Nutzungsentgelts ohnehin nicht aus dem Marktgeschehen abgeleitet werden kann, liegt es daher - dem Gebot der wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgend - nahe, auf die Mittelung zu verzichten und statt dessen ausschließlich auf die um AFA und Nebenkosten erhöhte Verzinsung des eingesetzten Kapitals Bezug zu nehmen. (Vgl. Pröll, UFS Journal 2009/9;) Die „Mittelwertbildung“ ist - nach Ansicht der Abgabenbehörde - auch aus einem anderen Grund abzulehnen. Bei der Berechnung einer kalkulatorischen Kostenmiete bleibt die Erfahrungstatsache, dass Erträge aus der Bewirtschaftung einer Wohnliegenschaft nicht „auf ewig“ erzielbar sind, sondern nur für die Dauer der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer iSd § 5 LBG, die sich ihrerseits nicht notwendigerweise mit der betriebsgewöhnlichen Restnutzungsdauer iSd § 7 EStG decken muss, unberücksichtigt. (Vgl. Pröll, ÖStZ 2008/801, 392) In Anbetracht der vom VwGH bestätigten Verfahrensweise zur Berechnung des angemessenen Nutzungsentgelts stellt sich aus betriebswirtschaftlicher Sicht auch die zusätzliche Frage, in welcher Höhe der „Verzinsungsbetrag“ angesetzt werden sollte. Dass der Vermieter bei Gebrauchsüberlassung des Einfamilienhausgrundstücks eine - im Verhältnis zum Kapitalmarktzinssatz geringere - Rendite erwartet, ist darauf zurückzuführen, dass Grund und Boden als wertbeständiger und sicherer gilt als Geldvermögen. Daher

begnügt sich der Immobilieneigentümer mit einem niedrigeren Jahresreinertrag als es bei einer alternativen Investition in nominelle Geldwerte der Fall wäre. (Vgl. Engelbrecht; Grundsätze und Technik ordnungsgemäßer Immobilienbewertung (1998) 133) Während die Rendite aus einer Kapitalmarktanlage idR von der „Ausschüttung“ herröhrt, setzt sich der Gesamtprofit einer Immobilie aus einem Teil „Ausschüttung“ und einem weiteren Teil „Wertsteigerung“ zusammen. Das Äquivalent für den im Falle der Alternativveranlagung des eingesetzten Kapitals erzielbaren Ertrag resultiert zum einen aus der bei Einfamilienhausgrundstücken typischenweise erzielbaren Verzinsung, zum anderen aus der zu erwartenden Wertsteigerung von Grund und Boden.

Obgleich es sich bei Luxusvillen, Einfamilienhäusern und Penthouse Wohnungen um Investitionsobjekte handelt, deren Gesamtnutzungsdauer auf der Grundlage dokumentierter Erfahrungswerte geschätzt werden kann, wird für die Berechnung der kalkulatorischen Kostenmiete i_{Sd} vom VwGH bestätigten Mittelwertbildung auf eine unbegrenzte Lebenserwartung des Gebäudes abgestellt. Die Auswirkungen dieser Verfahrensweise auf die Höhe des angemessenen Nutzungsentgelts sind nur deshalb gering, weil im Falle des neu errichteten Wohnhauses von einer verhältnismäßig langen wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer (60 - 80 Jahre) auszugehen ist. Anders als beim eher langlebigen Einfamilienhaus ist im Hinblick auf die einem GmbH-Gesellschafter entgeltlich zum Gebrauch überlassenen und kurzlebigeren Möbel bzw. Einrichtungsgegenständen das Divergieren von wirtschaftlicher Nutzungsdauer und „unbegrenzter“ Lebenserwartung von ungleich größerer Bedeutung für die Bestimmung des angemessenen bzw. objektbezogen typischen Nutzungsentgelts. (Vgl. Pröll, ÖStZ 2008/801;)

Sofern der auf das - zum Gebrauch überlassene Inventar entfallende - Mietanteil - durch „Umkehrung des Ertragswertverfahrens“ - aus den Anschaffungskosten der Einrichtungsgegenstände hergeleitet wird, muss jedenfalls darauf Bedacht genommen werden, dass ein wesentlich - über dem repräsentativen Liegenschaftszinssatz liegender - Kapitalisierungszinssatz ($> 6\%$) zum Ansatz gebracht wird, der - wie die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer des Wohnhauses - unter Bedachtnahme auf die Erkenntnisse der Betriebswirtschaftslehre - im Erhebungswege festgestellt werden kann. (UFS 13.03.2012, RV/2052-W/10; UFS 21.12.2011, RV/3946-W/10; UFS 13.09.2012, RV/2519-W/10 unter Berufung auf VwGH 10.07.1996, 94/15/0039 u. Pröll, UFS Journal 2009/9)

Sofern die angemessene „Miete“ aus dem Sachwert eines Einfamilienhausgrundstücks (Villengrundstücks, Eigentumswohnung, Schloss, Burg etc.) - durch „Umkehrung des Ertragswertverfahren“ (VwGH-E 07.07.2011, 2008/15/0317; UFS 13.03.2012, RV/2052-W/10; UFS 21.12.2011, RV/3946-W/10; UFS 13.09.2012, RV/2519-W/10 unter Berufung auf VwGH 10.07.1996, 94/15/0039 u. Pröll, UFS Journal 2009/9;) - schlüssig nachvollziehbar hergeleitet wird, erfasst dieses Entgelt wohl sämtliche Bedürfnisbefriedigungspotentiale, die mit der Nutzung der betreffenden Immobilie in Zusammenhang stehen. Es sind die höheren Herstellungskosten für die - nach persönlichen Vorlieben des Begünstigten gestalteten - Annehmlichkeiten, welche den Wert der Nutzungszuwendung in die Höhe treiben. Unter diesen Umständen ist es wenig

verwunderlich, wenn eine angemessene Verzinsung des Sachwert bzw. investierten Kapitals zu Mieterträgen/m² führt, die auf den örtlichen Grundstücksmärkten nicht einmal annähernd erzielbar sind. Das aus dem Sachwert hergeleitete Nutzungsentgelt findet bei überdurchschnittlich ausgestalteten Wohnhausgrundstücken mit einer an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit keine Deckung im örtlichen Marktgeschehen. Die Schätzung der kalkulatorischen Kostenmiete führt zu einer „rein fiktiven Marktmiete“. Im Ergebnis spricht dies für eine Unangemessenheit des Anschaffungs-/ Herstellungsvorgangs dem Grunde nach.

Ein mehr oder weniger großer Teil der tatsächlichen Herstellungskosten, die bei der Körperschaft anfallen, würde von potentiellen Bestandnehmern nicht abgegolten, weil das - auf dem nackten Grund und Boden aufstehende - Gebäude nicht zur Gänze ihren Vorstellungen entspricht. (Vgl. Pröll, SWK 2008/ 17;)- In seinem Erkenntnis v. 10.07.1996, 94/15/0039 bestätigte der VwGH erstmals die Herleitung kalkulatorischer Nutzungsentgelte aus dem Sachwert durch „Umkehrung des Ertragswertverfahrens“, wenngleich davon keine für Wohnzwecke geeignete Liegenschaft betroffen war. In einem mittlerweile durch das VwGH 07.07.2011, 2008/15/0317 bestätigten Judikat v. 24.08.2007, RV/0540-L/04 befasste sich der UFS mit der Nutzungsüberlassung eines „Luxusvillengrundstücks“ an den Begünstigten einer Privatstiftung und gelangte dabei zur Auffassung, dass bei Mietobjekten mit geringer Marktähnlichkeit, für die sich keine vergleichbaren Marktmieten feststellen lassen, eine angemessene Miete nur fingiert werden könne. Dieses kalkulatorische Nutzungsentgelt sei dann - der hA im Schrifttum zufolge - durch „Umkehrung des Ertragswertverfahrens“ - zu ermitteln. (VwGH 07.07.2011, 2008/15/0317; UFS 13.03.2012, RV/2052-W/10; UFS 21.12.2011, RV/3946-W/10; UFS 13.09.2012, RV/2519-W/10 unter Berufung auf VwGH 10.07.1996, 94/15/0039 u. Pröll, UFS Journal 2009/9;)

Sind die für jede Ertragswertschätzung wesensimmanenten Parameter des Liegenschaftszinssatzes und der wirtschaftlichen Gebäudeerstnutzungsdauer bekannt, so kann aus dem Sachwert der Immobilie - im Einklang mit dem aktuellen Stand der Immobilienbewertungswissenschaft sehr präzise auf die kalkulatorische Kostenmiete geschlossen werden. Wird der Gebäudewert durch den Kapitalisierungsfaktor 2 dividiert und der sich dabei ergebende Reinertrag d. baulichen Anlagen in weiterer Folge um den Verzinsungsbetrag des Bodenwerts erhöht, so resultiert aus dieser Addition ein Liegenschaftsreinertrag, der um die Bewirtschaftungskosten (Verwaltungsabschlag, Instandhaltungsabschlag, Mietausfallwagnis) „aufgestockt werden muss, weil nur der Jahresrohertrag der Immobilie mit einer Nettokaltmiete (= Miete ex. Betriebskosten) gleichgesetzt werden kann. (Vgl. Pröll, UFS 2004/5;)

Eine Nichtanerkennung des iZm der Errichtung/Sanierung eines Wohngrundstücks geltend gemachten Vorsteuerbeträge iSd § 2 (1) UStG bzw. Art 9 MwStRL, iSd § 12 (2) Z 2 UStG 1994, die im Einklang mit der EUGH-Judikatur v. 21.02.2006, Ias. C-255/02, Halifax und v. 21.02.2008, Rs. C 425/06 Part Service steht und in der VwGH-Rechtsprechung v. 16.05.2007, 2005/14/0083 Deckung findet, hat - in ertragsteuerlicher Hinsicht zur Konsequenz, dass die Umsatzsteuer aus den Leistungsbezügen bei Errichtung des

Gebäudes zu einem Bestandteil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten wird. Die i. Z. m. gesellschaftsrechtlich veranlassten Geschäftsvorgang stehende - und als Vorsteuer nicht abzugsfähige - Umsatzsteuer wird insofern zu einem Bestandteil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten iSd § 6 Z 11 EStG. Bei der Berechnung des Sachwerts, aus dem die kalkulatorische Kostenmiete hergeleitet werden kann, kommt es aber ohnedies - ungeachtet der steuerlichen Rechtsprechung - nicht auf die tatsächliche (unternehmerische/ nicht unternehmerische) Nutzung einer Immobilie an, sondern nur auf die im örtlichen Marktgeschehen vermutete Nutzung. Gehen die potentiellen Käufer im gewöhnlich-redlichen Geschäftsverkehr davon aus, dass die Liegenschaft - ihrer Beschaffenheit nach - typischerweise nicht unternehmerisch genutzt wird (z.B. Einfamilienhausgrundstücke, Villen,), so müssen „Neuherstellungswert“ und „Ertrag“ - für Zwecke der Liegenschaftsbewertung - als Bruttobeträge gem. UStG 1994 zum Ansatz gebracht werden. (Vgl. Funk/Koess/er/Stocker, in: Bienert/Funk (Hrsg.), *Immobilienbewertung Österreich* (2007) 280; vgl. Pr0"/I, SWK 17/2008 u. ÖStZ 2010/312 u. ÖStZ 2009/163;)

- Kostenmiete - *Prima facie*-Beweisführung

Den Ausführungen der X-GmbH hinsichtlich der Wiedergabe des von der Abgabenbehörde eingeschlagenen Weges zur Berechnung einer objektbezogen typischen Verzinsung des in das Wohnhausgrundstück investierten Kapitals kann gefolgt werden. Die X-GmbH bringt in ihrer Berufungsschrift allerdings zum Ausdruck, dass eine „marktübliche“ Miete von der Abgabenbehörde nicht erhoben worden sei. Den Ausführungen der X-GmbH Speditions- mbH bzw. der PS ist diesbezüglich - wie folgt - entgegenzuhalten: Bei einer „Vermietung“ von Liegenschaften mit geringer bzw. kaum wahrnehmbarer Marktängigkeit (infolge besonderer Ausstattung, individuellen Zuschnitts etc.), die - wie im gegenständlichen Fall - atypischerweise für Ertragszwecke genutzt werden, erfahren einerseits die Bewirtschaftungskosten, andererseits auch das (im gegenständlichen Fall real außergewöhnlich hohe) Leerstehungsrisiko Berücksichtigung, wenn es darum geht, die kalkulatorische Kostenmiete eines Einfamilienhausgrundstücks - durch eine „Umkehrung des Ertragswertverfahrens“ - zu erheben. (UFS 13.03.2012, RV/2052-W/10; UFS 21.12.2011, RV/3946-W/10; UFS 13.09.2012, RV/2519-W/10 unter Berufung auf VwGH 10.07.1996, 94/15/0039 u. u. Pröll, UFS Journal 2009/9;). Berechnungsgrundlage ist der Sachwert iSd § 6 LBG, der - bei neu errichteten Gebäuden - den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gleichgesetzt werden kann, dazu ein stichhaltig begründbarer Liegenschaftszinssatz, die wirtschaftliche Gebäudeerstnutzungsdauer iSd 5 5 LBG und die - der Fachliteratur zur Liegenschaftsbewertung ebenfalls zu entnehmenden - Erfahrungssätze hinsichtlich einzelner Bewirtschaftungskosten. Das Mietausfallwagnis wird - den Erfahrungssätzen des Schrifttums folgend - mit nur 2% v. Jahresrohertrag zum Ansatz gebracht, obgleich dadurch eigentlich nur die Neuvermietung eines durchschnittlich ausgestalteten Einfamilienhausgrundstücks fingiert wird. Tatsächlich wächst das Mietausfallwagnis bei einem, Kapitaleinsatz entsprechendem, uns insofern angemessenem Mietertrag aus Sicht der Vermieterin nämlich „geradezu in den Himmel“. Bei Bruttoinvestitionskosten

iHv € 2.546.643,96, einer wirtschaftlichen Gebäuderestnutzungsdauer iSd § 5 LBG von 67 Jahren, einem einfamilienhausadäquaten Liegenschaftszinssalz von 3%, bei Instandhaltungskosten von 9% des Jahresrohertrags, Verwaltungskosten von 2% des Jahresrohertrags und einem unterstellten Mietausfallwagnis von nur (2%) des Jahresrohertrages, ergibt sich eine monatliche Nettokaltmiete iHv € 6.976,89 exklusive der vom Mieter B2 zu tragenden Instandhaltungs-, und Betriebskosten. Eine „Umkehrung des Ertragswertverfahrens“ (VwGH 07.07.2011, 2008/15/0317; UFS 13.03.2012, RV/2052-W/10; UFS 21.12.2011, RV/3946-W/10; UFS 13.09.2012, RV/2519-W/10 unter Berufung auf VwGH 10.07.1996, 94/15/0039 u. Pröll, UFS Journal 2009/9;) veranschaulicht, dass die kalkulatorische Kostenmiete, welche den VwGH-Kriterien der Nachvollziehbarkeit und Schlüssigkeit entsprechend - aus dem Sachwert des gegenständlichen „Luxusvillengrundstücks“ hergeleitet wurde, mit € 6.976,89,- netto weit höher ist als die von der X-GmbH vorgelegten „Vergleichsmieten“. Dies verwundert insofern nicht, als der Sachwert eines durchschnittlich ausgestalteten Einfamilienhausgrundstücks nur € 280.000,- beträgt, die X-GmbH iZm der Ausgestaltung des „Luxusvillengrundstücks“ aber Anschaffungs-/Herstellungskosten iHv € 2.546.643,96 in Kauf nahm. Insbesondere die hohen Herstellungskosten für die nach persönlichen Vorlieben gestalteten Annehmlichkeiten treiben den Wert der Nutzungsüberlassung empfindlich in die Höhe. Immerhin räumte auch GF B1 selbst ein, dass das - von der Abgabenbehörde im Hinblick auf die Investitionskosten für angemessen gehaltene - monatliche Nutzungsentgelt iHv € 6.976,89 netto, das von der Abgabenbehörde - den Grundsätzen der Liegenschaftsbewertung folgend und im Einklang mit dem aktuellen Stand der Immobilienbewertungswissenschaft stehend - berechnet wurde, keinerlei Deckung im gewöhnlich-redlichen Geschäftsverkehr des örtlichen Marktgeschehens finden kann. Die Aussage des vertretungsbefugten Organs gibt Aufschluss über die Unangemessenheit des iZm dem „Luxusvillengrundstück“ stehenden Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorgangs und stellt einen Indizienbeweis für das Vorliegen einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung dar. Der Behauptung der X-GmbH, wonach es die Finanzbehörde verabsäumt habe zu den vorgelegten Informationen über die Höhe einer fremdüblichen Miete Stellung zu nehmen bzw. selbst Erhebungen über die Höhe einer fremdüblichen Miete vorzunehmen, sodass ein wesentlicher Verfahrensmangel vorliege, wird mit aller Entschiedenheit entgegengetreten. Auch in diesem Zusammenhang wird auf die von der Abgabenbehörde vorgenommene Ermittlung einer kalkulatorischen Kostenmiete hingewiesen, welche methodisch im Einklang mit der dafür in Betracht kommenden Immobilienbewertungswissenschaft steht. Insbesondere die Gegenüberstellung von kalkulatorischer Kostenmiete, einerseits, und im gewöhnlich-redlichen Geschäftsverkehr erzielbarer Miete, andererseits, vermag als objektiver Anhaltspunkt die Tragweite und betriebswirtschaftliche Auswirkung der gesellschaftsrechtlichen Bedingtheit des iZm dem „Luxusvillengrundstück“ stehenden Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorgangs zu verdeutlichen. Wenn die X-GmbH in ihrer Berufungsschrift ausführt, dass mit Baukosten iHv € 1.400.000,- und einer dauerhaft erzielbaren Miete von mindestens € 2.400 (entspricht 1,4% Verzinsung) kalkuliert

worden und zusätzlich auf Grund von Erfahrungswerten angenommen worden sei, dass bei Objekten in dieser Lage langfristig mit einer Wertsteigerung von 2 - 3% p. a. gerechnet werden könne, so erschließt sich für die Abgabenbehörde nicht, was die X-GmbH mit diesem Vorbringen für ihren Standpunkt gewinnen will. Der von der Berufungswerberin ins Treffen geführte Zinssatz iHv 1,4% findet nämlich weder bei durchschnittlichen noch bei überdurchschnittlich ausgestalteten sowie neu gestalteten Einfamilienhausgrundstücken Deckung in den dokumentierten und repräsentativen Erfahrungssätzen der Immobilienbewertungswissenschaft. Der auf der Grundlage geeigneter Kaufpreise und der ihnen entsprechenden Reinerträge für gleichartig bebaute und genutzte Grundstücke unter Beachtung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer des Gebäudes nach den Grundsätzen des Renditeverfahrens empirisch hergeleitete Liegenschaftszinssatz liegt im Falle von Einfamilienhausgrundstücken bei 2,5% - 3,5%. (Vgl. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung (2010) 94; vgl. auch Kleiner/Simon, Verkehrswertermittlung von Grundstücken (2007) 1084 ff; Sommer/Kröll, Lehrbuch zur Immobilienbewertung (2010) 218; vgl. weiters Ross/Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen; vgl. auch Simon/Kleiber/Joeris/Simon (2004) 270; vgl. Pröll, UFS 2004/5;.) In der Verwaltungspraxis (Vgl. Pröll, UFS 2004/5 190 ff) erfolgt gestützt auf die Judikatur (VwGH 07.07.2011, 2008/15/0317; VwGH 10-07.1996, 94/15/0039;) - die Herleitung fremdüblicher Mieten durch „Umkehrung des Ertragswertverfahrens. Dabei ist der Liegenschaftszinssatz, der „wegen der Berücksichtigung der Wertsteigerung bei derartigen Immobilien niedriger als die Verzinsung am Kapitalmarkt (Sekundärmarktrendite) ist und bei Einfamilienhäusern zwischen 2,5% und 3,5% liegt, heranzuziehen. Mit diesem Zinssatz ist unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer des Gebäudes ein Jahresreinertrag des Gebäudes zu ermitteln und um die Verzinsung des Bodenwertes zu erhöhen, und in weiterer Folge die Summe der Gebäude- und Bodenwertreinerträge um Instandhaltungs- und Verwaltungskosten sowie das Mietausfallsrisiko zu erhöhen“. (UFS 13.09.2012, RV/2519-W/10; UFS 13.03.2012, RV/2052-W/11; UFS 21.12.2011, RV/3946-W/10; UFS 19.10.2011, RV/3252-W/10;)

- Zuordnungskriterien lt. VwGH-Rechtsprechung

Aufgrund der nach § 7 (2) KStG bestehenden Maßgeblichkeit einkommensteuerlicher Gewinnermittlungsvorschriften ist die Betriebsvermögenszugehörigkeit von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuerpflichtigen nach denselben Grundsätzen zu beurteilen wie bei Einkommensteuerpflichtigen (VwGH 20.06.2000, 98/15/0169). Das notwendige Betriebsvermögen schließt nur jene Wirtschaftsgüter ein, die ihrer objektiven Beschaffenheit nach für den unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und diesem auch tatsächlich dienen (VwGH 16.05.2007, 2005/14/0083; VwGH 24.10.2002, 98/15/0169; VwGH 19.11.1998, 96/15/0051; VwGH 25.02.1997, 93/14/0196; 09.05.1995, 94/14/0151). Als entsprechende Zuordnungskriterien sind Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts, allgemeine Verkehrsauffassung und betriebliche Spezifika anzusehen. Zum gewillkürten Betriebsvermögen zählen Wirtschaftsgüter dann, wenn sie - z.B. aufgrund des betrieblichen Interesses an

fundierter Kapitalausstattung - dem Betrieb förderlich sein können und diesem auch tatsächlich förderlich sind (VwGH 21.11.1995, 92/14/0152; VwGH 28.05.1997; 92/13/0273). Wirtschaftsgüter, die aber weder im notwendigen Betriebsvermögen, noch im gewillkürten Betriebsvermögen Deckung finden, weil sie einer Voluptuartätigkeit" dienen oder objektiv erkennbar (ihrer Erscheinung nach) für private Zwecke bestimmt sind, stellen nach std VwGH- Rechtsprechung (VwGH 20.06.2000, VwGH 24.06.2004, 2001/15/0002; 26.03.2007, 2005/14/0091; 16.05.2007, 2005/14/0083) außerbetriebliches Vermögen der Kapitalgesellschaft dar, wenn diese nicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem Gesellschafter oder einer Person mit anteilsinhaberähnlichen Stellung zugerechnet werden können. (Vgl. Kofler, ÖStZ 2009/19, Vgl. Pröll, ÖStZ 2009/583 u. 2007/10; Mayr/Treer, Salzburger Steuerdialog 2008, ÖStZ Spezial (2008) 11; vgl. weiters Bruckner/Kainz/Zorn, Aktuelle Rechtsprechung zum Unternehmenssteuerrecht, IWP- Handbuch 2009 (2009) 327 ff; UFSG 14.10.2009, RV/0476).

Die Abgabenbehörde hatte im gegenständlichen Fall die Frage zu klären, ob die Voraussetzungen für eine Zurechnung des „Luxusvillengrundstücks“ in die außerbetriebliche Sphäre der X-GmbH und/oder für die Zurechnung des Wirtschaftsguts an den anteilsinhaberähnlich gestellten B2 erfüllt sind. Wie dem VwGH-Erkenntnis v. 26.03.2007, 2005/14/0091 entnommen werden kann, ist die Zuordnung der Immobilie in den außerbetrieblichen Vermögensbereich einer Kapitalgesellschaft nicht schon deshalb gerechtfertigt, weil zahlreiche Anzeichen für die Exklusivität einer - in typisierender Betrachtungsweise - als Renditegrundstück untauglichen Wohnliegenschaft sprechen. Der jüngeren Rechtsprechung des Höchstgerichts folgend ist die Abgabenbehörde zumindest in „Grenzfällen“ gehalten, den Nachweis dafür zu erbringen, dass Baulichkeiten, die in bestimmter Art und Weise ausgestattet sind, gar nicht erst zur Vermietung angeboten würden. Die Abgabenbehörde hat diese Beweisregel sogar in gegenständlichem Fall angewendet. VwGH 16.05.2007, 2005/ 14/0083: „Schafft daher eine Kapitalgesellschaft ein Wohngebäude an oder stellt sie ein solches her, um es in der Folge an einen Gesellschafter (oder ihm nahe stehende Person) zu Wohnzwecken zu überlassen, ist zu prüfen, ob dieser Vorgang dem Grunde nach durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Hierbei ist maßgeblich, ob die Kapitalgesellschaft Wohnraum der vorliegenden Größe, Lage und Ausstattung auch zur Überlassung an fremde, den Gesellschaftern nicht nahe stehende Personen angeschafft oder errichtet und zu gleichem Mietentgelt überlassen hätte (Fremdvergleich)“. Diese „Beweisregel“ ist nach Ansicht der Abgabenbehörde einerseits für die Abgrenzung zwischen betrieblicher und privater Sphäre einer Kapitalgesellschaft, andererseits aber auch für die mögliche Zurechnung des Wirtschaftsgutes an eine anteilsinhaberähnlich gestellte Person maßgeblich. Die Verschiebung eines Wirtschaftsguts in den außerbetrieblichen Vermögensbereich der Kapitalgesellschaft ist ebenso wie auch die Zurechnung des Wirtschaftsguts an den Gesellschafter unter Bedachtnahme auf die VwGH-Rechtsprechung v. 26.03.2007, 2005/14/0091 bei Wohnhäusern und Eigentumswohnungen nur dann zulässig, wenn es sich um Objekte handelt, „die

realistischerweise nicht fremdüblich vermietbar sind" (Vgl. Treer/Mayr, *Der Salzburger Steuerdialog* 2008, ÖStZ Spezial (2008) 10;). Gerade dies ist dann anzunehmen, wenn - wie im gegenständlichen Fall - die für die bestandgebende Kapitalgesellschaft im gewöhnlich- redlichen Geschäftsverkehr des örtlichen Marktgeschehens erzielbare Miete („Marktmiete“) nicht annähernd ausreichen würde, um eine angemessene bzw. objektdäquate Verzinsung des in das „Luxusvillengrundstück“ investierten Kapitals sicherzustellen. (Vgl. Pröll, ÖStZ 2009/583;) - Fremdvergleich und Sorgfaltmaßstab als Indizien für die gesellschaftsrechtliche Veranlassung Grundlage für die Feststellung einer verdeckten Ausschüttung ist ein aus Sicht der Körperschaft durchzuführender Fremdvergleich, der - durch den Sorgfaltmaßstab des ordentlichen Geschäftsführers ergänzt- als Indiz für eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung des Anschaffungs-, bzw. Herstellungsvorgangs herangezogen werden kann. (Vgl. Pröll, ÖStZ 2009/583;) Für einen dem Grunde nach unangemessene Geschäftsvorgang spricht der objektive Umstand, dass eine typischerweise für private Zwecke und Eigennutzung bestimmte Immobilie erworben bzw. errichtet wird, um diese entgeltlich zur Nutzung zu überlassen. Neu geschaffene „Sachwertobjekte“ werden im gewöhnlich-redlichen Geschäftsverkehr nicht als zinsabwerfende Kapitalanlage angesehen, sondern als Wohnstätten, die ihren Besitzern Lebensqualität vermitteln und einen gewissen Status verleihen. (Vgl. Pröll, UFS 2007/10;) Dagegen, dass eine Kapitalgesellschaft ein Einfamilienhaus bestimmter Art, Größe und Lage tatsächlich für Zwecke der Vermietung errichten lässt, kann nach der Rechtsprechung des VwGH (E 20.06.2000, 98/15/0169) schon die allgemeine Lebenserfahrung ins Treffen geführt werden. (Vgl. Bruckner, ÖStZ 2003/71) Es steht auch im Widerspruch zur allgemeinen Verkehrsauffassung, exklusivere „Sachwertobjekte“ (z.B. eine „Luxusvilla‘, Schloss etc.) anzuschaffen bzw. herzustellen, um diese dann (an wen auch immer) entgeltlich zur Nutzung zu überlassen (Vgl. Pröll, UFS 2007/10;), zumal realistischerweise keine den Investitionskosten in angemessener Weise Rechnung tragende Verzinsung des eingesetzten Kapitals erzielbar ist. Diese Einsicht müsste gerade bei jenen investierenden Kapitalgesellschaften besonders ausgeprägt sein, deren Unternehmensgegenstand die „Vermietung und Verpachtung von Immobilien“ darstellt. (Vgl. Pröll, ÖStZ 2009/583;) Ein erfolgreicher und sorgfältiger Kaufmann mit Erfahrung in der Immobilienbranche sollte schon vor Baubeginn wissen, dass das mit höherem architektonischem Aufwand (komplizierte Formen, über großes Bauvolumen) errichtete Wohngebäude, das typischerweise für private Zwecke und Eigennutzung bestimmt sind, auf einen Sachwert iSd § 6 LBG führen wird, der sich im Falle einer atypischer „Vermietung“ des neu fertig gestellten Objekts unzureichend verzinst (Vgl. Kranewitter, *Liegenschaftsbewertung* (2007) 112).

Der von der Rechtsprechung u.a. im Hinblick auf ungewöhnliche Sachverhalte entwickelte *prima facie* Beweis (Vgl. Stoll, BAO, 1750; vgl. auch Ritz, BAO Rz 5 (2005) 471), von dem nur bei häufig verwirklichten Sachverhalten mit typischem Geschehensablauf ausgegangen werden kann, stellt - wie auch im gegenständlichen Fall - eine „Vermutungsbasis“ dar, mit deren Hilfe (unabhängig vom Vergleich zwischen „Kostenmiete“ und „nachhaltig tatsächlich erzielbarer Marktmiete“) das Vorliegen

einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung schon nachgewiesen werden kann (Vgl. Kohlhepp, Verdeckte Gewinnausschüttung (2008) 74;), deren Widerlegung durch den Steuerpflichtigen aber möglich ist. GF B1 war im gegenständlichen Fall auf Ebene der X-GmbH gehalten, den von der Abgabenbehörde geführten Beweis des ersten Anscheins, wonach die Errichtung der gegenständlichen „Luxusvilla“ für Zwecke der Vermietung jeden betriebswirtschaftlichen Sinn vermissen lässt, durch einen entsprechenden Gegenbeweis zu erschüttern. (Vgl. Gassner, Interpretation (1971) 61;).

Als Geschäftsführer der X-GmbH hatte B1 ausreichend Gelegenheit, um nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen, dass sich - abgesehen vom anteilsinhaberähnlich gestellten B2 - ein anderer Interessent gefunden hätte, der bereit gewesen wäre, ein der kalkulatorischen Kostenmiete adäquates Bestandsentgelt als Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung des gegenständlichen "Luxusvillengrundstücks" zu entrichten. Nur unter der Voraussetzung, dass das - unter Bedachtnahme auf den objektbezogen repräsentativen Liegenschaftszinssatz und die wirtschaftliche Gebäudeerstnutzungsdauer iSd § 5 LBG - aus dem in § 6 LBG definierten Sachwert der Wohnliegenschaft abgeleitete Nutzungsentgelt auch bei Vermietung an einen fremden Dritten tatsächlich erzielbar gewesen wäre, hätte B1 als Geschäftsführer der X-GmbH - der ihm obliegenden Sorgfaltspflicht entsprechend - annehmen dürfen, dass es im eigenwirtschaftlichen Interesse der von ihm vertretenen Kapitalgesellschaft gelegen sein könnte, eine luxuriös ausgestaltete Wohnliegenschaft wie die gegenständliche Immobilie zu entwickeln, um sie in weiterer Folge („an wen auch immer“) zu vermieten. Der nach dem Wirtschaftlichkeitsprinzip handelnde Geschäftsführer einer renditeorientierten Kapitalgesellschaft ist nämlich gehalten, ein marktkonformes Streben dem Grunde und der Höhe nach an den Tag zu legen. Die Anschaffung/Herstellung des gegenständlichen „Luxusvillengrundstücks“ durch die X-GmbH für Vermietungszwecke lässt sich unter einen, im Schrifttum anerkannten Erfahrungssatz („wenn - dann meist“) subsumieren, der sich aus einer - im Schrifttum verankerten - allgemeinen Verkehrsauuffassung ergibt. Die Abgabenbehörde geht daher prima facie vom Regelfall aus, in dem ein überdurchschnittlich ausgestaltetes Einfamilienhausgrundstück im gewöhnlich- redlichen Geschäftsverkehr des örtlichen Marktgeschehens nicht für Zwecke der Vermietung errichtet würde. Die prima-facie-Beweisführung für die in der Gesellschafterosphäre „wurzelnde“ Anschaffung bzw. Herstellung wurden von der X-GmbH durch keinerlei „Gegenbeweis“ erschüttert, geschweige denn widerlegt. Die Anstrengungen der X-GmbH führten vielmehr zu Ergebnissen, die geeignet sind, als zusätzliche Indizien den von der Abgabenbehörde geführten Anscheinsbeweis zu untermauern, wonach der von der Kapitalgesellschaft eingeschlagene Weg schon dem Grunde nach unangemessen und gesellschaftsrechtlich veranlasst war. (Vgl. Pröll, ÖStZ 2009/583;) Von der X-GmbH Speditions mbH als „Vergleichsmieten“ bezeichnete Nutzungsentgelte stützen - soweit ihnen überhaupt Beweiskraft zukommt - als zusätzliche Indizien sogar die „Vermutungsbasis“ der Abgabenbehörde, wonach die für vergleichbare Immobilien im gewöhnlich-redlichen Geschäftsverkehr erzielbaren „Marktmieten“ nicht ausreichend sind, um eine - den hohen Investitionskosten in angemessener Weise Rechnung

tragende Verzinsung des investierten Kapitals (€ 2.546.643,96) sicherzustellen. Die beigebrachten „Vergleichsmieten“ legen Zeugnis ab von der Erfahrungstatsache, dass eine kalkulatorische Kostenmiete für die Nutzungsüberlassung des atypischerweise als Renditegrundstück genutzten Objekts der persönlichen Bedürfnisbefriedigung“ auf dem freien Markt gar nicht erzielbar ist.

- Indizienbeweise für die gesellschaftsrechtliche Veranlassung des Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorgangs

Eine gesellschaftsrechtliche Motivation im Hinblick auf die in Rede stehenden Aufwandstragungen ist im Hinblick auf das vom VwGH bejahte Veranlassungsprinzip - ungeachtet einer prima-facie-Beweisführung - aus verschiedenen Gründen anzunehmen: Ein sorgfältiger Geschäftsführer hätte im Wissen um die Zweckbestimmung des Einfamilienhausgrundstücks, die allgemeine Verkehrsauflassung und die betrieblichen Spezifika im Zeitpunkt vor den ersten Aufwandstragungen schon erkennen müssen, dass die im örtlichen Marktgeschehen nachhaltig erzielbare Miete mit Sicherheit keine "den Investitionskosten in angemessener (objekttypischer) Weise Rechnung tragende Verzinsung des eingesetzten Kapitals sicherzustellen verspricht"; ein Umstand, der u.a. auf den individuellen Zuschnitt der Wohnliegenschaft und der mitangebotenen Einrichtungsgegenstände zurückgeführt werden kann und sich in betragsmäßig darin ausdrückt, dass die iZm der „Luxusvilla“ stehenden Herstellungskosten den bundesländer spezifischen Richtpreis für sehr gute Ausstattung („ohne Luxusausstattung“) in erheblichem Umfang übersteigen. Spätestens die vom Immobilienexperten Makler-M erteilten Auskünfte hätten bei dem in der „Vermietung von Immobilien“ erfahrenen X-GmbH- Geschäftsführer B1 zur Erkenntnis führen müssen, dass die Errichtung des geplanten Einfamilienhauses auf dem zuvor angekauften Freigrund - rein betriebswirtschaftlich gesehen - völlig widersinnig ist. Die Entscheidung dafür, lässt sich weder betriebswirtschaftlich, noch unternehmensrechtlich begründen, weshalb begründet von der Annahme ausgegangen werden kann, dass private Eigeninteressen für die Anschaffung/Herstellung des „Luxusvillengrundstücks“ ausschlaggebend waren. (UFS 30.05.2012, RV/0094-L/12;) Dies gilt umso mehr, als die Errichtung des luxuriös ausgestalteten Einfamilienhauses - dem aktuellen Stand der Immobilienbewertungswissenschaft folgend - zur Entwertung des im Jahr 2006 angeschafften Freigrundes beigetragen hat. (Diesem Umstand wird in der Bewertungspraxis durch die Vornahme eines „generellen Abschlages wegen vorhandener Bebauung“ Rechnung getragen). Zudem ist anzumerken, dass auch ein Teil der investierten Herstellungskosten von potentiellen Käufern erst gar nicht abgegolten würde. (Diesem Umstand wird in der Bewertungspraxis durch den Ansatz von „verlorenem Bauaufwand“ entsprochen). Überdies belegen auch die von der X-GmbH - nach entsprechender Aufforderung durch die Abgabenbehörde - beigebrachten „Vergleichsmieten“ und das vorgelegte Privatgutachten über die zum 13.04.2010 auf dem freien Markt nachhaltig erzielbare Miete besonders eindrucksvoll, dass auch das im gewöhnlich-redlichen Geschäftsverkehr maximal erzielbare Nutzungsentgelt eine kalkulatorische Kostenmiete nicht einmal ansatzweise zu gewährleisten vermag. Unter

solchen Vorzeichen hätte ein gewissenhafter und sorgfältiger Geschäftsführer, der bemüht ist, sich unternehmens- und steuerrechtlich richtig zu verhalten, im Interesse der von ihm vertretenen Kapitalgesellschaft auf die Investition in eine „Luxusvilla“ zum Zwecke der atypischen Vermietung verzichtet. Der sorgfältige Geschäftsführer einer - an Gewinnmaximierung orientierten - Kapitalgesellschaft wird von der Anschaffung/ Herstellung einer Immobilie bestimmter Art, Größe, Lage und Beschaffenheit für Zwecke der Vermietung nämlich dann Abstand nehmen, wenn ihm bewusst ist, dass jene Kostenmiete, die eine objekttypisch angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals sicherzustellen verspricht, bei entgeltlicher Nutzungsüberlassung an fremde Dritte im örtlichen Marktgeschehen gar nicht erzielt werden kann. Das gilt umso mehr dann, wenn das vertretungsbefugte Organ einer Körperschaft über Erfahrung im Umgang mit Immobilien verfügt. Mit Vorlage des beigebrachten Privatgutachtens wonach eine höhere als die vereinbarte Miete im örtlichen Marktgeschehen gar nicht erzielbar gewesen wäre, lieferte die Berufungswerberin selbst eigentlich den schlagenden Beweis dafür, wie ökonomisch widersinnig die Anschaffung/Herstellung des „Luxusvillengrundstücks“ einem versierten sorgfältigen Kaufmann erscheinen musste. Dass GF B1 die Anschaffung des nackten Grund und Bodens und der teuren Einrichtungsgegenstände, die Errichtung der individuell zugeschnittenen Baulichkeiten und die Nutzungsüberlassung der Wohnliegenschaft als Rechtshandlungen ausgerechnet von einer typischerweise renditeorientierten und an Gewinnoptimierung besonders interessierten Kapitalgesellschaft gesetzt wurden, indiziert das Vorliegen einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung ebenfalls. Den Ausführungen von Frau DI (FH) Gabriele A1 kann überdies entnommen werden, dass der Einreichplan aus dem Jahr 2006 stammte und dass die Raumaufteilung damals bereits festgestanden hat. Dass nach Angaben von Frau DI (FH) Gabriele A1 das gegenständliche Wohnhaus für eine fünfköpfige Familie konzipiert wurde und die Ehefrau von B2 bereits ihr drittes Kind erwartete, stellt nach Ansicht der Abgabenbehörde nur einen weiteren objektiven Anhaltspunkt für die Annahme dar, dass eine entgeltliche Nutzungsüberlassung des „Luxusvillengrundstücks“ an einen fremden Dritten zu keinem Zeitpunkt ernsthaft in Erwägung gezogen wurde und als Mieter des „Luxusvillengrundstücks“ von vornherein eigentlich nur B2 in Betracht kam. Darüber hinaus wurde eine auf Erfordernisse der „zukünftigen Vermietbarkeit“ abgestimmte Herstellung der „Luxusvilla“ seitens der einvernommenen Architektin ausgeschlossen. Die Zeugenaussage der DI (FH) A1 erlaubt also die Schlussfolgerung, dass das „Luxusvillengrundstück“ auf die individuellen Wohnbedürfnisse des B2 zugeschnitten wurde und die „Fremdvermietung“ des Objekts gar nicht beabsichtigt war. Dass sich das vertretungsbefugte Organ der X-GmbH in dem behaupteten Bemühen darum, das Wohnhausgrundstück - nach dessen Fertigstellung - „bestmöglich“ zu „vermieten“, derart atypisch und ökonomisch irrational verhalten hat, spricht jedenfalls dafür, dass das „Luxusvillengrundstück“ dem Sohn des X-GmbH-Geschäftsführers zugedacht war. Das Verhalten auf Ebene der X-GmbH stellt jedenfalls alles andere als marktkonformes Streben dar. B1 räumte im Zuge seiner Vorhaltbeantwortung selbst ein, dass er weder in inländischen, noch in ausländischen Medien irgendwelche Inserate geschaltet habe,

um das gegenständliche „Luxusvillengrundstück“ auf dem freien Markt anzubieten. Er verzichtete ungewöhnlicherweise und unangemessen erweise auch darauf, einen Immobilienmakler damit zu beauftragen, potentielle Interessenten für die Anmietung des Wohnhausgrundstücks ausfindig zu machen. Schließlich erfolgte auch die telefonische Kontaktaufnahme mit dem Realitätenbüro Makler-M offensichtlich nur mit der Intention, die für das aufwendig ausgestaltete Objekt im redlich-gewöhnlichen Geschäftsverkehr maximal erzielbare Miete in Erfahrung zu bringen.

- Gestaltungsmisbrauch iSv g 22 BAO u. verdeckte Ausschüttung iSd § 8 (2) KStG
Der EuGH brachte wiederholt zum Ausdruck, dass ein Steuervorteil nicht einziger Beweggrund missbräuchlicher Gestaltungen sein muss und nebenschäliche wie "unerhebliche Gründe die Annahme eines Rechtsmissbrauchs keinesfalls ausschließen (EuGH 21.02.2008, Rs 6425/05 Part Service, Rn 31). Das „Wissenmüssen“ um einen - der wirtschaftlichen Realität entbehrenden - Einsatz zivilrechtlicher Gestaltungsmittel zum Zwecke ungerechtfertigter Steuervermeidung (VwGH 10.08.2005, 2001/13/0018) kann im gegenständlichen Fall aus zahlreichen Sachverhaltsmerkmalen erschlossen werden, die für sich allein und in Summe erkennen lassen, dass die Motivation für die Anschaffung bzw. Herstellung und anschließende Nutzungsüberlassung des „Luxusvillengrundstücks“ - ohne Aussicht auf Amortisation und angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals - hauptsächlich nur darin gelegen sein kann, ertragsteuerlich - wie auch umsatzsteuerlich - abgabensparende Effekte zu erzielen. Die Abgabenbehörde gelangt auf Grund der oben angeführten vorliegenden Beweismittel zur Auffassung, dass dem X-GmbH-Geschäftsführer B1 die Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit des eigenen Verhaltens (Missbrauchshandlung) bewusst war (Missbrauchsabsicht). (Vgl. Pröll, ÖStZ, 2009/583;). Selbst ein durchschnittlich ausgestaltetes Einfamilienhausgrundstück dient prima facie der privaten Lebensführung und sicherlich nicht als Renditeobjekt. In Sachverständigenkreisen entspricht es einer zu Gemeingut gereiften Erkenntnis, dass es "im Widerspruch zur allgemeinen Verkehrsauffassung steht, exklusivere „Sachwertobjekte“ wie das gegenständliche anzuschaffen/herzustellen, um es („an wen auch immer“) zur Nutzung zu überlassen. Dies gilt vor allem im gegenständlichen Fall, weil die „Vermietung und Verpachtung von Immobilien“ - als betriebliches Spezifikum - sogar den Unternehmensgegenstand der X-GmbH darstellt. Gerade GF B1 als vertretungsbefugtes Organ der Kapitalgesellschaft mit seiner Erfahrung in der Immobilienbranche hätte erkennen müssen, dass weit überdurchschnittlich ausgestaltete und ebenso kostspielig eingerichtete Einfamilienhausgrundstücke auf einen hohen Sachwert führen, der sich - bei Umsetzung der atypischen Vermietungsabsicht - völlig unzureichend verzinst. Da eine für das gegenständliche Objekt im gewöhnlich- redlichen Geschäftsverkehr nachhaltig erzielbare Marktmiete nicht annähernd ausreichen würde, um die im Hinblick auf die hohen Investitionskosten angemessene objekttypische Verzinsung des eingesetzten Kapitals sicherzustellen, spricht die Hintereinanderschaltung diverser Rechtshandlungen (Anschaffung v. Grund u. Boden; Unterpflanzung des Einreichplans durch späteren Mieter, Herstellung einer „Luxusvilla“ trotz Kenntnis der maximal erzielbaren „Marktmiete“, die ihrerseits keine angemessene Verzinsung des von der

Kapitalgesellschaft eingesetzten Betrages sicherzustellen verspricht, und dies bei damit einhergehender Entwertung des nackten Grund und Bodens, Nichteinschaltung eines Maklers zwecks Interessentensuche; keine Schaltung von Inseraten in Medien, betriebswirtschaftlich widersinnige Nutzungsüberlassung an eine gesellschafterähnlich gestellte Person bei offensichtlichem Eintreten von Steuervorteilen (Vorsteuerabzug, AFA, abzugsfähige Instandhaltungskosten,) für einen ungewöhnlichen Einsatz zivilrechtlich zulässiger Gestaltungsmittel zum Zwecke einer ungerechtfertigter Steuervermeidung. Dies gilt umso mehr, als der eingeschlagene Weg von einer typischerweise renditeorientierten und an Gewinnoptimierung interessierten Kapitalgesellschaft beschritten wurde. (Vgl. Pröll, ÖStZ 2009/583, vgl. auch Pröll, UFS 2007/2;). Im Zuge der „Aufwandstragungen“ und auch „bei Begründung der Vermietungstätigkeit war dem Geschäftsführer der X-GmbH wohl bekannt, dass der Barwert der Investitionskosten, die iZm dem auf die individuellen Wohnbedürfnisse zugeschnittenen und atypischerweise für Zwecke der entgeltlichen Nutzungsüberlassung bestimmten „Luxusvillengrundstücks“ stehen, den Barwert der im gewöhnlichen (örtlichen) Geschäftsverkehr für die gesamte Vertrags- bzw. wirtschaftliche Gebäuderestnutzungsdauer iSd § 5 LBG voraussichtlich erzielbaren „Marktmieten“ deutlich übersteigt. Dass sich die Investition in das „Luxusvillengrundstück“ auch unter Bedachtnahme auf das - zwischen Kapitalgesellschaft und B2 tatsächlich vereinbarte - Nutzungsentgelt für die Kapitalgesellschaft nicht lohnt (wohl aber für den mietenden B2, Sohn des GF B1), zeigt sich wohl auch in dem Umstand, dass sich die iZm dem „Luxusvillengrundstück“ stehenden Anschaffungs-/Herstellungskosten im Laufe der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nicht einmal amortisieren. (Vgl. Bienert, Bewertungsgegenstand, In: Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich (2008) 74; vgl. Gabler, Bank-Lexikon, 11. Auflage, 54) Darin, dass das „Luxusvillengrundstück“ auf dem freien Markt als Mietobjekt gar nicht erst angeboten wurde, kann - vor dem Hintergrund der von der X-GmbH unterstellten Fremdvermietungsabsicht - in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auf eine „Unterlassungshandlung“ geschlossen werden. Dies gilt gleichermaßen für den Verzicht, einen Immobilienmakler mit der Aufgabe zu betrauen, potentielle Interessenten für die Anmietung des „Luxusvillengrundstücks“ ausfindig zu machen. Die Tatsache, dass sich ausgerechnet eine der X-GmbH nahestehende Person bereitfand, jenes „Luxusvillengrundstück“ vor Baubeginn in Bestand zu nehmen, das auf die individuellen Bedürfnisse eben dieser Person mit gesellschafterähnlicher Stellung zugeschnitten war, deutet als zusätzliches Indiz auf eine aus Sicht der Kapitalgesellschaft völlig unverständliche, unnatürliche und ökonomisch widersinnigen Gestaltungspraxis iSd § 22 (1) BAO hin. Das gegenständliche „Luxusvillengrundstück“ wurde - wie zahlreiche Anhaltspunkte objektiv erkennen lassen - nicht für Zwecke der Fremdvermietung errichtet, sondern mit dem Ziel vor Augen, die persönlichen Wohnbedürfnisse einer anteilsinhaberähnlich gestellten Person zu befriedigen. Der von der X-GmbH eingeschlagene Weg erscheint dann nicht mehr sinnvoll, wenn die - aus dem Verhalten der X-GmbH Speditionsges. mbH resultierenden Vorteile für die Person mit anteilsinhaberähnlicher Stellung weggedacht werden. Die X-GmbH fungierte in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur als "Treuhänder"

und diente lediglich dem Zweck, der privaten Nutzung des „Luxusvillengrundstücks“ einen zivilrechtlichen Bestandstitel zu Grunde legen zu können, um so den wahren wirtschaftlichen Gehalt des verwirklichten Sachverhalts zu verschleiern. Die X-GmbH nahm durch die gesellschaftsrechtlich veranlassten Aufwandstragungen eine Minderung des eigenen Vermögens in Kauf, sodass dem anteilsinhaberähnlich gestellten B2 ein geldwerter Vorteil genau in Höhe jener Investitionskosten zufloss, die er sich - dem Gebot einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgend - ersparte. (VwGH 07.09.1993, 90/14/0195; vgl. auch Pröll, ÖStZ 2009/583;) Abzustellen ist iSd § 22 (2) BAO auf die Lage, die sich ergeben hätte, wenn der Sachverhalt in seiner typischen Ausgestaltung verwirklicht worden wäre. Bei einer angemessenen rechtlichen Gestaltung wäre eine Ausschüttung der X-GmbH an die PS und danach eine Zuwendung an eine Zuwendung an B2. Dieser hätte das Grundstück angeschafft und das auf seine individuellen Wohnbedürfnisse zugeschnittene Einfamilienhaus - für Zwecke der Eigennutzung - selbst errichtet. Das Wohnhausgrundstück wäre sowohl im zivilrechtlichen wie auch im wirtschaftlichen Eigentum des B2 gestanden. Die Kapitalgesellschaft hätte weder ein Grundstück erworben, noch das luxuriöse Einfamilienhaus auf dem Grund und Boden errichtet. Sämtliche, iZm dem Anschaffungs- bzw. Herstellungsvorgang stehende - Aufwendungen (einschließlich der auf die Errichtung entfallenden Umsatzsteuer) wären nicht abzugsfähig gewesen wären. (UFS 28.01.2010, RV/3992 - W/08; VwGH 30.06.2005, 2001/15/0081;). Die Abgabenbehörde ist davon überzeugt, dass die angemessene rechtliche Gestaltung iSd § 22 (2) BAO als Rechtsfolge ihrer Missbrauchsfeststellung in einer Einkommensverteilung der X-GmbH an den Begünstigten der - zu 100% an der X-GmbH beteiligten - PS erblickt werden kann. Aus diesem Grund sind die - von der X-GmbH übernommenen - Bruttoanschaffungs- bzw. Bruttoherstellungskosten bzw. das „Luxusvillengrundstück“ - im Hinblick auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gem. § 21 BAO - durch verdeckte Zuwendung dem anteilsinhaberähnlich gestellten B2 zuzurechnen. (Vgl. Pröll, ÖStZ 2009/583;) Beachtlich ist in diesem Zusammenhang auch, dass die iZm dem gesellschaftsrechtlich veranlassten Geschäftsvorgang stehende und nicht als Vorsteuer abzugsfähige Umsatzsteuer zu einem Bestandteil der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten iSd § Z 11 EStG wird und die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer erhöht. Das Gebot der wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSv § 21 BAO führt - was die steuerlichen Auswirkungen betrifft - im gegenständlichen Fall zu ein- und demselben Ergebnis wie der von der Abgabenbehörde angenommene Gestaltungsmisbrauch iSd § 22 BAO. Da die iZm der Anschaffung/ Herstellung des „Luxusvillengrundstücks“ stehenden Aufwendungen für eine - an Gewinnoptimierung interessierte - Kapitalgesellschaft selbst mittel - bis langfristig keine betriebswirtschaftlich sinnvolle Investition darstellen, sind diese - der Praxis beim Spezialleasing entsprechend - schon im Zeitpunkt der Verausgabung (UFS 30.05.2012, RV/0094-L/ 12, bestätigt d. VwGH 25.11.2009, 2008/15/0039;) als gesellschaftsrechtlich veranlasste Vorteilszuwendungen anzusehen. (ausführlich UFS 30.05.2012, RV/0094-L/12; vgl. auch Kofler/Ehrke/Rabel, ÖStZ 2009, 456; vgl. Pröll, UFS aktuell 2007/ 10;)

Ergänzend wird auf diejenigen VwGH-Judikate verwiesen, die erkennen lassen, dass dann, wenn bei einem Rechtsgeschäft die Intention der Vorteilszuwendung von Vornherein bestand, schon dieser Vorgang als nicht betrieblich veranlasst gilt, weshalb der damit einhergehende Aufwand als verdeckte Ausschüttung anzusehen ist. (VwGH 29.01.2003, 98/13/005, VwGH 09.07.2008, 2005/13/0020; UFSG 14.10.2009, GZ RV/0476-G/06).

- Rechenfehler in den KESt-Bescheiden

Wenn unter Pkt. 2.3. der Berufungsschrift vorgebracht wird, dass der Abgabenbehörde bei der KESt-Vorschreibung für die KJ 2005 - 2008 ein Rechenfehler unterlaufen sei, so wird diesbezüglich klargestellt, dass sich die KESt- BMG der Jahre 2005 bis 2008 wie folgt darstellt: angewandter KESt-Satz 33,333 %

BMG	
2005	376.101,74
2006	262.813,46
2007	1.361.476,31
2008	1.950.859,19
Summe	3.951.250,70

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme vom 30.9.2013 verweist die Bf. auf ihre Schriftsätze im Beschwerdeverfahren der X-GmbH vom 19.4.2013 und 19.7.2013 und tritt den Ausführungen des FA betreffend den Zuschnitt der Immobilie auf B2 entgegen. Zudem widerspricht sie den Ausführungen des FA zu den Aussagen der Architektin, der angesprochenen Verweigerung der Besichtigung sowie der fehlenden Amortisation der Investition und legte folgende Unterlagen/Beweismittel vor: - Schriftsatz vom 19.4.2013 und Schriftsatz vom 19.7.2013 im Rechtsmittelverfahren X-GmbH - Gutachten bzw. Marktwertbeurteilung betreffend streitgegenständliche Liegenschaft samt genereller Einschätzung des Mietenmarktes in der Region zum Stichtag 21.8.2013 - Erkenntnisse des VwGH vom 20.3.2013, 2009/13/0259; 19.3.2013, 2009/15/0215; 21.2.2013, 2009/13/0257) -Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates (UFS), 29.5.2013, RV/0541-S/11; 30.5.2012, RV/0094-L/12.

Ergänzend wird ausgeführt, dass das streitgegenständliche EFH nach der Judikatur nur einem von drei möglichen Bereichen mit folgenden Rechtsfolgen zugeordnet sein könne:

Zuordnung des Vermögensgegenstandes	Rechtsfolgen	Referenzstellen (aktuell)
1. Zuordnung zum betrieblichen Vermögen	- vGA beim Gesellschafter in Höhe der Differenz zwischen fremdüblicher Miete und tatsächlich entrichteter Miete.	VwGH vom 19.3.2013 ¹
2. Zuordnung zum außerbetrieblichen Vermögen	- vGA beim Gesellschafter in Höhe der Differenz zwischen fremdüblicher Miete und tatsächlich entrichteter Miete; - gegebenenfalls vGA in Höhe eines verlorenen Bauaufwandes; - Versagung der Abzugsfähigkeit der mit dem Vermögensgegenstand verbundenen Aufwendungen (z.B. Absetzung für Abnutzung, Zinsen, sonstige Aufwendungen).	VwGH vom 20.3.2013 ² , UFS vom 29.5.2013 ³
3. Wirtschaftliches Eigentum beim Gesellschafter/Begünstigten	- vGA in voller Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten; - Versagung der Abzugsfähigkeit der mit dem Vermögensgegenstand verbundenen Aufwendungen (z.B. Absetzung für Abnutzung, Zinsen, sonstige Aufwendungen).	UFS vom 30.5.2012 ⁴

Das FA vermischt unzulässigerweise die Zuordnung zum außerbetrieblichen Vermögen und die wirtschaftliche Zurechnung an den Gesellschafter.

Zudem sei die vom FA vertretene "Vollausschüttung" der Bruttoinvestitionskosten unschlüssig, diese wäre nur dann vertretbar, wenn das wirtschaftliche Eigentum beim Begünstigten angesiedelt wäre, was im gegebenen Fall nicht vorliege. Aus dem vorgelegten Gutachten der DHM Wien Hietzing Tögel Immobilien GmbH (Makler-M) ergebe sich eine für die Liegenschaft erzielbare Miete von 3.500 bis 4.300 netto und eine Vermietbarkeit zu diesem Preis innerhalb des üblichen Zeitraumes. Bei Vorhandensein eines Marktes sei für die Berechnung einer allfälligen verdeckten Ausschüttung (Zuwendung) zudem nicht die Renditemiete sondern die fremdübliche Marktmiete heranzuziehen und diese der tatsächlich gezahlten Miete gegenüberzustellen. Die Renditemiete sei nur dann maßgeblich, wenn es keine Mietinteressenten geben sollte (VwGH 20.3.2013, 2009/13/0259).

Diese Vorgehensweise sei auch dann anzuwenden, wenn die Liegenschaft dem außerbetrieblichen Vermögen der Gesellschaft zuzuordnen sei. Im Unterschied zum Vorliegen von gewillkürtem Betriebsvermögen seien aber diesfalls die Ausgaben und Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Sei wie dargestellt das wirtschaftliche Eigentum des EFH nicht beim Begünstigten angesiedelt sondern bei der Kapitalgesellschaft könne die Ausschüttung nur in der Höhe der Differenz zwischen der fremdüblichen Miete und der tatsächlich verrechneten Miete liegen bzw. allenfalls ein verlorener Bauaufwand angesetzt werden.

Die volle Zurechnung der Investitionskosten in Form der vorgenommenen Vollausschüttung könne wie erwähnt nur dann stattfinden, wenn wirtschaftliche Eigentum beim Anteilsinhaber liege. Das wirtschaftliche Eigentum einer Immobilie liege nach der Judikatur beim Gesellschafter, wenn folgende Kriterien erfüllt seien:

"- Innehabung der positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung) und gleichzeitige Geltendmachung des negativen Inhaltes des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss

Dritter von der Verfügungsgewalt und Nutzung der Sache, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer auf Dauer (d.h. Gestaltungsrechte und Nutzungsbefugnisse sind derart ausgeprägt, dass im Ergebnis die Gesellschaft, trotz ihrer zivilrechtlichen Eigentümerstellung von der Nutznießung auf Dauer ausgeschlossen ist);

- Es besteht kein Herausgabeanspruch;*
- Bestehen der Möglichkeit, mit der Sache wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten."*

Für Beweise in dieser Sache verwies die Bf. auf die bereits vorgebrachten Beweise und Unterlagen sowie die Beweisanträge in der als Anlagen beigefügten Berufung vom 27.12.2011 sowie den Schriftsätzen vom 19. 4.2013 und 19.7.2013 (beide eingebracht im Rechtsmittelverfahren betreffend X-GmbH)

Lege man die Anforderungen eines Spezialleasings "über den Fall", wären folgende Kriterien ausschlaggebend um das wirtschaftliche Eigentum dem Leasingnehmer (Mieter) zuzurechnen:

- Die Immobilie ist speziell auf die individuellen Bedürfnisse des Mieters zugeschnitten;*
- Nach Ablauf der Mietzeit ist eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendung nur noch beim ursprünglichen Mieter möglich (Verwertung oder Nutzung des Gegenstandes kann aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nur durch diesen Mieter erfolgen);*
- Wechsel des Mieters ist aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht denkbar;*
- Immobilie kann ohne Umbaumaßnahmen bzw. Umstrukturierung von einem anderen Mieter nicht „wirtschaftlich sinnvoll genutzt werden“ bzw. bewohnt werden;*
- Bei Abschluss des Mietvertrages besteht ein Markt für derartige Immobilien nicht und ein Wechsel des Mieters ist daher ausgeschlossen."*

Anhand der folgenden Kriterienzuordnungstabelle sei ersichtlich, dass das wirtschaftliche Eigentum nicht B2 zuzurechnen sei.

[...]

Die Ausführungen des FA, dass B2 mit den Architekten verhandelt habe sei unrichtig, vielmehr sei B1 für die Verhandlungen mit den Architekten verantwortlich gewesen und nur bei Verhinderung des Gf. sei B2 als Prokurst der X-GmbH Ansprechpartner gewesen. Die Entscheidungen seien ausschließlich von B1 getroffen worden.

Zudem wird ausgeführt, dass die Renditemiete nur eines von vielen Indizien für die wirtschaftliche Zuordnung sei und nicht das alleinige Kriterium. Nach der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 29.5.2013, RV/0541-S/11 und RV/0481-S/12) sei nur eine besonders extravagante und besonders auf die Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnittene Immobilie dem außerbetrieblichen Vermögen zugeordnet worden. Für die wirtschaftliche Zuordnung an den Gesellschafter habe es auch in diesem Fall an eindeutigen Indizien gefehlt. Die Ausführungen des FA zum Zuschnitt des gegenständlichen EFH auf die besonderen Bedürfnisse des Mieters B2 seien daher rechtlich irrelevant.

Die vom FA vorgebrachte Missbrauchsargumentation unterstelle das wirtschaftliche Eigentum B2 unter Anwendung eines Zirkelschluss. Das FA nehme irrig an, dass

beabsichtigt gewesen sei, B2 Geld zuzuwenden, damit dieser das Grundstück erwerben und das Gebäude errichten hätte können. Dabei übersehe das FA, dass das Vermögen als Anlage liquider Mittel belassen werden sollte und eben keine Zuwendung (weder Geld noch Immobilie) beabsichtigt gewesen sei. Das werthaltige Vermögen sei im Betriebsvermögen der Gesellschaft vorhanden und auch nicht wirtschaftlich an B2 abgeflossen. Das EFH sei wie bereits mehrfach ausgeführt errichtet worden um es an potentielle Geschäftsführer zu vermieten.

Zur argumentierten "durchgeleiteten verdeckten Ausschüttung" durch die PS, verweist die Bf. auf die vom VwGH hierzu entwickelten Kriterien:

- *Endgültige Verminderung des Vermögens der Stiftung (kein Rückforderungsanspruch);*
- *Vermögensmehrung beim Begünstigten;*
- *Vorgang beruht auf einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Stiftung."*

Zu einer Vermögensminderung im Ausmaß der gesamten Investition könne es bei der Bf. nur kommen, wenn das EFH ins wirtschaftliche Eigentum des Begünstigten übertragen worden wäre, was wie dargestellt nicht der Fall gewesen sei. Der Nutzen des Begünstigten könne nur in der zu günstigen Miete und allenfalls in einem verlorenen Bauaufwand liegen.

Zuletzt stellt die Bf. in ihrer Gegenäußerung die vom FA vorgenommene Berechnung der KESt in Frage und führt aus, dass die Bemessungsgrundlage (selbst bei ihrer Ansicht nach unrichtiger "Vollausschüttung") lediglich 2.592.870,46 € betrage und nicht wie vom FA errechnet 3.951.250,70 €. Die hohe Bemessungsgrundlagendifferenz von 1.358.380,24 € ergebe sich, weil das FA in den einzelnen Jahren nicht die jährlichen Zugänge auf den Konten addierte habe, sondern die saldierten Endkontenstände.

Zur Erklärung wurden folgende Tabellen angeschlossen:

Korrekte Darstellung

	Zuführung				Saldo
	2005	2006	2007	2008	
Grundstück:	Kaufpreis	340.000,00	-	-	381.402,92*
	Nebenkosten	26.911,63	-	-	26.911,63*
	Vorsteuer	2.322,33	-	-	8.495,49
Gebäude:	Konto 1100	22.727,25	219.682,54	890.522,46	1.601.912,63*
	Vorsteuer	4.545,45	43.130,92	177.524,87	319.032,98
Einrichtung:	Konto 1111	-	-	51.019,19	161.576,49
	Vorsteuer	-	-	10.203,84	32.315,29
Summe:	396.506,66	262.813,46	1.129.270,36	804.279,98	2.592.870,46
davon Nettoanschaffungskosten	389.638,88	219.682,54	941.541,65	671.959,79	2.222.822,86
davon Vorsteuer	6.867,78	43.130,92	187.728,71	132.320,19	370.047,60

* entspricht Endstand zum 31.12.2008

Falsche Darstellung lt. Finanzamt

		„Zuführung“ entspricht aber den „Salden“				Saldo
		2005	2006	2007	2008	
Grundstück:	Kaufpreis	340.000,00	-	-	-	340.000,00
	Nebenkosten	26.911,63	-	-	-	26.911,63
	Vorsteuer	2.322,33	-	-	-	2.322,33
Gebäude:	Konto 1100	-	219.682,54	1.132.932,25	1.601.912,63	2.954.527,42
	Vorsteuer	6.867,78	43.130,92	177.524,87	93.831,74	321.355,31
Einrichtung:	Konto 1111	-	-	51.019,19	212.595,68	263.614,87
	Vorsteuer	-	-	-	42.519,14	42.519,14
Summe:		376.101,74	262.813,46	1.361.476,31	1.950.859,19	3.951.250,70
davon Nettoanschaffungskosten		366.911,63	219.682,54	1.183.951,44	1.814.508,31	3.585.053,92
davon Vorsteuer		9.190,11	43.130,92	177.524,87	136.350,88	366.196,78
falsch berücksichtigte Kosten		-20.404,92	0,00	232.205,95	1.146.579,21	1.358.380,24

Im Zuge des Verfahrens wurden von der Bf. zwei Gutachten von gerichtlich beeideten Sachverständigen sowie eine Marktbeurteilung für die Vermietung des streitgegenständlichen EFH durch das Immobilienbüro Makler-M vorgelegt. Das Gutachten KR GA1 welches bereits im Zuge der AP vorgelegt wurde, weist eine am Markt erzielbare Jahresnettomiete von 25.200,00 € bzw. Monatsnettomiete von 2.100,00 € für das gegenständliche EFH aus. Die Marktbeurteilung bezieht sich auf den Zeitpunkt Sommer 2013 und geht für diesen Zeitpunkt von einer erzielbaren Miete von 3.500,00 € bis 4.300 € aus.

Das im Zuge des Rechtsmittelverfahrens vorgelegte Gutachten GA3 zum Bewertungsstichtag 05.08.2015 stellt zunächst dar, dass die überlassenen Einrichtungsgegenstände der Konzepteinrichtung - entgegen dem ursprünglichen Vorbringen - keine Gebäudebestandteile sind und errechnet sodann für das Gebäude samt Grundanteil anhand des umgekehrten Ertragswertverfahrens eine Nettorenditemiete (bei gegebener Instandhaltungsverpflichtung des Mieters) unter Zugrundelegung eines Liegenschaftszinssatzes von 2,25% von € 4.845,55. Das ergibt einen m²-Mietpreis von netto 17,54 €. Dieser liege laut den Ausführungen des Gutachtens im Rahmen der aktuellen und vergleichbaren Mietangebote (zwischen 13,51 € und 18,18 € je m²) in der Umgebung und bestätige die Marktüblichkeit der ermittelten m²-Renditemiete.

Das FA kritisierte an diesem Gutachten in seiner Stellungnahme zunächst den Bewertungsstichtag des Gutachtens (05.08.2015), da der streitgegenständliche Mietvertrag eine Vermietung zum 1.6.2008 betrifft. Die Marktverhältnisse des Bewertungsstichtages seien nicht auf die Marktverhältnisse zu Vermietungsbeginn anzuwenden.

Weiters seien laut FA im Gutachten die Terrassen und Pergolen zu Unrecht außer Acht gelassen worden, es handle sich dabei um Zubehörfächen, welche idR mit einem Mietansatz von 25% bis 50% der m2 Mieten der Wohnnutzflächen anzusetzen wären.

Aus der errechneten Renditenmiete sei dennoch erkennbar, dass aufgrund des großen Unterschiedes zwischen Renditemiete und tatsächlich verrechneter Miete, die Bf. mit der Vermietung kein eigenwirtschaftliches Interesse und marktkonformes Sterben iSd § 2 UStG verfolgt habe. Dies werde vor allem iZm mit den von der Bf. ins Treffen geführten telefonischen Auskünften der renommierten Immobilienmakler Makler-M deutlich, welche eine erzielbare Miete von 2.250,00 € als zutreffend erachteten. Dieser Umstand werde zudem durch das Gutachten KR GA1 erhärtet, welches zum Stichtag 13.4.2010 eine Monatsmiete von 2.100,00 € als im örtlichen Marktgeschehen erzielbar erachtet.

Der angewendete Liegenschaftszinssatz wird in der Stellungnahme umfänglich kritisiert, da zunächst seit 1.4.2015 keine Sekundärmarktrendite mehr bestehe. Im Übrigen seien die vorgenommenen Zu- und Abschläge nicht nachvollziehbar und würden zudem der üblichen Zinssatzbreite von 2,5% - 4,5% widersprechen.

Die Ausführungen des Gutachtens über die aktuellen und vergleichbaren Mietanbote seien ebenfalls, vor allem mangels Angabe der Quellen, nicht nachvollziehbar. Zudem seien die Mietanbote nicht geeignet die tatsächlich gezahlten Mieten darzustellen, da Anbotspreise lediglich den Einstiegswert bei Verhandlungen darstellen würden. Überdies sei nicht ersichtlich ob diese Preise inklusive oder exklusive Umsatzsteuer zu verstehen seien.

Letztlich errechnete das FA in seiner Stellungnahme zum Gutachten die Renditemiete für die nicht dem Gebäude zuzurechnenden Einrichtungsgegenstände unter Zugrundelegung eines Kapitalisierungszinssatzes von 6,5% bei 10 jähriger Nutzungsdauer mit monatlich 2.264,00 € bzw. einen Möblierungszuschlag vom 7,00 € je m2 und Monat.

In der mündlichen Verhandlung am 18.4.2016 wurde von beiden Parteien zunächst übereinstimmend erklärt, dass entsprechend den Feststellungen des Gutachtens GA3 die Einrichtungsgegenstände nicht Gebäudebestandteil sind.

Zur Frage der Richterin hinsichtlich der KESt-Basis verweist die Bf. auf einen E-Mailverkehr mit dem Finanzamt aus welchem ersichtlich sei, dass das Finanzamt insoweit den Beschwerdeausführungen folge. Zur Aufforderung der Richterin zur Verjährungseinrede ein Vorbringen zu erstattet, wird seitens der Bf. ausgeführt, dass die Prüfungshandlungen bei der X-GmbH nicht das Verfahren bei der Kapitalertragsteuer bei der Privatstiftung betroffen hätten und sie daher keine Verlängerungshandlungen darstellen würden.

Das Finanzamt repliziert, dass die Prüfungshandlungen bei der GmbH auf die KESt bei der Privatstiftung durchschlagen würden. Im Prüfungsauftrag der X-GmbH seien sowohl KESt als auch Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 erfasst gewesen. Die Prüfungshandlungen betreffend das streitgegenständliche EFH schlagen nach Ansicht des Finanzamtes auch auf die durchgeleitete KESt bei der Privatstiftung durch.

Die steuerliche Vertretung wendet dagegen ein, dass die Prüfungshandlungen bei der X-GmbH nicht auf die PS durchschlagen könnten, da es sich um unterschiedliche Steuerrechtssubjekte handle.

Zur Frage der Richterin, ob bei Entwicklung der Liegenschaft auch ein Verkauf angedacht gewesen sei, führt die Bf. an, dass in erster Linie laufende Einnahmenerzielung im Wege einer Vermietung geplant gewesen sei. Ein Verkauf auf Grund des beim Einkauf günstigen Grundstückspreises sei nicht ausgeschlossen gewesen sei.

Der in der mündlichen Verhandlung am 18.4.2016 als Zeuge einvernommene Ersteller des Gutachtens GA3 erklärte über Befragen zu den Ansätzen der Außenanlagen, dass Pergola und Terrassen bei EFH üblicherweise in den Mietpreis für die vermietete Wohnfläche eingepreist werden. Ein gesonderter Ansatz unterbleibe daher im Regelfall. Dies gelte in vielen Fällen für Pool, Keller und Garagen. Er selbst habe lediglich die Terrasse/Pergola im Mietpreis für Wohnraum, Keller und Garagen anteilig mitberücksichtigt (aus diesem Grund ist der Einzelquadratmeterpreis entsprechend höher anzusetzen).

Nach Vorhalt des Bewertungsstichtages August 2015 führt der Zeuge aus, dass die Renditemiete abhängig sei vom Liegenschaftszinssatz. Der im Gutachten verwendete Liegenschaftszinssatz sei jener zum Bewertungsstichtag. Es könnte also eine Änderung der errechneten Renditemiete dadurch entstehen, dass der Liegenschaftszinssatz im Jahr 2008 ein anderer gewesen wäre.

Über Frage wie der Liegenschaftszinssatz errechnet wird, führt der Zeuge aus, dass im Idealfall von tatsächlichen Beträgen (Bekannter Kaufpreis bzw. bekannte Mieterträge) auf die Bruttoanfangs- bzw. Nettorendite geschlossen würde. Die Problematik bestehe aber dahin, dass Mietverträge nicht öffentlich zugänglich seien und der Liegenschaftszinssatz daher sehr stark im Erfahrungsbereich des Sachverständigen verankert sei. Aus den persönlichen Erfahrungen eines Sachverständigen und aus den Werten des Kapitalmarktes werde je nach Risiko der Investition und der Entwicklung der Geldentwertung der vorangegangenen Jahre ein System von Zu- und Abschlägen von der Kapitalmarktrendite angewendet. Aus dieser Berechnung werde letztlich der Liegenschaftszinssatz ermittelt. Er selbst verfüge über langjährige Erfahrung und habe im Bankenbereich derartige Investition für Investoren kalkuliert.

Bezogen auf die Stellungnahme des Finanzamtes und die dort genannte Literatur legt der Zeuge einen Ausdruck aus dem Fachbuch Seiser/Kainz *Der Wert von Immobilien* vor. Dort findet sich auf Seite 246 bezogen auf das Jahr 2008 eine mittlere Spanne der **Kapitalisierungszinssätze für EFH** in sehr guten bis guten Lagen ein Zinssatz von **2-3 %**, Damit decke sich der von ihm ermittelte Zinssatz von 2,25 % bezogen auf 2015 vollinhaltlich auch für 2008.

Über Vorhalt der Abweichung der Mietanbote von den tatsächlichen Abschlüssen führt der Zeuge aus, dass gerade bei Mietverträgen die Abweichungen zwischen Anbot und Abschluss nicht so hoch seien, da über die einzelnen Immobilienplattformen

entsprechende Vergleichsmieten transparent wäre. Tatsächlich seien die Abweichungen zwischen Anbot und tatsächlichem Preis bei Verkäufen deutlich höher. Diese Erfahrungen habe der Zeuge im Rahmen von Vorträgen die er selbst vor Immobilienmaklern halte bestätigt gefunden.

Speziell bei Bauträgern im Mehrfamilienhaussektor seien die Abweichungen zwischen Anbot und Abschluss äußerst gering. Vermieter von EFH würden sich an den Wohnungspreisen orientieren.

Die mögliche Marktmiete von 17,54 pro m² beziehe sich auf eine Vermietung, Bewertungsstichtag August 2015. Für das Jahr 2008 wäre diesbezüglich gesondert zu erheben.

Der Zeuge führt aus, dass EFH im Regelfall tatsächlich nicht gemietet sondern selbst errichtet werden, da hier der Sachwert der Liegenschaft in Vordergrund stehe. Dennoch gäbe es für hochwertige EFH-Liegenschaften ein Marktsegment im Bereich der sehr zahlungskräftigen Klientel (Expats bzw. UnivProf., die kurzfristig repräsentative Liegenschaften anmieten). Diesbezüglich gebe es ein eigenes Investorensegment. Bezogen auf den hohen Sachwert hätten daher auch Seiser/Kainz für 2008 einen sehr niedrigen Liegenschaftszinssatz von 2-3 % angesetzt.

Die Ausführungen in der Stellungnahme zum verlorenen Bauaufwand mögen zutreffend sein, können aber auf die gegenständliche Berechnung (umgekehrtes Ertragswertverfahren) keinen Einfluss haben, da ja die Vorgabe darin bestehe, gegebene Investitionskosten umzurechnen, so dass diese unter Berücksichtigung einer Rendite eine entsprechende Miete ergeben.

Als Replik auf den Kritikpunkt der verwendeten Unterlage zur Errechnung der Vergleichspreise legt der Zeuge die verwendeten Vergleichsanbote vor, aus welchen ersichtlich wäre das sowohl Umsatzsteuer als auch Betriebskosten ausgeschieden worden wären. Diese Vergleichsangebote würden dazu dienen, dem Auftraggeber oder dem Leser eines Gutachtens ein Gefühl dafür zu geben, ob ein Mieter bereit wäre entsprechende m² Mieten zu bezahlen.

Der Zeuge führt zur Einrichtung an, dass er lediglich die Konzepteinrichtung beurteilt habe (Wandverbau, nicht die Küche) und dass im Regelfall bei Mitvermietung derartiger Einrichtungsgegenstände der Liegenschaftszinssatz (hier 2,25 %) bei Ermittlung der Renditemiete und Berücksichtigung der deutlich kürzeren Nutzungsdauer (10 – 15 Jahre) Berücksichtigung finde.

Über Vorhalt des Finanzamtes, dass auf Seite 17 des Gutachtens die Einpreisung der Terrassen nicht ersichtlich sei, führt der Zeuge aus, dass er den m² Miete entsprechend höher für Wohnraum, Keller und Garagen angesetzt habe. Im Regelfall werde tatsächlich nur der m² Preis pro Wohnfläche verglichen. Je besser und schöner die Außenanlagen ausgestaltet seien, umso höher sei der Preis je m² Wohnfläche. Auf Seite 18 des Gutachtens sei ersichtlich, dass sich bei Umlegung der Gesamtrenditenerträge auf die

Wohnfläche ein m² Mietpreis von 17,54 netto ergebe, was auch der Betrag sei, den man mit den Mietern verhandeln würde.

Über Vorhalt des Finanzamtes, dass laut Architekt der Keller zur Nutzfläche zu zählen wäre, und der Gutachter einen Mietabschlag vorgenommen hätte, führt der Zeuge aus, dass er als durchschnittlicher Marktteilnehmer die Liegenschaft beurteilt hätte. Ein durchschnittlicher Mieter wäre nicht bereit für die gegebenen Kellerräume (siehe Fotos) den vollen Mietpreis zu bezahlen. Der Keller hat keine Fenster ins Freie.

Das Gutachten errechnet anhand der Aufteilung der gegebenen Kosten einen m² Mietpreis von 17,54 bezogen auf die reine Wohnfläche, wobei hier alle Umstände wie Garage, Keller, Außenanlagen in den Preis für die Wohnfläche eingerechnet wurden. Nur unter Ansatz dieser m² Miete sei eine entsprechende Rendite der Investition erzielbar.

Über Frage des Finanzamts, warum beim Liegenschaftszinssatz nur 2,25 % angewendet worden seien, wo doch der Zeuge in dem von ihm verfassten Standardwerk einen Prozentsatz von 2,5 – 3 % ansetzt, führt der Zeuge aus, dass es sich hier um Richtwerte handle von denen im Einzelfall abgewichen werden müsse. Voraussetzung sei eine entsprechende Begründung, welche er seiner Ansicht nach im Gutachten dargestellt habe. Der Zeuge verweist darauf, dass das Buch aus 2010 stamme und der Bewertungsstichtag im Jahr 2015 liege.

Über Frage des Finanzamts zur Berechnung des Möblierungszuschlag auf Seite 13 der Stellungnahme führt der Zeuge aus, dass er sich methodisch dieser Berechnung anschließen könne, wie wohl seiner Meinung nach der Zinssatz von 6,5 % zu hoch gegriffen sei und die Nutzungsdauer allenfalls noch diskutierbar wäre. (Anmerkung der Richterin: Laut Zeuge Liegenschaftszinssatz auf Möblierung anzuwenden, siehe oben; Restnutzungsdauer von der Bf mit zehn Jahren angesetzt).

Über Frage des steuerlichen Vertreters ob der Ansatz von Verwaltungskosten und Mietausfallswagnis methodisch gerechtfertigt sei, führt der Zeuge aus, dass die Positionen Verwaltungskosten in der Praxis von den Gutachtern diskutiert würden (Bandbreite 0-1 % für Möbel) ein Mietausfallswagnis bestünde zweifellos, auch hier bestünde eine Bewertungsbandbreite.

Über Frage des steuerlichen Vertreters führt der Zeuge aus, dass die augenscheinlich hochwertige Einrichtung auch allenfalls mit einer längeren Nutzungsdauer (bis etwa 20 Jahre).

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 13.6.2016 (eingebracht nach der mündlichen Verhandlung vom 18.4.2016) zur Zeugenaussage GA3 wiederholte das FA sein Vorbringen der Stellungnahme zum Gutachten und ergänzt weitere Ausführungen zur Berechnung des Möblierungszuschlages. Weiters kritisiert das FA die Aussagen des Zeugen hinsichtlich der Anbotspreise bei der Ermittlung der erzielbaren Marktmiete, da diese üblicherweise lediglich die Wunschvorstellungen der Mieter darstellen würden und führte wörtlich aus: " ..Eine unreflektierte Übertragung der auf Basis von "Angebotspreisen" erhobenen Angaben ist keinesfalls zielführend. Empirische Studien

belegen, dass die Verhandlungsspanne auf Immobilienmärkten zwischen 10% und 20% liegt. Nach Ansicht Wiener Immobilienmakler können Wunschpreis“ und „erzielbarer Preis“ sogar um bis zu 40% divergieren (vgl. Pröll, 9/SWK 2016;) - dass sich das Privatgutachten des SV GA3 in Widerspruch zu den Regeln des Vergleichswertverfahrens setzte, zumal in dieser Expertise weder die für Vergleichszwecke herangezogenen Sachen konkret bezeichnet noch hinsichtlich ihrer wesentlichen Wertbestimmungsmerkmale beschrieben wurden (vgl. Pröll, UFS 4/2004). Als Vergleichswerte sind nur „tatsächlich bezahlte Mieten“ geeignet sind, die hinsichtlich aller wertbestimmenden Merkmale wie Größe, Lage (1230 Wien-Liesing), Art, Beschaffenheit, Ausstattungszustand und Erhaltungszustand vergleichbar sind.“

Dieser Schriftsatz wurde der Bf. übermittelt, welche mit Schreiben vom 28.7.2016 replizierte. In diesem Schriftsatz wiederholte die Bf. ihr bisheriges Vorbringen und verwies darauf, dass die Ausführungen das FA zur Divergenz zwischen Angebot und erzielbarem Preis insofern unrichtig seien, als sich diese Aussage der Wiener Immobilienmakler auf Liegenschaftstransaktionen und nicht auf Mietangebote beziehe. Das FA negiere den Umstand, dass Bauträger Wohnimmobilien auf dem Markt zur Miete anbieten würde und diese schon aus Gründen der eigenen Glaubwürdigkeit keine substantiellen nachträglichen Änderungen des Mietanbotes vornehmen würden. Die Vergleichswerte seien entsprechend vergleichbarer Gutachten nach dem Erfahrungs- und Kenntnisstand des Zeugen ermittelt wurden. Weiteres wiederholt die Replik die Aussagen des Zeugen zur Ermittlung des Liegenschaftszinssatzes und enthält Ausführungen zum Möblierungszuschlag.

In der fortgesetzten mündlichen Verhandlung vom 3.8.2016 verweisen die Parteien auf ihr bisheriges Vorbringen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die PS entstand aufgrund Stiftungsurkunde vom 23.06.2000. Sie ist 100% Eigentümerin der Anteile an der G, welche ihrerseits 100% der Anteile an der X-GmbH Speditions ges mbH (X-GmbH) hält. Stifter der PS ist Herr B1, welcher zudem im Streitzeitraum Geschäftsführer der G war. Begünstigter der Privatstiftung ist unter anderen der Sohn von Herrn B1, B2, der selbst zusätzlich Prokurist der X-GmbH war und ist. Die Stiftungsvorstände im Streitzeitraum waren Vorstand1, Vorstand2 (bis 12.8.2008), Vorstand3 ab 16.7.2008), Vorstand4 (von 16.7.2005 bis 28.09.2007) und Vorstand5 (seit 16.7.2007).

Die X-GmbH ist im Rahmen der GT Gruppe mit Liegenschaftsprojekten befasst. Sie vermietete seit 2001 bis einschließlich Prüfungszeitraum, abgesehen von dem in Rede stehenden EFH, ausschließlich Betriebsliegenschaften und Lagerflächen an Speditionsunternehmen.

Mit im Betriebsvermögen vorhandenen Eigenmitteln erwarb die X-GmbH im Juli 2005 ein Grundstück mit 897m² Grundfläche in Adresse-EFH um letztlich

408.314,55 € inklusive aller auf das Grundstück zu aktivierenden Nebenkosten und errichtete in den Jahren 2006 bis 2008 darauf ein Einfamilienhaus (EFH). Die Errichtungskosten für das EFH betragen 1.601.912,63 € zuzüglich 20% Umsatzsteuer. Das Nettoinvestitionsvolumen für die Anschaffung des Grund und Bodens und die Errichtung des Gebäudes betrug daher 2.010.227,18 €.

Weiters erwarb die X-GmbH für das EFH Einrichtungsgegenstände wie zB. die "Konzepteinrichtung" welche einerseits Stauraumfunktion als auch mit Raumteilerfunktion hat und eine Einbauküche (Bulthaup) um insgesamt 212.595,68 zuzüglich 20% Umsatzsteuer. Diese Einrichtungsgegenstände sowie die Küche stellen keinen Bestandteil des Gebäudes dar, da sie jederzeit ohne Verletzung der Substanz entfernt werden können.

Bei dem EFH handelt es sich um ein für das Grundstück nach Plänen des Architekturbüros Architekturbüro errichtetes Gebäude mit 315,61m² Wohnfläche auf zwei Geschossen, 120,8m² Kellerfläche, 49,17m² Garagen und 125,89m² Pergolen und Terrassen in hochwertiger Ausführung und Ausstattung (siehe Gutachten GA3).

Die Gesamtinvestition entsprechend dem glaubwürdigen Vorbringen der Bf. betraglich, abgeleitet aus dem Rechenwerk der X-GmbH und vom FA der Höhe nicht bekämpft, ist der oben wieder gegeben Tabelle "korrekte Darstellung" zu entnehmen. Die vom FA als Bemessungsgrundlage für die KESt herangezogenen Beträge sind entsprechend den diesbezüglich übereinstimmenden Angaben der Parteien in der mündlichen Verhandlung betragsmäßig unrichtig und überhöht.

Während der Errichtung bzw. kurz vor Fertigstellung wurde das Gebäude zwei Personen, nämlich einem Geschäftspartner und einer als Führungskraft in der Unternehmensgruppe ins Auge gefasste Person zur Miete angeboten, welche jedoch beide letztlich nicht interessiert waren.

Die Entwicklung der Immobilie erfolgte nach den Angaben der X-GmbH nicht mit der Absicht sie nach Fertigstellung zu veräußern, sondern zur Vermietung.

Unmittelbar nach Fertigstellung vermietete die X-GmbH das EFH mit Mietvertrag vom 19.5.2008 ab 1. Juni 2008 an ihren Prokuristen, Sohn des Geschäftsführers B1 und Begünstigten der PS B2 um einen monatlichen, wertgesicherten Nettomietzins von 2.250,00 €. Die Erhaltungspflicht für das Gebäude liegt laut Mietvertrag beim Mieter, welcher auch die Betriebskosten zu tragen hat. Nach Punkt III des Mietvertrages vom 19.5.2008 kann eine Indexanpassung maximal für drei Monate rückwirkend vorgenommen werden. Eine Klausel für andere, nicht indexbedingte Erhöhungen der Miete ist im Mietvertrag nicht ersichtlich. Dennoch wurde im Jahr 2010 die Nettomiete in offenem Widerspruch mit dem Inhalt des schriftlichen Mietvertrages rückwirkend mit 1.1.2009 auf 3.270,00 € zuzügl. 10% USt angehoben.

Vor Beginn der Errichtung und vor Festlegung des Mietzinses erfolgte eine telefonische Rücksprache von B1 mit einem Immobilienmakler, welcher das Mietobjekt nach

übereinstimmenden Angaben (naturgemäß mangels Errichtung) nicht kannte. Diese vorherigen Erkundigung erscheinen im Lichte der geplanten Investition sinnvoll und nachvollziehbar, da die X-GmbH Überlegungen anstellte inwieweit aus den geplanten Investitionen eine nachhaltige Verzinsung zu erwarten sei. Entgegen den Ausführungen des FA, lässt sich daraus aber nicht ableiten, dass die Vermietung an B2 GA1 bereits zu diesem Zeitpunkt vorgesehen war. Der Mietzins wurde erst im Jahr 2008 unter Zugrundlegung damaligen Markteinschätzung des Maklers, der Marktkenntnisse von B1 (Gf. der X-GmbH) sowie im Internet zugänglicher Mietanbote von hinsichtlich Lage und Größe vergleichbaren Objekten festgesetzt. Aus dem Vorgehen der X-GmbH ist ersichtlich, dass offenbar (unter Beachtung der zum damaligen Zeitpunkt bekannten Judikatur zum erforderlichen Fremdvergleich für Vermietung an Nahestehende) beabsichtigt war, das Objekt zu einer ortsüblichen Marktmiete an B2 GA1 zu vermieten. Die Überlegungen wurden zudem durch diesbezügliche Beratungsleistungen des damaligen steuerlichen Vertreters unterstützt. Das Vorbringen der Bf., dass der steuerliche Vertreter bei den Mietzinsüberlegungen eingebunden war, ist angesichts der gesamten Vorgehensweise nachvollziehbar und glaubwürdig.

Der Abschluss des Mietvertrages zwischen der X-GmbH und B2 erfolgte, entsprechend dem eigenen Vorbringen der Bf., mit Wissen und Billigung der Stiftungsvorstände und unter Beziehung des damaligen steuerlichen Vertreters. Nach den Angaben der Bf. führte die Verhandlungen über den Mietvertrag mit B2, zwecks Vermeidung von Kollisionen, nicht der Geschäftsführer der X-GmbH, sondern der Vorstand der PS als Eigentümervertreter der gesamten Firmengruppe unter Beziehung des Steuerberaters.

Die Ausführungen der X-GmbH bzw. der Bf., dass im Gefolge der Wirtschaftskrise 2007/08 die Vermietung von hochpreisigen Wohnimmobilien schwieriger wurde erscheint ebenfalls schlüssig. Das vom FA behauptete "Lebensgesetz", dass es einen von missbräuchlichen Verhältnissen abgesehenen Markt für die Vermietung neu errichteter, überdurchschnittlich ausgestalteter Einfamilienhausgrundstücke in Österreich nicht gebe, ist in keiner Weise fundiert und stellt eine nicht nachvollziehbare Behauptung dar. Es ist aber zutreffend, dass in diesem Sektor einem relativ großen Angebot ein sehr kleiner Interessenkreis gegenübersteht. Dennoch besteht nach Ansicht des Gerichtes ein derartiger Markt, was auch das Gutachten GA3 bestätigt. Zu beachten ist dabei, dass aufgrund der Hochwertigkeit des EFH in Verbindung mit seiner Größe bei der Vermietung wegen des kleinen Kreises an potentiellen Mieter mit längeren Leerstehungszeiten zu rechnen ist und sich für die Festlegung des Mietzinses - wenn überhaupt - nur sehr schwer gleichartige Vergleichsobjekte finden lassen werden.

Die angeblich bestehende Vereinbarung, dass die Miete nach Feststehen der endgültigen Kosten nach oben anzupassen sei, wurde seitens der X-GmbH bzw. der Bf. nie nachgewiesen sondern verbleibt auf der Behauptungsebene. Aus dem Zeitablauf und dem Umstand, dass erst im Jahr 2010 - also nach Beginn der Betriebsprüfung und zwei Jahre nach Fertigstellung des Gebäudes und damit Feststehen der endgültigen Errichtungskosten - eine Mietzinserhöhung rückwirkend zum 1.1.2009 vereinbart wurde,

legt nahe, dass erst das Aufwerfen der Problematik durch die Außenprüfung eine Anhebung des Mietentgelts ausgelöst hat. Dieses Vorgehen könnte von dem Gedanken getragen gewesen sein, dadurch eine Anerkennung des Mietverhältnisses durch das FA (allenfalls für Zeiträume ab 2009) sicher zu stellen.

Nebenabreden dieser Art sind zwar denkbar, doch ist unter einander fremd gegenüberstehenden Geschäftspartnern davon auszugehen, dass solche Vereinbarungen schriftlich festgehalten werden. Der Mietvertrag selbst sieht keine derartige Klausel vor, vielmehr wird ausdrücklich unter Punkt III darauf verwiesen, dass auch indexbedingte Erhöhungen maximal drei Monate rückwirkend zulässig sind. Das Gericht geht daher davon aus, dass die behauptete Nebenabrede im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Jahr 2008 nicht bestand. Die Folgejahre sind nicht Gegenstand dieses Verfahrens, weshalb die Frage ob und wann die Mietzinserhöhung tatsächlich erfolgte bzw. der erhöhte Mietzins entrichtet wurde, nicht weiter zu untersuchen war.

Bezogen auf die Gesamtinvestition von 2.010.227,18 € davon 1.601.912,63 € für das Gebäude und 408.314,55 € für Grund und Boden errechnet sich unter Zugrundelegung der Berechnungsmethode des umgekehrten Ertragswertverfahrens entsprechend den Ansätzen des Gutachtens GA3 (2,25% Liegenschaftszinssatz, Restnutzungsdauer 70 Jahre, Vervielfältiger 35,08208)- dieser ging aufgrund der unzutreffenden Angaben der Bf. von Investitionskosten von 1.591.128 € (Gebäude) und 366.911 € (Grundanteil) aus - ein Reinertrag von 57.300,68 €, ein Rohertrag bei 4% Bewirtschaftungskosten von 59.688,21 € und damit unter Beachtung der Erhaltungspflicht des Mieters eine monatliche Renditemiete von 4.974,02 €. Das entspricht einer rund 3 %igen Verzinsung des für Grund und Boden und Gebäude gebundenen Kapitals.

	lt. GA3	lt. Erkenntnis
Jahresrohertrag	58.146,58 €	59.688,21 €
4% Bewirtschaftungskosten	- 2.325,87 €	- 2.387,53 €
Jahresreinertrag	55.820,71 €	57.300,68 €
Vervielfältiger 35,08208 (bei 70 J RND und 2,25% Zinssatz)	1.958.306,61 €	2.010.227,18 €
monatliche Nettorenditemiete	4.845,55 €	4.974,02 €

Bei nicht gegebener Erhaltungspflicht ergäbe sich unter Beachtung von 0,5% Erhaltungskosten von 1.601.912,63 € (8.009,56 €) und 4% Bewirtschaftungskosten ein Jahresrohertrag von 68.031,50 € bzw. eine Renditemiete von 5.669,29 €. Dies entspräche einer etwa 3,4 %igen Verzinsung des eingesetzten Kapitals.

	lt. GA3	lt. Erkenntnis
Jahresrohertrag	66.428,77 €	68.031,50 €
4% Bewirtschaftungskosten	- 2.657,15 €	- 2.721,26 €

0,5% Erhaltungskosten von	- 7.955,64 €	- 8.009,56 €
Nettoerrichtungskosten Gebäude		
Jahresreinertrag	55.815,98 €	57.300,68 €
Vervielfältiger 35,08208 (bei 70J RND und 2,25% Zinssatz)	1.958.140,68 €	2.010.227,04 €
monatliche Nettorenditemiete	5.535,73 €	5.669,29 €

Die vom FA vorgebrachte Kritik zum Bewertungsstichtag bezogen auf die Berechnung der Renditemiete vermag den angewendeten Liegenschaftszinssatz nicht in Zweifel zu ziehen. Die Ausführung des Zeugen GA3 in der mündlichen Verhandlung, dass bei hochwertigen Einfamilienhausliegenschaften der Sachwert der Liegenschaft im Vordergrund stehe und daher von den Sachverständigen diesfalls sehr niedrige Liegenschaftszinssätze verrechnet würden, erscheint ausgesprochen schlüssig, deckt sich mit der einschlägigen Literatur (Seiser/Kainz, Der Wert von Immobilien S 246) und kann auch dem Vorbringen des FA mehrfach entnommen werden.

Unverständlich bleibt, weshalb das FA kritisiert, dass als Basis für die Ermittlung des Liegenschaftszinssatzes überhaupt eine Sekundärmarktrendite (von 2,71%) angesetzt wurde. Wenn man - wie das FA moniert wegen Fehlens einer solchen in den letzten Jahren - diesen Basiswert ausklammert, ergäbe sich nach den Abschlägen im Gutachten ein Liegenschaftszinssatz von 0 % bzw. sogar allenfalls ein negativer Betrag (je nach Höhe des Geldwertanpassungsabschlages). Die Höhe des von GA3 angewendeten Liegenschaftszinssatzes erscheint dem Gericht aufgrund der Ausführungen im Gutachten unter Punkt 3.3. und der weiteren Erklärungen in der mündlichen Verhandlung - vor allem unter Berücksichtigung der in Verhandlung zitierten Literatur Seiser/Kainz, welche ausdrücklich auf Einfamilienhausliegenschaften Bezug nimmt - plausibel. Angesichts des Umstandes, dass sich dabei eine rund 3% ige Verzinsung des eingesetzten Kapitals ergibt, erscheint der Liegenschaftszinssatz letztlich auch in einer Höhe angesetzt, welche ein potentieller, fremder Investor von seiner Investition erwarten kann und berücksichtigt in angemessener Weise den Umstand, dass der Sachwert bei derartigen Liegenschaften überproportional zu berücksichtigen ist. Der hohe Sachwert spiegelt das Interesse eines potentiellen Investors wieder, der für eine höhere Wertbeständigkeit seiner Anlage, eine niedrigere laufende Verzinsung seines Kapitals in Kauf nimmt.

Trotz des unzutreffenden Bewertungsstichtages August 2015 ist das Gutachten in Verbindung mit den Ausführungen des sachverständigen Zeugen im Rahmen der mündlichen Verhandlung - bezogen auf die Berechnung der Renditemiete - in sich schlüssig und nachvollziehbar und wird daher eine angemessene monatliche Renditemiete nach rechnerischer Anpassung der Basiswerte mit 4.974,02 € bei Erhaltungspflicht des Mieters als erwiesen angesehen.

Die vom FA angestellte Berechnung der Renditemiete von monatlich gerundet 6.977,00 € netto begründet den angewendeten Liegenschaftszinssatz von 3% - im Gegensatz zum Gutachter GA3 - an keiner Stelle. Im Arbeitsbogen finden sich mehrere

Berechnungsvarianten bei welchen ein handschriftlicher Hinweis "lt. XX" angebracht ist. XX ist jener Referent im Fachbereich der Großbetriebsprüfung, welcher den gegenständlichen Fall fachlich begleitete. Das FA führte in seinen diversen Schriftsätzen selbst mehrfach aus, dass bei hochwertigen Einfamilienhausliegenschaften, der Sachwert und nicht der Ertragswert im Vordergrund stehe, wendete aber bei der Berechnung der Renditemiete einen nach der zitierten Literatur am oberen Ende der Bandbreite liegenden Liegenschaftszinssatz an. Dieser Widerspruch ist nicht nachvollziehbar und scheint von der Intention getragen, das tatsächlich gegebene Missverhältnis zwischen Renditemiete und Marktmiete bzw. verrechneter Miete weiter zu erhöhen.

Nicht außer Acht gelassen werden darf, dass die belangte Behörde im Zuge der AP - aus nicht von ihr zu verantwortenden Gründen - das Gebäude niemals in Augenschein nahm. Mangels Kenntnis des Gebäudes ist der Ansatz eines ungenauen Zinssatzes zwar verständlich, aber darf eine derartige Ungenauigkeit nicht in diesem hohen Ausmaß zulasten der Abgabepflichtigen gehen, zumal nur geringfügige Änderungen der bei der umgekehrten Ertragswertermittlung angewendeten Parameter (Liegenschaftszinssatz, Restnutzungsdauer) aufgrund des daraus abgeleiteten Vervielfachers - wie das FA selbst ausführt - letztlich hohe betragliche Auswirkungen auf das Endergebnis haben.

Das FA hätte sich weiters auch mit der Nutzungsdauer des zweifellos hochwertigen Neubaus auseinandersetzen müssen und nicht ohne weitere Begründung die für die Gebäudesabschreibung gesetzlich fixierte Nutzungsdauer anwenden dürfen.

Die gesetzlich vorgeschriebene Nutzungsdauer von rund 67 Jahren weicht nach der allgemeinen Lebenserfahrung weit von der wirtschaftlichen und/oder technischen Nutzungsdauer von Gebäuden ab. Der Ansatz von 67 Jahren steht zudem mit dem eigenen Vorbringen des FA in gewissem Widerspruch. Das FA führt in seiner Stellungnahme aus, dass die wirtschaftliche Nutzungsdauer von Einfamilienhäusern bei 60-80 Jahren anzunehmen sei. Bei neu errichteten und hochwertigen Gebäuden - in der Diktion des FA "Luxusvilla" - ist die Nutzungsdauer wohl am oberen Ende dieser Skala anzusiedeln. Weshalb dennoch lediglich 67 Jahre angesetzt wurden, ist aus dem Akteninhalt nicht erkennbar.

Ob und inwieweit das FA seine Berechnungen selbst - entsprechend der gegenüber den vorgelegten Gutachten geäußerten Kritik - überhaupt auf einen bestimmten Stichtag abstellt, lässt sich weder aus dem Bescheid noch aus dem Arbeitsbogen erkennen.

Auffallend an den im Arbeitsbogen auffindbaren Berechnungen des FA zur Renditemiete ist zudem der Ansatz von Instandhaltungskosten von 9% des Jahresrohertrages. Dieser Prozentsatz wird nirgends begründet und ist im Hinblick auf die hier gegebene Erhaltungspflicht des Mieters unverständlich.

Auffallend ist weiters der Umstand, dass das FA in seiner Bescheidbegründung für die KESt-Haftungsbescheide, welche zunächst an die Bf. gerichtet waren und nach Aufhebung an die PS ergingen, von einer Renditemiete von 7.500,00 € ausgeht, in der Stellungnahme zur Beschwerde jedoch 6.977,00 € ansetzt. Schon dieser Widerspruch zeigt, dass die Berechnungen des FA zur Höhe der Renditemiete nicht konsistent sind.

Die vom FA angestellten Berechnungen sind - anders als das Gutachten GA3 - inhaltlich nicht schlüssig bzw. nachvollziehbar und können sohin nicht als Entscheidungsgrundlage herangezogen werden.

Eine Besichtigung des Objekts im Zuge des Rechtsmittelverfahrens unterblieb, da aus dem gesamten Vorbringen des FA und dem bisherigen Verfahrensablauf nicht davon auszugehen war, dass das FA nicht von seiner Rechtsansicht abgerückt wäre und das Objekt zudem vom sachverständigen Zeugen im Rahmen seiner Befunderhebung so umfassend samt Fotos dargestellt wurde, dass ein Augenschein durch das Gericht keine weiteren Erkenntnisse erbracht hätte.

Im Zuge der Betriebsprüfung bei der X-GmbH wurde die Angemessenheit der Miete thematisiert, weshalb die X-GmbH zum Nachweis der Fremdüblichkeit der Miete ein Gutachten des SV KR GA1 vorlegte. Dieses Gutachten weist eine erzielbare Jahresmiete (Marktmiete) von 25.200,00 € (daher Monatsmiete 2.100 €) für 280m² Wohnfläche aus. Auffallend und mit den Tatsachen in Widerspruch ist das im Gutachten ausgewiesene Baujahr 1997/1998. Als wohnwertmindernd wird auf die unmittelbare Nähe des Liesingbaches sowie die verminderte Sonneneinstrahlung aufgrund des hohen Baumbestandes an der Südseite verwiesen.

Trotz dieses Gutachtens und entgegen Punkt III des Mietvertrages wurde zwischen der X-GmbH und dem Mieter im Jahr 2010 eine Mietzinserhöhung rückwirkend mit 1.1.2009 von 2.250 € auf 3.270,00 € vereinbart. Ob, wann und inwieweit die erhöhte Miete entrichtet wurde ist für das gegenständliche Verfahren ohne Belang.

Die Ausführungen der X-GmbH im Zuge der Betriebsprüfung und der Bf. zu Beginn des Beschwerdeverfahrens, dass die im Jahr 2008 erzielbare Marktmiete für vergleichbare Objekte in einer Größenordnung von rund 2.500,00 € netto pro Monat exklusive Betriebskosten (ohne Erhaltungspflicht des Mieters) lag, erscheint dem Gericht durchaus plausibel. Das Gutachten KR GA1 ist trotz seiner Widersprüchlichkeiten nicht ohne Belang zumal es unter anderem auf wohnwertmindernde Aspekte verweist, welche unabhängig vom Baujahr bestehen. Aufgrund der vereinbarten Erhaltungspflicht des Mieters erscheint auch ein 10% Mietabschlag auf die 2008 erzielbare Marktmiete von 2.500,00 € auf 2.250,00 € nachvollziehbar und zutreffend. Der Mietabschlag von rund 10% entspricht auch etwa den Berechnungen des Gutachters GA3 zur Renditemiete.

Aus den vorgelegten Unterlagen und "Vergleichsangeboten" ist erkennbar, dass für Einfamilienhäuser im 23. Bezirk im Jahr 2008 - offenbar relativ unabhängig vom Alter und der Größe der Wohnfläche - maximal 3.000,00 € verlangt wurden. Die tatsächlich vereinbarten Mieten werden allenfalls - entsprechend dem Verhandlungsgeschick der Vertragsparteien - etwas unter dem veranschlagten Preis gelegen haben. Beachtet man die Ausführungen des FA, welches darstellt, dass im Bereich der Vermietung von Einfamilienhäusern ein großes Angebot besteht, so erscheint es umso nachvollziehbarer, dass sich die Angebotsdichte auf die erzielbare Marktmiete auswirkt. Die Ausführungen der X-GmbH im Rahmen der Außenprüfung und der Bf. in der Berufung, dass

die vereinbarte Miete der damaligen Marktmiete entsprochen habe, sind daher schlüssig und glaubwürdig.

Die Ausführungen im Gutachten GA3, welche einen m^2 Mietpreis von 17,54 € im Umland als auf dem Markt erzielbar erklären (entspricht einer Monatsnettomiete von 5.535,73 €, bei Ansatz der Miete von 5.669,21 € nach Anpassung auf die tatsächlichen Investitionswerte ergibt sich ein m^2 Mietpreis von 17,96 €), mögen auf den Bewertungsstichtag 5.8.2015 allenfalls zutreffen, lassen jedoch keinen Rückschluss auf das Jahr 2008 zu. Dies bestätigt der Gutachter auch bei seiner Zeugeneinvernahme indem er ausführt, für 2008 müsste [die Marktmiete] gesondert erhoben werden. Nach Ansicht des Gerichtes kann bei Objekten dieser Größe nicht nur auf einen Mietpreis je m^2 abgestellt werden, sondern ist ein entsprechender Größenabschlag zu berücksichtigen. Es ist allgemein bekannt, dass Objekte mit 80-120 m^2 sehr begehrte sind und daher bezogen auf den m^2 einen höheren Preis erzielen als Objekte welche größer sind als 150 m^2 . Dem FA ist zudem beizupflichten, wenn es darauf verweist, dass hochwertige Einfamilienhaus-Objekte nur einschränkt vermietbar sind und der Kreis der potentiellen Mieter daher klein ist. Das ergibt sich auch aus dem Gutachten GA3. Dennoch gibt es - wie auch GA3 ausführt - ein entsprechendes Marktsegment (zB. Universitätsprofessoren, Expats). Diesem kleinen Mieterkreis steht ein relativ großes Angebot an Mietobjekten zur Verfügung was Auswirkungen auf die erzielbaren Mietpreise der Objekte haben muss.

Zu einer ähnlichen Aussage gelangt auch das Immobilienbüro Makler-M. In der Marktwertbeurteilung vom 21.8.2013 wird unter "Mietpreis" ausgeführt, dass die bei Wohnungen üblichen m^2 -Mieten sich auf Häuser nicht unmittelbar anwenden lassen, sondern eine Orientierungshilfe für maximal erzielbare Mietenhöhen darstellen. In dieser Markteinschätzung geht das Immobilienbüro von einer erzielbaren Marktmiete im August 2013 von 3.500 € bis 4.300,00 € aus, führt aber zusätzlich aus, dass das Angebot in diesem Sektor in den Nobelbezirken 13, 18 und 19 relativ groß sei. Im gegenständlichen Fall sei eine derartige Miete im Hinblick auf die Nähe zu einer gefragten Privatschule dennoch erzielbar.

In diesem Zusammenhang sei auch auf die Anlage 1 zum Schriftsatz vom 19.4.2013 verwiesen, in welcher Vergleichsangebote vom November 2012 vorgelegt wurden. Die dort ausgewiesenen Mieten lagen sämtlich zwischen 2.500 € und 2.992 €, was wieder bezogen auf das Abschlussdatum des gegenständlichen Mietvertrages den Rückschluss zulässt, dass die verrechnete Miete von 2.250 € bei Erhaltungspflicht des Mieters einer realistischerweise - ohne lange Leerstehungszeiten - erzielbaren Marktmiete 2008 entsprach.

Aus sämtlichen Ausführungen der Gutachter bzw. des Immobilienbüros Makler-M ist ersichtlich, dass Objekte wie das hier Streitgegenständliche aufgrund seiner Lage, Größe und Art der Bauausführung eine weitaus geringe Marktgängigkeit haben, als herkömmliche - va. kleinere - Wohnimmobilien und sich auch nur schwer

Vergleichsobjekte finden lassen. Das ist auch aus dem Vorbringen der Bf. und der von ihr vorgelegten Unterlagen zu Vergleichspreisen ableitbar, welche ebenfalls keine wirklich gleichartige Wohnimmobilie enthalten.

Die Höhe der möglichen Marktmiete im Jahr 2013 (Marktwertbeurteilung Makler-M) bzw. 2015 (Bewertungsstichtag Gutachten GA3) ist für die folgende rechtliche Beurteilung des Sachverhalts ohne Bedeutung, da diese Zeitpunkte außerhalb des Streitzeitraumes liegen. Detaillierte Überlegungen zu Marktmieten zu einen späteren Zeitpunkt als dem Beginn der Vermietung 1.6.2008 sind daher obsolet.

Mit dem Ansatz einer erzielbaren Marktmiete von 2.500,00 € pro Monat bzw. 2.250,00 € bei Berücksichtigung der Erhaltungspflicht des Mieters im Jahr 2008 folgt das Gericht letztlich den eigenen Ausführungen der X-GmbH im Rahmen der Außenprüfung und der Bf. im Rahmen der Beschwerde. Die nachfolgend beigebrachte Markteinschätzung des Immobilienbüros Makler-M bzw. das Gutachten GA3 sind - soweit sie sich auf die erzielbare Miethöhe beziehen - für die Sachverhaltsfeststellung in diesem Punkt nicht heranziehbar, da sie sich auf wesentlich spätere Zeitpunkte als 1.6.2008 beziehen.

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass die monatliche Netto-Renditemiete des streitgegenständlichen Gebäudes bei Vermietungsbeginn im Jahr 2008 bei gegebener Erhaltungspflicht des Mieters rund 4.970,00 € betrug. Dieser stand 2008 eine nachhaltig erzielbare monatliche Netto-Marktmiete unter Beachtung einer Erhaltungspflicht des Mieters von etwa 2.250,00 € gegenüber.

Den Ausführungen des FA, dass das EFH ausschließlich auf die Wohnbedürfnisse des B2 abgestimmt sei, kann das Gericht nicht folgen. Der Umstand, dass ein großzügiges EFH für eine fünfköpfige Familie konzipiert wird, ist als solches nicht ungewöhnlich. Eben jene Besserverdiener die als Mieter einer derartigen Liegenschaft in Betracht kommen, wünschen entsprechend großzügige Platzverhältnisse. Sei es um drei Kinder großzuziehen oder Wohnmöglichkeit für Au-Pair Personal oder Logieregäste zu schaffen. Der Umstand, dass B2 nunmehr drei Kinder hat, rechtfertigt den Schluss des FA nicht. Die Tatsache, dass B2 den Einreichplan unterzeichnete ist angesichts einer Stellung im vermietenden Unternehmen nicht in dem Maß außergewöhnlich, dass sich daraus eine Zuschnitt des Gebäudes auf ihn ableiten ließe. Im Gegenteil ergibt sich aus den Aussagen der DI (FH) A1, dass einerseits Ansprechpartner hauptsächlich B1 und die Vorgabe die Errichtung eines Wohnhauses für eine fünfköpfige Familie gewesen war. Besondere Wünsche des späteren Mieters wurden laut den Ausführungen der Architektin nie geäußert. Der Auftrag pflegeleichte Materialen zu verwenden kam von B1 (nicht von B2) und ist hinsichtlich der geplanten Vermietung nur zu verständlich, da pflegeleichte Materialen eine geringe Aufmerksamkeit in der weiteren Benutzung erfordern. Mieter sind im Regelfall weniger bedacht auf die Erhaltung der Substanz als die Vermieter und gehen dementsprechend weniger pfleglich mit den gemieteten Objekten um. Je pflegeleichter das Material, umso höher die Sicherheit des Vermieters die laufende Abnutzung gering zu halten. Die Anweisung steht daher in keinem erkennbaren Zusammenhang mit der mietvertraglich vereinbarten Erhaltungspflicht des Mieters, sondern entspringt vielmehr

dem Interesse des Vermieters an der weitestgehender Erhaltung der Substanz. Die von der Bf. beantragte zusätzliche Einvernahme des Architekten Arch. ist daher obsolet.

Nicht nachvollziehbar für das Gericht sind die Ausführungen des FA in der Stellungnahme, dass der Sachwert durchschnittlich ausgestalteter Einfamilienhausgrundstücke 280.000 € betrage. Mit dieser Aussage lässt sich für den Standpunkt des FA nichts gewinnen, zumal die Höhe des Sachwertes einer Liegenschaft nichts über deren Eignung als Anlageobjekt aussagt.

Als unrichtig erweist sich die Aussage des FA in der Stellungnahme, dass sich *"ausgerechnet einer der X-GmbH nahestehende Person bereitfand, jenes "Luxusvillengrundstück" vor Baubeginn in Bestand zu nehmen....."*. Aus dem Ablauf des Geschehens ist eindeutig ersichtlich, dass die Bestandnahme erst nach Fertigstellung des Gebäudes erfolgte.

Die oben erwähnte Küche bzw. Konzepteinrichtung (Gesamtanschaffungskosten 212.595,68 € netto bzw. 255.114,81 € inkl. USt) überließ die X-GmbH dem Mieter offensichtlich ohne Entgelt zur Nutzung. Aus dem Mietvertrag ist kein Möblierungszuschlag ersichtlich und die gesamte Miete wurde dem ermäßigten Steuersatz unterzogen. Allfällig mitvermietete Einrichtungsgegenstände wären jedoch anteilig dem 20% igen Steuersatz zu unterziehen gewesen. Auch die eindeutige Beschreibung des Mietgegenstandes unter Punkt I des Mietvertrages umfasst keine Einrichtungsgegenstände. Hinzu tritt die schlüssige Aussage des sachverständigen Zeugen, der ausführt, dass bei mitvermieteter, hochwertiger Einrichtung üblicherweise gesonderte Mietverträge abgeschlossen würden, zumal die Nutzungsdauer der Einrichtung deutlich unter der Nutzungsdauer (etwa 10-15 Jahre) eines Gebäudes liege. Das Vorliegen eines derartigen Mietvertrages wurde nicht behauptet. Zudem blieben bei der Ermittlung der Renditemiete durch den von der Bf. beauftragten Sachverständigen die Kosten der Einrichtung außer Ansatz bzw. wurden dem Gutachter gar nicht als Teil der Anschaffungs- und Errichtungskosten bekannt gegeben. Sie waren daher auch aus Sicht der Bf. für die Ermittlung der Miete - sei es der verrechneten Miete oder der zu errechnenden Renditemiete - nicht von Belang. Der Umstand, dass die Erhaltungspflicht laut Punkt V des Mietvertrages auch die Einrichtungsgegenstände umfasst bedeutet nicht, dass hierfür auch ein anteiliges Mietentgelt entrichtet wurde - zumal der Mietgegenstand in Punkt I des Vertrages ausdrücklich und eindeutig umschrieben wird.

Die Vermieterin X-GmbH aktivierte die Einrichtungsgegenstände selbst in ihrem Rechenwerk gesondert vom Gebäude und ordnete ihnen eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von zehn Jahren zu. Schon aus der gesonderten Behandlung ergibt sich, dass die ursprüngliche Behauptung, dass die Einrichtung Gebäudebestandteile seien, auch aus Sicht der Bf. von Beginn an nicht zutreffend war (diesfalls hätte die Einrichtung auf das Gebäude aktiviert und im Wege der Gebäudeafa abgeschrieben werden müssen).

Die genannten Einrichtungsgegenstände befinden sich in einem Einfamilienhaus, welches von einer Familie mit Kleinkindern als Hauptwohnsitz genutzt wird. Es ist daher davon auszugehen, dass die genannten Einrichtungsgegenstände einer täglichen und intensiven

Nutzung ausgesetzt sind. Hinzu tritt eine auch Einrichtungsgegenstände betreffende Entmodung (Kücheneinrichtung, Einrichtung), Kücheneinbaugeräte unterliegen zudem einer technischen Veralterung. Demgemäß ist auch bei hochwertiger Einrichtung im gegenständlichen Fall von einer gewöhnlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer von nicht mehr als zehn Jahren auszugehen. Diese Auffassung des Gerichts deckt sich mit der durch die Vermieterin vorgenommenen Abschreibung (siehe Feststellungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung "Umsatzsteuer" Pkt. 3. Abziehbare Vorsteuern -Einrichtungsgegenstände). Ob eine faktische über die wirtschaftliche Nutzungsdauer hinausgehende Verwendung möglich ist, ist hier nicht von Bedeutung.

Laut den glaubwürdigen Aussagen der Bf., erhöhte sich der Grundstückspreis in der Umgebung der Liegenschaft in den Jahren seit der Anschaffung bis 2012 auf 680 €/m², welchem der Anschaffungspreis von 380 €/m² gegenüber steht.

Zum Ablauf des Verwaltungsverfahrens wird aus dem Akteninhalt festgestellt, dass der Prüfungsauftrag vom 14.5.2009 eine Außenprüfung bei X-GmbH für Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kammerumlage und Kapitalertragsteuer jeweils für die Jahre 2005 bis 2007 anordnete. Auf Grundlage dieses Prüfungsauftrages wurden im Rahmen der Prüfung bei der X-GmbH vom FA verschiedenste Amtshandlungen gesetzt. Erst im Zuge der Prüfungshandlungen wurde der Mietvertrag vorgelegt sowie die Anschaffungs- und Herstellungskosten für die in Rede stehende Liegenschaft erstmals festgestellt. Aus den dem FA vorliegenden Jahresabschlüssen waren Inhalt und Umfang der zwischen B2 und der X-GmbH bestehende Rechtsbeziehungen nicht ersichtlich. Mit Bescheid vom 5.10.2010 wurde zunächst der X-GmbH die KEST aus der im Rahmen der AP festgestellten verdeckten Ausschüttung im Haftungswege vorgeschrieben. Diese Bescheide wurden in der Folge aufgehoben und die KEST 2005- 2008 mittels der hier bekämpften Haftungsbescheide der PS vorgeschrieben.

Zu den Ausführungen des FA hinsichtlich der Nicht-/Eignung von Gutachten zu unrichtigen Bewertungstichtagen als Beweismittel sowie zu den Überlegungen zu "prima facie" - Beweisen wird festgehalten, dass die Bundesabgabenordnung (BAO) keine Beweisregeln kennt, sondern gemäß § 167 Abs. 2 BAO vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung getragen ist. Daher sind auch die hier vorgelegten Gutachten als Beweismittel anzusehen und entsprechend zu würdigen. Weiters können vom FA unter der Titel "Prima-facie-Beweis" getroffen Annahmen zu keiner Umkehr der Beweislast führen.

Die allfällig festzusetzende Kapitalertragsteuer wird, entsprechend den Angaben der Bf. in der mündlichen Verhandlung, von der Stiftung übernommen.

Rechtlich folgt daraus:

1. Verjährungseinrede 2005

Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten und in jeder Lage des Verfahrens wahrzunehmen (vgl. Ritz BAO³, § 207, Tz 3; VwGH 19.12.2006, 2004/15/0163; VwGH 11.11.2004, 2004/16/0028; VwGH 15.2.2006, 2002/13/0182). Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgaben

festzusetzen, der Verjährung. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 12.12.2007, ZI. 2006/15/0004, ausgesprochen hat, ist die Kapitalertragsteuer eine Erhebungsform der Einkommensteuer. Das Recht auf Festsetzung der Kapitalertragsteuer hängt somit von der Verjährung des Rechts auf Festsetzung der Jahreseinkommensteuer ab (UFS vom 21.2.2008, RV/0189-W/06).

Bei der Einkommensteuer beträgt die Verjährungsfrist fünf Jahre (§ 207 Abs. 2 BAO). Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches oder zur Feststellung der Abgabenpflicht von der Abgabenbehörde unternommen, verlängert sich die Verjährungsfrist die Verjährungsfrist gemäß § 209 Abs. 1 erster Satz um ein Jahr. Der Abgabenspruch entsteht bei der Einkommensteuer für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird, für Steuerabzugsbeträge im Zeitpunkt des Zufließens der steuerpflichtigen Einkünfte (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 und 3 BAO).

Die Verjährung für die im Jahr 2005 allenfalls zugeflossenen Kapitalerträge begann am 31.12.2005 zu laufen und endete gemäß § 209 Abs. 1 BAO am 31.12.2010. In diesem Zeitraum setzte das FA jedenfalls durch die zunächst an die X-GmbH gerichteten Haftungsbescheide vom 5.10.2010 innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist nach außen gerichtete Amtshandlungen, die auf die Durchsetzung des Abgabenanspruches Einkommensteuer 2005 des Begünstigten B2 gerichtet war. Dabei ist es belanglos, ob diese Verlängerungshandlung letztlich rechtmäßig waren oder nicht. Die Verjährungsfrist wird auch durch später im Rechtsmittelverfahren aufgehobene Bescheide verlängert (VwGH 26.5.1999, 94/13/0058; Ritz BAO 2014, § 209 Rz 10). Mit diesem Haftungsbescheid vom 5.10.2010 verlängerte sich die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 2005 und damit auch für die KEST 2005 bis zum 31.12.2011. Dem bekämpften Haftungsbescheid vom 28.11.2011 steht daher Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

2. Durchgeleitete verdeckte Ausschüttung:

Der VwGH führt in seinem Erkenntnis vom 21.2.2013, 2009/13/0257 zur durchgeleiteten verdeckten Ausschüttung wörtlich aus: *"Vorteilszuwendungen aus Anteilen an Kapitalgesellschaften unterliegen nach § 93 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. 201/1996, der Kapitalertragsteuer. Die Kapitalertragsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer; sie ist - soweit keine Endbesteuerung vorliegt - im Zuge der Veranlagung der Kapitalerträge auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld des Empfängers der betreffenden Kapitalerträge anrechenbar. Keine Kapitalertragsteuer fällt an, wenn die Voraussetzungen des § 94 Z 2 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Stammfassung für die so genannte Schachtelbegünstigung erfüllt sind, d.h. Empfänger der Kapitalerträge eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ist, die mindestens zu einem Viertel unmittelbar am*

Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Die Befreiungsbestimmung umfasst sämtliche Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a und b EStG 1988, so z.B. auch verdeckte Ausschüttungen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0022, VwSlg. 8088/F).

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1996, BGBl. 797/1996, sind Zuwendungen jeder Art einer nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung an Begünstigte und Letztbegünstigte, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 gehören, Einkünfte aus Kapitalvermögen. Diese können in offener oder verdeckter Form vorliegen (vgl. z.B. Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, 42. Lieferung (Oktober 2008), § 27 Tz 31.1.1.; Stangl in Arnold/Hangl/Tanzer, Privatstiftungs-Steuerrecht2 (2009), Rz II/522).

Bei inländischen Kapitalerträgen, zu denen nach § 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1996, BGBl. 797/1996, u. a. Zuwendungen jeder Art von nicht unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen an Begünstigte und Letztbegünstigte zählen, wird die Einkommensteuer gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Stammfassung durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben. Wendet eine GmbH, die im Eigentum einer Privatstiftung steht, dem Begünstigten der Stiftung einen Vermögensvorteil zu, und liegt die wirtschaftliche Veranlassung hierfür nicht in gegenüber der GmbH erbrachten Leistungen, sondern in der Stellung des Zuwendungsempfängers als Begünstigtem der Stiftung, wird also das Vermögen der GmbH und damit der ihre Anteile haltenden Stiftung vermindert, während das Vermögen des Begünstigten eine Vermehrung erfährt, so liegt einerseits eine (verdeckte) Ausschüttung der GmbH an die Stiftung und andererseits eine (verdeckte) Zuwendung der Stiftung an den Begünstigten vor (vgl. in diesem Sinn zur sogenannten "durchgeleiteten" verdeckten Ausschüttung das bereits zitierte Erkenntnis VwSlg. 8088/F). Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Vorgang auf einer auf Vorteilsgewährung gerichteten Willensentscheidung der Stiftung beruht.

Die auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung kann sich schlüssig aus den Umständen des betreffenden Falles ergeben und liegt z.B. auch dann vor, wenn der Stiftungsvorstand - ausdrücklich oder schlüssig - mit einem Vorteil, den sich der Begünstigte ursprünglich ohne dessen Kenntnis zuwendet, in der Folge einverstanden ist."

Bezogen auf den gegenständlichen Fall ist ersichtlich, dass den Stiftungsvorständen die Errichtung des EFH samt dessen Kosten sowie wie nachfolgende Vermietung des Gebäudes an den Begünstigten bekannt war, zumal sie laut den eigenen Angaben der Bf. in die Ausverhandlung der Bedingungen des Mietvertrages mit dem Begünstigten B2 eingebunden waren. Die Vorteilsgewährung ist daher schlüssig aus dem Verhalten der Stiftungsvorstände ableitbar, was im Sinne des obigen Erkenntnisses eine durchgeleitete verdeckte Ausschüttung (als verdeckte Zuwendung der Stiftung) begründet.

3. Vorliegen und Höhe einer verdeckte Ausschüttung:

Gemäß § 24 Abs. 1 lit. c BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt diesem [und nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer] zugerechnet.

Im Zusammenhang mit der Vermietung von Wohnliegenschaften an den Gesellschafter oder diesem nahe stehenden Personen vertritt das BMF in den KStR 636ff die Ansicht, dass für den hier gegebenen Sachverhalt die erzielbare Marktmiete keine Deckung in der fremdüblichen Renditemiete findet, das wirtschaftliche Eigentum beim Mieter liege und daher eine "Wurzelausschüttung" in Form einer Vollzurechnung der investierten Beträge an den Gesellschafter bzw. im Fall der durchgeleiteten verdeckten Ausschüttung an den Begünstigten zu erfolgen habe. Das BMF nimmt damit bei der Ausschüttung an der Wurzel nicht nur eine Aufwandseliminierung bei der Körperschaft, sondern eine in der Judikatur nicht gedeckte und in der Literatur bereits umfänglich kritisierte sofortige verdeckte Ausschüttung beim mietenden Anteilseigner in voller Höhe der Anschaffungs- bzw Errichtungskosten an (VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003; 15. 4. 2010, 2007/17/0208, 0209, 0210 [dort explizit als „Ausnahme“ bezeichnet; vgl dazu Tz 194/8 ff und § 8 – Anhang, Stichwort „Wurzelausschüttung“ [Tz 353]; 14. 10. 2010, 2008/15/0178; 19. 10. 2011, 2008/13/0046; 19. 3. 2013, 2009/15/0215, 0216 und 25. 4. 2013, 2010/15/0139; Raab/Renner in Quatschnigg/ Renner/ Schellmann/Stöger/Vock, KStG 1988 § 8 Tz 194/11; Blasina, FS Michael Tanzer (2014) 151.].

Demgegenüber vertritt der VwGH in seinen Erkenntnissen 12.12.2007, 2006/15/0123 und 25.6.2014, 2010/13/0105 eine andere Rechtsansicht und stellt bei der Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums insbesonders auf die Frage ab, wem die Chance von Wertsteigerungen, wem das Risiko von Wertminderungen zukommt. Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die das Grundstück betreffende Wertsteigerungen ebenso wie die Gefahr von Wertminderungen die zivilrechtliche Eigentümerin nämlich die X-GmbH betreffen. Im Lichte der Judikatur des VwGH bleibt daher für die in den Richtlinien vertretene Rechtsansicht der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Mieter der Liegenschaft kein Raum.

Im Gegensatz zum BMF und den KStR nimmt der VwGH bei vergleichbaren Konstellation KEINE Zurechnung der vollen Anschaffungs-, Herstellungs- oder Adaptierungskosten an den Anteilseigner vor (Zorn, GES 6/2014, 315 f), sondern hat nach der Judikatur vielmehr eine Korrektur der Miete auf angemessenes Niveau zu erfolgen (VwGH 20. 6. 2000, 98/15/0169, 0170). Im letztgenannten Erkenntnis führt der VwGH aus: *„... führt ... auf der Ebene des Einkommens des Gesellschafter-Geschäftsführers zu kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften ... im Umfang der ... Differenz zwischen dem fremdüblichen und dem tatsächlich bezahlten Mietentgelt“.*

Der VwGH (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003) hat 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. Die Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors umfasst jene Rendite, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284).

Nach Blasina (in FS Tanzer 151) hat der VwGH somit die "verdeckte Ausschüttung an der Wurzel" immer nur gesellschaftsseitig verstanden, nämlich als Sphärenwechsel innerhalb des Steuersubjekts der Körperschaft. Die Höhe der verdeckten Ausschüttung wird sich im Fall der Überlassung hochwertiger Immobilien an der Renditemiete zu orientieren haben, weil der Nutzungsvorteil des Gesellschafters (hier des Begünstigten) in der Ersparnis besteht, laufend jenes Kapital aufzubringen, um das ein fremder Investor die Immobilie zur Verfügung stellt.

Bei der Berechnung des zugewendeten Vorteils ist zusätzlich zu beachten, dass der Begünstigte für Gebäude die er zu eigenen Wohnzwecken verwendet, zweifellos keinen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen kann, der zugewendete Vorteil ist daher inklusive der gesetzlichen Umsatzsteuer für Wohngebäude von 10% anzusetzen. Mangels Unternehmereigenschaft des Begünstigten, kann auch hinsichtlich des angeblich als Arbeitsraum genutzten Gebäudeteils kein Vorsteuerabzug zum Tragen kommen, weshalb diesbezügliche Feststellung und weitere rechtliche Überlegungen unterbleiben können.

Die vom FA angestellten Missbrauchsüberlegungen werden vom BFG nicht geteilt. Aus den Ausführungen der Bf. im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens ist ersichtlich, dass die streitgegenständliche Investition von der Überlegung getragen war, im Unternehmen vorhandene Geldmittel in einer werterhaltenden Form zu veranlagen. Es wurde auch seitens des FA nicht angezweifelt, dass der Wert der Immobilie über die Jahre grundsätzlich stabil war und ist und bei einem Verkauf die seinerzeitigen Investitionskosten nicht (gänzlich) verloren wären, sondern - allenfalls abzüglich eines verlorenen Bauaufwandes und unter Beachtung der Abnutzungswertminderung - im Wesentlichen im Kaufpreis Deckung finden würden. Das FA führt dazu selbst aus, dass die Liegenschaft einen hohen Sachwert und einen geringer anzusetzenden Ertragswert repräsentiert. Ein hoher Sachwert impliziert grundsätzliche Wertstabilität, woraus sich die Rechtfertigung zur Eignung als Wertanlage im gewillkürten Betriebsvermögen ableitet.

Grundsätzlich ist der Abgabepflichtige nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Das gilt auch dann, wenn er bestimmte rechtliche Wege

ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis einschlägt. Zum Mißbrauch bedarf es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht findet, Steuer zu vermeiden. Es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn der abgabensparende Effekt weggedacht wird oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung unverständlich wäre (VwGH 23.5.1990, 89/13/0272). Können daher beachtliche Gründe für eine - auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, so ist der Mißbrauch auszuschließen. Da die Investition als wertstabile Anlage liquider Mittel geeignet erscheint, liegt ein ausreichender außersteuerlicher Grund vor, welcher Missbrauch ausscheiden lässt.

Bezogen auf den konkreten Fall ist wie oben dargestellt eine laufende verdeckte Ausschüttung zu versteuern. Dabei ist zunächst zu beachten, dass mangels Nutzung des EFH durch den Begünstigten vor 1.6.2008 keine Vorteile zugewendet wurden. Erst ab Beginn des Mietverhältnisses mit 1.6.2008 sind daher Überlegungen über die Höhe der erhaltenen Zuwendungen anzustellen. Im Lichte der oben zitierten Judikatur beträgt der dem Begünstigten zugewendete Vermögensvorteil die Differenz zwischen dem tatsächlich bezahlten Bruttomietentgelt und der fremdüblichen Miete welche der Renditemiete zuzüglich 10% USt entspricht.

Bezüglich der Einrichtungsgegenstände kann nach der Judikatur des VwGH ebenfalls kein wirtschaftliches Eigentum erkannt werden, da diese Gegenstände im Falle der Beendigung des Mietverhältnisses im EFH zu verbleiben haben um einem etwaigen Nachmieter übergeben zu werden. Dass der Mieter die Risiken der Wertminderung trägt - eine Wertsteigerung kann wohl ausgeschlossen werden - ist aus dem Vertrag nicht abzuleiten. Im Gegenteil, hat er laut Punkt V des Mietvertrages, das "Mietobjekt samt Einrichtungsgegenständenim selben Zustand - unter Berücksichtigung der üblichen Abnutzung - zurückzustellen". Allein aus dieser Formulierung ist erkennbar, dass keine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums für die Einrichtungsgegenstände erfolgt sein kann. Die Wirtschaftsgüter verbleiben daher im Betriebsvermögen der X-GmbH und es liegt keine "Ausschüttung an der Wurzel" in Form einer Vollausschüttung vor (VwGH 14.10.2010, 2008/15/0178 iZm Porsche Cabrio). Dem Mieter kommt hier lediglich ein - unentgeltliches - Nutzungsrecht an diesen Wirtschaftsgütern zu. Da hinsichtlich von herkömmlichen, wenn auch hochwertigen, Einrichtungsgegenständen nach den Erfahrungen des täglichen Lebens davon ausgegangen werden muss, dass diese von Investoren nicht als Geldanlage zum Zwecke der Weitervermietung angeschafft werden, gehen sämtliche im Rahmen des Verfahrens angestellten Überlegungen zu einer diesbezüglichen fiktiven "Renditemiete" ins Leere. Der geldwerte Vorteil des Begünstigten besteht in diesem Fall darin, dass der jährliche Wertverzehr berechnet von den Bruttoanschaffungskosten nicht ihn sondern die ausschüttende Gesellschaft trifft. Dabei ist nach Ansicht des Gerichts von der wirtschaftlichen Nutzungsdauer der Gegenstände - hier zehn Jahre - auszugehen.

4. Kapitalertragsteuersatz

Der auf Zuflüsse im Jahr 2008 anzuwendende KESt-Satz betrug 25% (§ 95 Abs. 1 EStG 1988). Dabei 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).

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

Die Bf. erklärte im Rahmen der mündlichen Verhandlung für den Fall der Feststellung verdeckter Ausschüttungen die Körperschaftsteuer zu tragen, demgemäß erhöht sich der KESt Satz auf 33,33%.

Die KESt 2008 ist daher folgendermaßen zu berechnen:

Gebäude	Bruttomiete bez.	Renditemiete	Renditemiete brutto	Ausschüttung
monatlich	2.475,00 €	4.974,02 €	5.471,42 €	2.996,42 €
6-12/08	17.325,00 €	34.818,14 €	38.299,95 €	20.974,95 €
Einrichtung	BruttoAK	Jahres-AfA		Ausschüttung
6-12/08	306.134,01 €	30.613,40 €		30.613,40 €

Die gesamte verdeckte Ausschüttung im Jahr 2008 beträgt daher 51.588,35 €, unter Anwendung des KESt-Satzes von 33,33% ergibt sich für 2008 sohin eine KESt von 17.194,40 €.

Zulässigkeit einer Revision

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

Die Entscheidung über strittige Sachverhaltselemente (hier Höhe des anzuwendenden Liegenschaftszinssatzes zur Ermittlung der Renditemiete) ist keine Rechtsfragen und bildet daher keinen Revisionszulassungsgrund.

Hinsichtlich der hier aufgeworfenen Rechtsfragen nämlich der durchgeleiteten verdeckten Ausschüttung, Nichtvorliegen von Verjährung, wirtschaftliches Eigentum des Mieters, Berechnung des Vermögensvorteils aus der verdeckten Zuwendung und Höhe des anzuwendenden Steuersatzes weicht das Erkenntnis nicht von der Judikatur des VwGH ab, weshalb eine Revision nicht zuzulassen war. (Zur Verjährung siehe VwGH 12.12.2007, 2006/15/0004 und 26.5.1999, 4/13/0058; zur durchgeleiteten verdeckten Ausschüttung siehe VwGH 21.2.2013, 2009/13/0257; zum Nichtvorliegen von wirtschaftlichem Eigentum beim Mieter siehe VwGH va. 25.6.2014, 2010/13/0105; 14.10.2010, 2008/15/0178 , zur Berechnung der verdeckten Ausschüttung siehe VwGH 20.6.2000, 98/15/0169; 23.2.2010, 2007/15/0003; zur Höhe der fremdüblichen Miete bei Objekten mit geringer Marktängigkeit - Renditemiete siehe VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284)

Wien, am 5. August 2016