



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. VS und die weiteren Mitglieder Mag. R, WKundAK über die Berufung der XPrivatstiftung, Adresse, vertreten durch StbGmbH, Adresse, vom 5. April 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Hauptstadt, vertreten durch Mag. AV, vom 6. März 2007 betreffend Umsatzsteuer 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

(1) Die X Privatstiftung (im folgenden kurz Bw., Stiftung oder PS) wurde mit Stiftungsurkunde vom 5. August 2004 errichtet und am 6. November 2004 im Firmenbuch eingetragen.

1. Maßgebliches Verfahren beim Finanzamt

(2) Die Bw. gab im Zuge der Mitteilung über die Stiftungserrichtung dem Finanzamt im Fragebogen unter Geschäftstätigkeit „Vermietung, Vermögensverwaltung“ sowie Jahresumsätze von € 20.000,00 bekannt und erklärte mit Schreiben vom 15. 11. 2004 den Verzicht auf Anwendung der Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994.

Die Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2004 (Bescheid vom 13. Februar 2006) erfolgte mit einem ausschließlich aus Vorsteuern resultierenden Guthaben in Höhe von € 3.634,31 erklärungsgemäß.

(3) Im Jahr 2005 wurden vierteljährliche Voranmeldungen mit einem Guthaben von insgesamt € 9.083,58 (resultierend aus Vorsteuern von insgesamt € 10.043,58 abzüglich Umsatzsteuern in Höhe von € 960,00 aus Einnahmen in Höhe von € 9.600,00) eingebracht und die beantragten Guthaben vergütet.

Im Jahr 2006 wurden vierteljährliche Voranmeldungen eingereicht, in denen Einnahmen in Höhe von € 14.400,00, darauf entfallende Umsatzsteuern in Höhe von € 1.440,00 und Vorsteuern von insgesamt € 108.254,49 ausgewiesen wurden.

(4) Ende 2006/Anfang 2007 fand eine **Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum April 2005 bis September 2006** statt.

In der mit 2. Februar 2007 datierten Niederschrift (AB Nr. 999999/09) wurde nach den Angaben zum Zweck und Vermögen der im August 2004 gegründeten Stiftung angeführt, dass diese im April 2005 von einem der Stifter und dessen Ehegattin eine Liegenschaft um € 504.000,00 erworben habe, das auf der Liegenschaft befindliche Wohnhaus ausgebaut werde, ab Mai 2005 wieder an die Verkäufer um € 1.200,00 p.m. bzw. nach Beendigung des geplanten Umbaus um € 1.800,00 p.m. zurückvermietet worden sei und die Finanzierung aus Ausschüttungen der Beteiligung erfolgt sei.

Rechtlich wurde dazu die Ansicht vertreten, dass die aus den Investitionen und laufenden Kosten der Stiftung geltend gemachten Vorsteuern nicht abzugsfähig und die Mieteinnahmen nicht umsatzsteuerpflichtig seien, da die Stiftung nicht nach außen im Wirtschaftsleben in Erscheinung trete und vertraglich vereinbarte Leistungen zwischen Stiftung und Stifter dann ohne Auswirkungen seien, wenn sie letztlich die private Lebensführung (insbesondere zur Deckung des privaten Wohnbedarfs dienen) betreffen würden. Die getätigten Aufwendungen für das privat genutzte Haus verlieren den Charakter als Lebensführungskosten iSd § 20 EStG 1988 nicht, wenn zivilrechtlich ein Bestandsrechtstitel zu Grunde gelegt werden würde. Der Aus- und Zubau sei ausschließlich für private Wohnbedürfnisse des Stifters erfolgt, daher sei die Liegenschaft nie in den umsatzsteuerlichen Unternehmensbereich der Stiftung gelangt und diese trete damit auch nicht nach außen gegenüber Dritten auf.

Ergänzend wurde angemerkt, dass dem Prüfer bei Beginn der Prüfung zur Höhe des marktüblichen Mietentgeltes ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen mit der Bitte vorgelegt wurde, die Angemessenheit des Mietzinses zu prüfen und Einwendungen kund zu tun, jedoch deshalb keine Überprüfung der Angemessenheit (Marktüblichkeit) der im Mietvertrag festgelegten Miete durchgeführt worden sei, weil diese auf Grund der vorgenommenen rechtlichen Beurteilung nicht notwendig gewesen wäre.

(5) Im Jänner und März 2007 reichte die Bw. die **Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2005 und 2006** mit folgenden Erklärungsangaben ein:

		2005	2006
		€	€
Umsätze (10%)		9.600,00	14.400,00
Umsatzsteuer		960,00	1.440,00
Vorsteuern		-9.083,58	-106.814,49
Zahllast/- Gutschrift		-8.123,58	-105.374,49

(6) Das Finanzamt setzte die **Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006 mit Bescheiden vom 7. März 2007 mit Null** fest und verwies in der Begründung auf die Niederschrift zur Umsatzsteuersonderprüfung vom 2. 2. 2007.

(7) Am **5. April 2007** brachte der steuerliche Vertreter gegen beide Umsatzsteuerbescheide **Berufung** ein und beantragte mit folgender Begründung die Veranlagung der Umsatzsteuer 2005 und 2005 gemäß den eingereichten Erklärungen:

„Die am 5. 8. 2004 errichtete Stiftung hatte bereits im Jahr 2004 die Architekten Ing & Ing zum Um- und Zubau beauftragt. Weiters wurde vom Vorstand die Immobiliengesellschaft am 18. 10. 2004 mit der Erstattung eines Gutachtens über den Verkehrswert der zu erwerbenden Liegenschaft beauftragt.

Mit Einreichung des Fragebogens Verf. 15 am 24. 11. 2004 wurde der Jahresumsatz des Folgejahres mit rund € 20.000,00 angegeben, ein Regelbesteuerungsantrag beigelegt und um Vergabe einer UID-Nummer ersucht. Eine Steuernummer für die Einhebung der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer sowie die UID-Nummer wurden mit Bescheiden vom 26. 11. 2004 erteilt.

Es wurde am 20. 4. 2005 ein Mietvertrag zwischen der Stiftung als Vermieterin und den Ehegatten K als Mieter abgeschlossen mit einer (indexgesicherten) Monatsmiete von € 1.200,00 und ab Fertigstellung des Zubaus mit € 1.800,00 zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer sowie der Übernahme der Betriebskosten durch die Mieter. Die Miethöhe wurde vom Vorstand, der sich dabei an ortsüblichen Vergleichswerten orientierte, festgelegt. Den ortsüblich erzielbaren Netto-Mietzins ließ man vom selben Immobiliensachverständigen, der zuvor die Liegenschaft bewertet hatte, gutachterlich feststellen.

Eine Privatstiftung ist ein Rechtsträger, dem vom Stifter ein Vermögen gewidmet ist, um durch dessen Nutzung, Verwaltung und Verwertung der Erfüllung eines erlaubten, vom Stifter bestimmten Zwecks zu dienen; sie genießt Rechtspersönlichkeit (§ 1 Abs. 1 PSG). Der in der Stiftungsurkunde festgelegte Zweck besteht vornehmlich in der Versorgung der Begünstigten sowie in der Erhaltung und Vermehrung des Stiftungsvermögens. Derzeit sind keine Begünstigten genannt, sodass der Stiftungsvorstand hauptsächlich den Zweck der Erhaltung und Vermehrung des Stiftungsvermögens verfolgt.

Der Erwerb von Liegenschaftsvermögen ist ein erlaubter Zweck, die Vermietung ist ein erlaubter Zweck und beides vermag die Ziele der Stiftung zu erfüllen. Liegenschaftsbesitz in sehr guten Lagen dient dem Substanzerhalt und im Wege einer sicheren Wertsteigerung dem Vermögensaufbau der Stiftung. Die langfristige Bestandsvergabe bringt zwar eine niedrigere, aber sichere Mietrendite und hat den Vorteil, dass der laufende Verwaltungsaufwand wesentlich geringer ist als bei anderen Veranlagungsformen, wie etwa einer Wertpapierveranlagung über Kapitalanlagegesellschaften.

Überdies bringen Investitionen in Immobilien in sehr guten Lagen hohe Wertsteigerungen mit sich. Durch den Erwerb und die Vermietung von Liegenschaften in erstklassigen Lagen werden die Stiftungsziele eines langfristigen Ertrages und der hohen Sicherheit, sowohl was die Substanz als auch was die Ertragsstabilität betrifft, voll erfüllt. Die Stiftung misst diesem Veranlagungskonzept langfristige Bedeutung bei und es ist ihre Absicht auch in Zukunft mit dem ihr zufließenden Vermögen weitere Liegenschaften zu erwerben und diese zu vermieten. Dabei stehen Wohnliegenschaften in erstklassigen Lagen im Vordergrund des Interesses. Erst im Oktober 2006 wurde eine unbebaute Liegenschaft in unmittelbarer Nachbarschaft erworben und man beabsichtigt, diese Ausrichtung des Investments weiter zu verfolgen. Warum die PS bei einer Bestandsvergabe einer solchen Liegenschaft nicht unternehmerisch im umsatzsteuerlichen Sinn tätig werden soll, bleibt unbegründet.

Die PS hat gegen fremdübliches Entgelt die Liegenschaft in der Kstraße 1 c von einem der Erststifter und dessen Ehegattin erworben, in der Folge wird ein Erweiterungsbau errichtet und vermietet. Mieter sind dieser Erststifter und dessen Frau.

... Wenn die Behörde den Aspekt, dass der Leistungsaustausch zwischen der Stiftung und den Mietern die private Lebensführung der Mieter betrifft, als Begründung für die Schlussfolgerung, dass die Bestandsvergabe nicht unternehmerisch sei, heranzieht, so übersieht sie den anderen, in den Leistungsaustausch involvierten Teil, nämlich die Sichtweise der Stiftung.

Selbstverständlich liegt es im Wesen einer Vermietung zu Wohnzwecken, dass die Mieter mit diesem Bestandsverhältnis ihren persönlichen Wohnbedarf decken. Das ist ja gar nicht anders möglich. Es kommt aber bei der Beurteilung der steuerlichen Einordnung wohl auf die Veranlassung und den verfolgten Zweck des Steuersubjektes an und das ist die Stiftung. Die Umsatzsteuer ist immer für den Unternehmer aus dessen Sicht zu beurteilen, auf die Sichtweise des Empfängers kommt es nicht an.

Aufgrund des Allphasenprinzips des Umsatzsteuersystems trägt im Endeffekt immer ein Endverbraucher die Umsatzsteuer, der im Endeffekt immer ein Privater sein wird, womit man dem letzten Unternehmer in der Kette immer vorwerfen könnte, seine Leistung diene alleine privaten Zwecken. Diese Argumentation geht ins Leere, sie ist ohne Einbezug des Merkmals der Fremdüblichkeit und ohne Einbezug der Sicht des letzten Unternehmers in der Kette kein zulässiges Entscheidungskriterium.

Die Privatstiftung ist eine vom Stifter völlig getrennte Rechtspersönlichkeit, ebenso ist sie eine andere Person als der Stiftungsvorstand. Die Privatstiftung selbst erfüllt nicht ihre eigenen Wohnbedürfnisse und sie tätigt keinen Eigenverbrauch. Durch den Erwerb der Liegenschaft, die Auftragsvergabe an Gutachter, Architekten, Baufirmen und andere Professionisten tritt sie hinreichend nach Außen auf und sie schloss auch einen Mietvertrag ab, der vom gesamten Stiftungsvorstand und überdies vom Firmenbuchgericht (!!!) genehmigt worden ist. Von einem Privatbereich kann hier keine Rede mehr sein. Die Mieter sind von der Stiftung verschiedene Personen, es handelt sich um verschiedene eigenständige und rechtlich voneinander unabhängige Rechtssubjekte. Die Tatsache, dass einer der Mieter auch eines von drei Mitgliedern des Stiftungsvorstandes ist, stellt keinen hinreichenden Grund dar, die zivilrechtlichen Grenzen zwischen den einzelnen Rechts- und Steuersubjekten zu negieren und für die umsatzsteuerliche Betrachtung eine einheitliche Privatsphäre über die Stiftung und den Mieter zu stülpen.

.... Es handelt sich sehr wohl um „Dritte“, mit denen die Stiftung vertraglich ins Geschäft kommen muss und zwar nicht, wie es die Behörde unterstellt, um ein „In-sich-Geschäft“ in ein Geschäft zwischen zwei Parteien zu trennen, sondern um zwischen zwei verschiedenen Rechtssubjekten einen Leistungsaustausch zu bewirken. Die Privatstiftung hat wie oben dargestellt erhebliche betriebliche Interessen ihr Vermögen zu vermehren und hat dieses Geschäft zur Zielerreichung gewählt. Mit den erzielten Einnahmen unterliegt die Stiftung der

Umsatzsteuer. Die Einnahmenerzielung ist im vorliegenden Fall unstrittig, eine Leistung wäre selbst dann, wenn nur die Kosten weiterverrechnet würden, umsatzsteuerpflichtig, eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich. Bei der vorliegenden Vermietung werden nicht nur Kosten verrechnet, sondern durch die angemessene Miete ein regelmäßiger Gewinn erwirtschaftet.

Der Aus- und Zubau auf der Liegenschaft erfolgte nicht ausschließlich für private Wohnbedürfnisse des Stifters, sondern aus der – steuerlich relevanten – Sicht der Stiftung mit der Überzeugung, dass die Stiftungszwecke der Vermögenserhaltung und –vermehrung dadurch am besten erreicht werden können.

Aus Sicht der Stiftung handelt es sich nicht um Beträge des Steuerpflichtigen für dessen Haushalt und Unterhalt der Familienmitglieder und um Ausgaben/Aufwendungen für die Lebensführung. ES wird weder der Tatbestand des § 20 Abs. 1 Z1 noch des § 20 Abs. 1 Z. 2a EStG erfüllt.

Die Behörde erkennt in ihrer Begründung, dass es sich bei der Privatstiftung einerseits und den Mietern andererseits um zwei verschiedene, rechtlich unabhängige Personen handelt. Sie überträgt, ohne dies nachvollziehbar zu begründen, die privaten Wohnbedürfnisse der Mieter einfach auf die Ebene der Stiftung."

Beantragt wurde eine **mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat** gemäß § 284 Abs. 1 BAO.

(8) In der **Stellungnahme des Prüfers vom 18. Mai 2007** wurde folgendes ausgeführt:

„Die Liegenschaft wurde von den Ehegatten K mit Kaufvertrag vom 20. April 2005 erworben. In der Bauverhandlung vom 27. Jänner 2005 wurde der Einreichplan für den Zubau und bauliche Veränderungen bei bestehendem Doppelwohnhaus der Familie K genehmigt. Im Einreichplan scheinen die Ehegatten K als Bauwerber auf. Die Planung der baubehördlich genehmigten Zubauten und baulichen Veränderungen beim bestehenden Wohnhaus der Familie K wurde von den Ehegatten K in Auftrag gegeben. Die Stiftung hat die Liegenschaft erst einige Monate später erworben. Diese wird auf Grund eines Mietvertrages ab Mai 2005 an die Ehegatten K vermietet. Weiters wurde mit Kaufvertrag vom 2. Oktober 2006 ein angrenzendes Grundstück um € 210.000,00 dazugekauft und darauf in der Zwischenzeit eine Gartenanlage für das Haus Kstraße 1c angelegt.

Da die Bebauung der Liegenschaft nach den von den Ehegatten K in Auftrag gegebenen Planunterlagen erfolgt ist, ist eine Wertsteigerung des Liegenschaftsbesitzes nur eingeschränkt möglich, da die Liegenschaft bereits mit einem Wohnhaus nach den Bedürfnissen der Familie K bebaut ist. Ein möglicher Käufer könnte daher über diese Liegenschaft nur so verfügen wie sie bebaut ist oder er müsste das Gebäude abreißen bzw. umbauen, um nach den eigenen Vorstellungen ein Wohnhaus zu erhalten. Auch die im Oktober 2006 erworbene unbebaute Nachbarliegenschaft lässt keine besondere eigenständige Wertsteigerung erwarten. Diese befindet sich unmittelbar angrenzend zur Kstraße 1c und schafft für das Wohnhaus einen gewissen Freiraum, da es nicht von Fremden bebaut werden kann. Ein Verkauf dieser Liegenschaft würde den Wert der Liegenschaft Kstraße 1c belasten, da in unmittelbarer Nähe ein Haus errichtet werden könnte. Die Anlage eines Gartens für das Wohnhaus Kstraße 1c auf dieser Liegenschaft spricht ebenfalls dafür, dass diese Liegenschaft kaum mehr eigenständig verwertet werden wird.

Eine Privatstiftung besitzt Unternehmereigenschaft nur dann und insoweit, als sie durch Leistungen im Wirtschaftsleben in Erscheinung tritt.

Die baulichen Veränderungen auf der Liegenschaft Kstraße 1c sind offenkundig nach den persönlichen Bedürfnissen der Familie K ausgerichtet und es war eine allgemeine Beteiligung

am Markt von vornherein nicht beabsichtigt. Ansonsten hätte die Privatstiftung die Liegenschaft über den Immobilienmarkt zur Vermietung anbieten müssen, um feststellen zu können, mit welchen Interessenten der bestmögliche Ertrag (Mietrendite) erzielbar wäre.

... In der Überlassung des Wohnhauses in der dargestellten Form ist keine unternehmerische Tätigkeit zu erblicken und es ist aus den Investitionskosten keine Vorsteuerabzugsberechtigung gegeben."

(9) Dazu nahm der steuerliche Vertreter in der Gegenäußerung vom **2. Juli 2007** wie folgt Stellung:

„...In der Stellungnahme wird übersehen, dass die Liegenschaft nicht im Eigentum der Ehegatten K, sondern der Stiftung steht. Diese hat die Liegenschaft erworben und darauf ein Haus errichtet. Hier ist vielmehr die grundlegende gesellschaftsrechtliche Ausgestaltung zu beachten und da gilt bei einer Privatstiftung das Trennungsprinzip. Möchte man dieses Grundprinzip des Steuerrechts im vorliegenden Fall nicht seiner Geltung berauben, dann hat man das Bestandsrecht auf Fremdüblichkeit hin zu untersuchen.

Die Tatsache, dass die Ehegatten als Bauwerber aufgetreten sind, vermag für die Frage der Unternehmereigenschaft der Stiftung nichts zu beweisen. Der Prüfer nimmt es als offenkundig an, dass die baulichen Veränderungen nach den persönlichen Bedürfnissen der Familie K ausgerichtet waren und er stellt die Behauptung auf, dass eine allgemeine Beteiligung am Markt von vornherein nicht beabsichtigt war. Diese Behauptungen sind nicht richtig. Interpretiert werden dabei einzelne Aspekte und dabei die unternehmerischen Ausrichtung der gesamten bzw. der gesamten geplanten Tätigkeit der Stiftung übersehen. Der Prüfer gelangt mit seiner Interpretation zu einem, dem Stiftungszweck zuwider laufenden Ergebnis. Diese Aussagen entsprechen nicht der subjektiven strategischen Ausrichtung der Stiftung.

Es ist nichts Unübliches darin zu sehen, dass Bauträger zu einem gewissen Maß persönliche Kundenwünsche berücksichtigen und die zukünftigen Mieter bereits in der Planungsphase mitwirken. Dies ist auch für die Frage der Unternehmereigenschaft nicht von Relevanz.

Die Stiftung verfolgt ihr Ziel der Vermögenserhaltung und Vermehrung und der Stiftungsvorstand hat die strategische Ausrichtung zur Zielerreichung auf Immobilien in sehr guten Lagen gelegt. Die Liegenschaft in der Kstraße wurde demgemäß anspruchsvoll bebaut.

Der Neubau auf dem Grundstück Kstraße 3 wurde an die bestehende Doppelhaushälfte Kstraße 1c angebaut. Die konkrete Bebauung entspringt einem flexiblen Nutzungskonzept, das sowohl die Bereitstellung eines großzügigen Einfamilienhauses als auch eine modulare Aufteilung in mehrere kleinere Einheiten durch geringfügige Umbaumaßnahmen ermöglicht. Die erstklassige Lage verspricht der Stiftung einen langfristigen Nutzen auf hohem Niveau, wobei man auf Änderungen der Nachfrage mit der gewählten Bauungsweise mit geringen Eingriffen reagieren kann. Man kann die Nachfrage nach einem großzügigen Einfamilienhaus erfüllen, man kann mit geringem Aufwand die Nachfrage nach 2 Wohneinheiten erfüllen, und man kann auch mehrere kleinere vollständige Wohneinheiten schaffen, ohne einen kapitalen Umbau vornehmen oder gar abreißen zu müssen. Damit ist eine attraktive und flexible Vermietbarkeit gesichert, das Risiko von Leerständen oder Ausfällen minimiert und die Wertsteigerung nach menschlichem Ermessen inhärent.

Beim Investment handelt es sich nicht um Kosten der Lebensführung der Familie K. Die Wünsche der Familie K mögen in der Planung zu einem gewissen Teil Berücksichtigung gefunden haben, sie sind aber nicht ohne Berücksichtigung der unternehmerischen Ausrichtung der Stiftung in die Waagschale zu werfen. Es ist vielmehr so, dass die Vermietung der Liegenschaft in der gewählten Form an jeden fremden Dritten sofort möglich wäre, dass keine persönlichen Bedürfnisse dermaßen vorherrschend baulich umgesetzt worden sind, dass eine Fremdvermietung nicht in Frage käme oder nur nach Umbaumaßnahmen den

allgemeinen Nachfragetypus befriedigen könnte, und dass die Vermietung an die derzeitigen Mieter zu einem fremdüblichen Mietzins erfolgt.

Der Prüfer übersieht diese Sicht völlig und überbewertet den Einfluss der persönlichen Bedürfnisse der Mieter. Hätte die Stiftung ein Gebäude errichten wollen, um es an noch suchende Personen zu vermieten, so hätte diese bereits in der Planungsphase versucht, zukünftige Mieter vertraglich zu binden. Auch in diesem Fall hätten die Mieter, soweit es das Gesamtkonzept im Sinne der strategischen Ausrichtung der Bebauung zulässt, selbstverständlich ihre persönlichen Bedürfnisse in die Planung einfließen lassen. Dies ist eine Selbstverständlichkeit, die dem Bauherrn und Vermieter die Unternehmereigenschaft nicht nehmen kann.

Zum Auftreten am Markt bzw. dem in Erscheinung treten im Wirtschaftsleben ist zu sagen, dass jedes Wirtschaftsgebilde Unternehmer ist, das nachhaltig, selbständig, gegen Entgelt Leistungen erbringt und nach außen in Erscheinung tritt, wobei die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich und auch Personenvereinigungen, die nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werden, Unternehmereigenschaft begründen. Die gegenständliche Privatstiftung tritt jedenfalls nach außen in Erscheinung.

Zu den Ausführungen hinsichtlich der Erwartungen einer besonderen eigenständigen Wertsteigerung des bebauten Grundstückes ist zu sagen, dass der Wert eines Grundstückes bei der derzeitigen Nachfragesituation hauptsächlich durch die Lage beeinflusst wird und nicht durch die Art der Bebauung. Durch das beschränkte Angebot von Grundstücken in sehr guten Lagen steigen die Preise solcher Grundstücke auch dann, wenn der Bebauungszustand nicht mehr zeitgemäß sein sollte.

Mit der Ansicht, dass ein Verkauf der Nachbarliegenschaft den Wert der Liegenschaft Kstraße 1c belasten würde, beweist der Prüfer im Umkehrschluss, dass der Ankauf dieser Nachbarliegenschaft den Wert der Liegenschaft Kstraße 1c steigert und damit bereits von der Stiftung ein Schritt gesetzt wurde, um den Wert beider Liegenschaften zusammen zu erhöhen. Ob darauf ein Garten errichtet wurde oder nicht ist ein einem Veranlagungshorizont von 20 bis 30 Jahren irrelevant.

Die Privatstiftung ist auf 99 Jahre errichtet mit dem Ziel, das Vermögen zu vermehren. Dazu wurden bislang zwei Liegenschaften erworben, wovon eine bereits fremdüblich vermietet wurde und die andere dazu beiträgt, dass der Gesamtwert beider Liegenschaften gesteigert werden konnte. Durch die von der Privatstiftung als juristische Person betriebene, die Maßstäbe der Fremdüblichkeit erfüllende Vermietung ist ein nach außen hin in Erscheinung getretenes Bestandsverhältnis begründet worden, sodass der Stiftung Unternehmereigenschaft zukommt.

Die Stellungnahme bringt die persönliche Einstellung des Prüfers und seine Missgunst, die er der gewählten Veranlagung der Stiftung entgegenbringt, zum Ausdruck, sie vermag aber weder eine Rechtswidrigkeit noch einen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise anders zu beurteilenden Sachverhalt begründen."

(10) Am **11. Juli 2007** legte das Finanzamt die **Berufung dem unabhängigen**

Finanzsenat zur Entscheidung vor und führte im Vorlagebericht ergänzend aus, dass im gegenständlichen Fall kein ernsthaftes Mietverhältnis vorliege, da der Liegenschaftserwerb, der Umbau und die anschließende Nutzungsüberlassung nach herrschender Ansicht nicht vom Zweck der Einnahmenerzielung, sondern vom Begünstigungswillen der Stiftung getragen sei, was sich daran zeige, dass der Umbau offensichtlich an den (höchst)persönlichen

Bedürfnissen des Stifters und seiner Familie ausgerichtet und eine allgemeine Beteiligung am Markt von vornherein nicht beabsichtigt sei.

Unter Bezugnahme auf die Bestimmungen des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG iVm § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 EStG 1988 oder § 8 Abs. 2 und § 12 KStG wurde neuerlich darauf verwiesen, dass es sich um eine rechtliche Gestaltung handle, die darauf abziele Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder Familienunterhalt in das Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden und diese selbst dann steuerlich unbeachtlich seien wenn sie einem Fremdvergleich standhalten. Da die Investitionen von vornherein nicht die Unternehmenssphäre betreffen würden, erübrige sich eine Auseinandersetzung mit der Angemessenheit des Mietzinses.

2. Angaben zur Stiftung, zum Liegenschaftserwerb und zur Vermietung

Aus den vom Finanzamt an die Berufungsbehörde im Jahr 2011 übermittelten Akten ergibt sich folgendes:

2. 1. Zweck, Organe und Gestaltung der Stiftung

(11) Der Stiftungsurkunde, der Zusatzurkunde und dem Firmenbuchauszug ist folgendes zu entnehmen:

Stifter sind Mag. C K (Erststifter) und Mag. G (Zweitstifter). Der Stiftung wurden von den Stiftern zu gleichen Teilen Geschäftsanteile an der M GmbH im Wert der einbezahlten Stammeinlagen (€ 13.626,15, ab 2005 erhöht auf € 18.168,20) und vom Erststifter € 70.000,00 Barvermögen als Stiftungsvermögen zugewendet.

Zweck der Stiftung ist die Versorgung der Begünstigten sowie die Erhaltung und Vermehrung des Stiftungsvermögens. Dieser wird laut § 3 der Stiftungsurkunde zunächst durch die Verwendung der aus der Veranlagung des Stiftungsvermögens erzielten Erträge erreicht und es darf dazu auch die Substanz des Stiftungsvermögens herangezogen werden. Die Verwendung der verfügbaren Mittel der Stiftung im Sinne des Stiftungszweckes erfolgt unter Verantwortung des Stiftungsvorstandes.

Die Bestimmung der Begünstigten sowie Höhe und Art der Zuwendung trifft der Erststifter bzw. dessen Rechtsnachfolger (§ 13 Stiftungsurkunde). *(Anmerkung: Laut Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 31. 1. 2007 waren Begünstigte zu diesem Zeitpunkt noch nicht bestellt.)*

Mitglieder des Stiftungsvorstandes waren ab Errichtung bis 1. Juni 2007 die beiden Stifter und Dr. S, wobei der Erststifter als Vorsitzender des Stiftungsvorstandes bestellt war.

Mit 1. Juni 2007 schied der Erststifter aus dem Vorstand aus und wurde (auch in der Funktion als Vorsitzender) durch Rechtsanwalt Dr. H abgelöst.

Die Privatstiftung wird durch den Stiftungsvorsitzenden gemeinsam mit einem weiteren Vorstandsmitglied vertreten (§ 8 Abs. 1 Stiftungsurkunde). Über sämtliche Sitzungen und Beschlüsse des Vorstandes sind Protokolle anzufertigen (§ 4 (8) der Stiftungszusatzurkunde).

Nach § 11 der Stiftungsurkunde ist der Erststifter berechtigt, jederzeit einen aus mindestens zwei Mitgliedern bestehenden Beirat einzurichten, dessen Aufgaben die Bestellung und Abberufung des Vorstandes, die Genehmigung des Jahresabschlusses und die gemäß § 8 (2) der Stiftungsurkunde übertragenen Aufgaben (ua Genehmigung von Investitionen, Bestandverträgen, Kreditaufnahmen, etc..). Ein Beirat ist laut Jahresabschlussberichten (noch) nicht errichtet.

2. 2. Liegenschafts Kauf Kstraße 1c/3

(12) Mit **Kaufvertrag vom 20. April 2005** erwarb die Stiftung von den Ehegatten und bisherigen Hälfteeigentümern Mag. C und A K die Liegenschaft EZ 100 GB 77777 KG HH, bestehend aus dem Grundstück Nr. 600/01 samt der darauf befindlichen Doppelhaushälfte (Gebäude) „Kstraße 1 c, PLZ STadt“.

Als Kaufpreis für die Liegenschaft samt Gebäude und Zubehör wurde ein Betrag in Höhe von € 504.000,00, als Übergabezeitpunkt der Tag der Vertragsunterfertigung festgelegt.

Hinsichtlich der Kaufpreiszahlung regelt der Vertrag, dass der Kaufpreis den Verkäufern je zur Hälfte geschuldet und die Zahlungsmodalitäten gesondert vereinbart werden. Weiters ist im Vertrag festgehalten, dass der Bemessung des Kaufpreises ein Verkehrswertgutachten des Immobiliensachverständigen Ing. Mag. SV1 zugrunde liegt und auf eine Anfechtung gemäß § 934 ABGB (Anfechtung wegen Verkürzung über/unter die Hälfte des Wertes) sowie wegen Irrtum oder Wegfall der Geschäftsgrundlage unter Hinweis auf das Gutachten und der Kenntnis über die Beschaffenheit und den Zustand des Grundstückes verzichtet wird.

Punkt X. des Kaufvertrages legt fest, dass die Vertragsteile zur Kenntnis nehmen, dass die Wirksamkeit des Vertrages gemäß § 17 Abs. 5 PSG der gerichtlichen Genehmigung bedarf und dass die Genehmigung durch alle Vorstandsmitglieder durch die Unterfertigung aller Vorstandsmitglieder als erteilt gilt.

Der Kaufvertrag wurde von allen zum Unterfertigungszeitpunkt bestellten Vorstandsmitgliedern unterfertigt.

(13) Aus den von der Berufungsbehörde im Februar 2012 durchgeführten **Grundbuchsabfragen** geht hervor, dass es sich bei der Liegenschaft um das mit

Kaufvertrag vom 10. 6. 2003 von den Ehegatten (je zur Hälfte) K erworbene Grundstück mit einem Abbruchobjekt (laut den im Abgabeanformationssystem des BMF hinterlegten Grunderwerbsteuerdaten betrug die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer € 300.000,00) und um dem ursprünglich bei der EZ 2000 Gst. Nr. 600/02 erfassten Hälfteanteil der Liegenschaft mit der Doppelhaushälfte Kstraße 1c (die bereits mit Kaufvertrag vom 23. 12. 1996 von den Ehegatten K erworben wurde) handelt, die vereinigt wurden. Vor Veräußerung an die Stiftung wurde aufgrund des Realteilungsvertrages vom 13. Jänner 2005 das unter der EZ 2000 erfasste Miteigentum der Ehegatten K (Hälfteanteil für Doppelwohnhaukhälfte) dort abgeschrieben und in die EZ 100 Gst. Nr. 600/01 unter der Adresse Kstraße 3 übertragen. Nach Übertragung der auf die Doppelwohnhaukhälfte entfallenden Teilfläche wird für das vereinigte Grundstück unter der Gst. Nr. 600/01 eine Grundstücksfläche von 1.332 m² (hievon 134 m² Gebäude und 1.198 m² begrünt) im Grundbuch ausgewiesen. Für das Grundstück wurde aufgrund des Bescheides vom 14. 10. 2004 eine Bauplatzgenehmigung erteilt.

Das **Eigentumsrecht** wurde der Stiftung mit Urkunde vom **8. Juli 2005** einverleibt.

(14) Das im Kaufvertrag angeführten **Gutachten vom 8. November 2004** über den Verkehrswert für die „*Doppelhaushälfte und Grundstück PLZ STadt, Kstraße 1c und 3*“ des Immobiliensachverständigen Ing. Mag. SV1 weist einen **Verkehrswert** für die Liegenschaft in Höhe von **€ 504.000,00** aus. Dazu werden (zusammengefasst) folgende Bewertungsgrundsätze und Grundlagen angeführt:

Die Bewertung erfolgte zum Stichtag 22. Oktober 2004. Zu diesem Zeitpunkt waren die Grundstücke EZ 2000, GSt.Nr. 600/02 (1/2 Eigentum der Ehegatten Kstraße 1c mit der Doppelhaushälfte) und das Grundstück EZ 100, GSt.Nr. 600/01 (Kstraße 3 mit einem frei stehenden, zum Abbruch bestimmten Einfamilienhaus) grundbücherlich noch nicht zusammengeführt, wurden jedoch vom Gutachter als Bewertungseinheit zusammengefasst.

Zur Lage der Grundstücke (Gesamtfläche von 1.332 m²) wird in Punkt 2.7. des Gutachtens angegeben, dass sich diese im Ortsteil X, einem zentralen Siedlungsgebiet im Norden der Stadtgemeinde STadt in der unmittelbaren Umgebung von weiteren Privatwohnhäusern, Geschäften des täglichen Bedarfs, Schulen, Ärzten, sozialen und kulturellen Einrichtungen befinden, gute Verkehrslage und Erreichbarkeit auch mit öffentlichen Verkehrsmitteln gegeben ist, die Lage insgesamt als sehr gut bezeichnet werden kann mit einem attraktiven Bergblick als Pluspunkt.

Die Baulichkeiten werden unter Punkt 2.8. zusammengefasst und wie folgt beschrieben:

Der Bauzustand des auf dem Grundstück Kstraße 3 befindlichen älteren Einfamilienhauses wird als schlecht bzw. stark renovierungsbedürftig beschrieben und angemerkt, dass von den Grundstückseigentümern beabsichtigt ist dieses abreißen zu lassen. Bei der Verkehrswertfestsetzung wurde daher kein Bauwert angesetzt, sondern der Grundwert um Abbruchkosten erhöht (Bewertung als Abbruchobjekt).

Die im Jahr 1994/1995 errichtete Doppelwohnhaukhälfte (Kstraße 1c) ist ein auf zwei Geschoße und mit voller Unterkellerung mit Flachdach ausgerichteter Bau mit einer

Wohnnutzfläche von insgesamt rund 188 m² (Kellergeschoß und Erdgeschoß je 87,5 m², Obergeschoß 13,8 m²) sowie einer auf Ebene des Erdgeschoßes angebauten Garage (18,8 m²). Das in den Hang gebaute Kellergeschoß umfasst zwei nördlich situierte (als Schlafräume) genutzte Wohnräume mit natürlicher Beleuchtung mit Ausgang in den Garten sowie südseitig (über Lichtschächte belichtete) gelegene Bad- und Sanitärräume und einen Vorraum. Im Erdgeschoß befindet sich ein großzügiger, offener Wohnbereich mit Küche, Essbereich und Arbeitszimmer und südseitigem Terrassenausgang. Das turmförmige Obergeschoß beschränkt sich auf eine Galerie. Das Flachdach wird als Dachterrasse genutzt. Der Bau- und Erhaltungszustand wird als sehr gut bezeichnet.

Bewertung:

Zum **Wert** für die gesamte **Grundstücksfläche** (1.332 m²) **€ 287.940,00** enthält das Gutachten folgende Angaben:

Bei einem aus eigenen Kaufpreissammlungen, Erhebungen bei Maklern, dem Immobilienpreisspiegel für vergleichbare Grundstücke abgeleiteten Preis von 250,00 €/m², ergibt sich ein Betrag von € 333.000,00 für die Gesamtfläche von 1.332 m², der um einen 10%igen Bebauungsabschlag iHv € 33.300,00 vermindert und um die Abbruchkosten für Kstraße 3 iHv € 11.760,00 erhöht wurde.

Der Wert für das **Gebäude** (Doppelwohnhaushälfte Kstraße 1c) **und die Außenanlagen** in Höhe von **€ 215.871,00** wurde wie folgt berechnet:

Nutzflächen: 87,5 m² EG + 13,8 m² Obergeschoß zu Baukosten € 1.550,00 m² = € 157.015,00 + 87,5 m² Kellergeschoß zu € 1.100,00 = € 96.250,00 + 18,8 m² Garage zu € 750,00 = 13.500,00 = € 267.365,00 Neuwert abzüglich 13 % Abschlag, d.s. € 34.757,00 für technische Wertminderung (13 % ergibt sich bei einem Gebäudealter von 10 Jahren unter Zugrundelegung einer Gesamtgebäudelebensdauer von 80 Jahren) und 10 % Abschlag für wirtschaftliche Minderung (wegen nachteiliger Lage der Schlafräume im KG) iHv € 26.737,00 = Gebäudezeitwert € 205.871,00 zuzüglich Wert der Außenanlagen (pauschaler Zeitwert) von € 10.000,00

2.3. Mietvertrag Kstraße 1c/3 und Gutachten zum Mietentgelt

(15) Gleichzeitig mit der Errichtung des Kaufvertrages wurde am 20. April 2005 zwischen der Stiftung und den Verkäufern (Ehegatten K) ein **Mietvertrag** über die von der Stiftung erworbene Liegenschaft mit folgenden (entscheidungswesentlichen) Vertragsinhalten abgeschlossen:

„I. Mietgegenstand: Liegenschaft EZ 100 GB 77777 KG HH, bestehend aus dem Grundstück Nr. 600/01 samt der darauf befindlichen Doppelhaushälfte (Gebäude) „Kstraße 1 c, PLZ STadt“

„Die Vermieterin wird zu dem bestehenden Objekt einen Zubau errichten, der nach Fertigstellung ebenfalls an die Mieter zur Nutzung überlassen wird.

II. (1) Das Mietverhältnis beginnt mit Eigentumserwerb des Mietobjektes durch die Vermieterin und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

(2) Die Vertragsparteien sind jederzeit berechtigt, den Mietvertrag unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum 31. 3., 30. 6., 30. 9. und 31. 12. aufzukündigen.

(3) Darüber hinaus sind beide Vertragsteile berechtigt, den gegenständlichen Vertrag aus wichtigem Grund jederzeit ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist aufzukündigen.

III. Mietzins

(1) Die Vertragsparteien vereinbaren einen monatlichen Mietzins in Höhe von € 1.200,00 zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer.

(2) Festgehalten wird, dass die Vermieterin die auf dem Mietgegenstand befindlichen Gebäude ausbauen und einen Zubau errichten wird. Nach Fertigstellung der Arbeiten erhöht sich die Wertigkeit der Liegenschaft. Die Vertragsparteien halten fest, dass nach Fertigstellung der Umbauarbeiten der monatliche Mietzins € 1.800,00 zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer beträgt.

(2) Der Mietzins ist jeweils bis zum 5. jeden Monats im Vorhinein an die von der Vermieterin bekannt gegebene Zahlstelle zu leisten.

(3) Zusätzlich zum Mietzins verpflichtet sich die Mieterin, die auf den Mietgegenstand entfallenden Betriebskosten und die laufenden Kosten für Strom, Heizung, Wasser, Kanal- und Müllabfuhr, sowie sonstige auf den Mietgegenstand entfallenden Betriebskosten gemäß § 21 Abs. 1 und 2 MRG inklusive der gesetzlichen Umsatzsteuer zur Gänze zu tragen und direkt mit den Versorgungsunternehmen abzurechnen.

(Anmerkung: § 21 Abs. 1 und 2 MRG führen neben den oben ausdrücklich genannten Betriebskosten noch Rauchfanggebühren, Brandschaden-, Glasbruch- und Haftpflichtversicherungen, Verwaltungs- und Hausbesorgerkosten und anteilige öffentlich rechtliche Abgaben an.)

(4) Der Mietzins ist wertgesichert. Als Maßstab dient der Verbraucherpreisindex 2000=100 oder ein vergleichbarer an seine Stelle tretender Index, Ausgangsbasis ist die für den Monat des Vertragsabschlusses verlautbarte Indexzahl. Eine Veränderung der Indexzahl bis 5 % bleibt unberücksichtigt. Wird diese Grenze überschritten, wird die gesamte Veränderung voll wirksam. ...Die Nichtvorschreibung von Wertsicherungen bedeutet keinen Verzicht, Nachforderungen sind rückwirkend für einen Zeitraum von drei Jahren zulässig.

IV. Bauliche Veränderungen:

Die Mieter sind nur nach schriftlicher Zustimmung durch die Vermieterin berechtigt bauliche Veränderungen am Mietgegenstand vorzunehmen.

Sämtliche Aufwendungen, Kosten und Gebühren, die in diesem Zusammenhang entstehen, sind diesfalls von den Mietern zu tragen.

Bei Beendigung des Mietverhältnisses gehen derartige bauliche Veränderungen gegen Bezahlung einer angemessenen Entschädigung in das Eigentum der Vermieterin über.

V. Rechtsnachfolge

Sämtliche Rechte und Pflichten aus diesem Vertrag gehen auf die jeweiligen Rechtsnachfolger über. Sofern der Rechtsübergang nicht aufgrund des Gesetzes erfolgt, verpflichten sich die Parteien dieses Vertrages, diese Rechte und Pflichten auf ihre Rechtsnachfolger zu überbinden.

VI. Allgemeines: Sämtliche mit der Errichtung des Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren trägt die Vermieterin. Kosten einer rechtsfreundlichen Beratung trägt jede Partei selbst.

Sofern im Vertrag nichts Abweichendes vereinbart ist, sind die Bestimmungen über Bestandsverträge §§ 1090 ff ABGB auf das gegenständliche Mietverhältnis anzuwenden.

VII. Gerichtliche Genehmigung

Die Vertragsteile nehmen zur Kenntnis, dass die Wirksamkeit dieses Vertrages gemäß § 17 Abs. 5 PSG der gerichtlichen Genehmigung bedarf.

Die ebenfalls erforderliche Genehmigung dieses Vertrages durch alle Vorstandsmitglieder der Vermieterin wird durch alle Vorstandsmitglieder erteilt."

Der Mietvertrag wurde ebenfalls von allen im Unterfertigungszeitpunkt bestellten Vorstandsmitgliedern unterzeichnet.

(16) In einem weiteren **Gutachten vom 8. November 2004** stellte der allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige für Immobilien Ing. Mag. SV1 fest, dass der **ortsüblich erzielbare Netto-Mietzins für die Liegenschaft Kstraße 1c in Verbindung mit der noch neu zu errichtenden Objekt Kstraße 3 zum Stichtag 22. 10. 2004 rund € 1.800,00** beträgt.

Zum angegebenen Bewertungsstichtag (Besichtigungsstichtag) 22. 10. 2002 (offensichtlich gemeint 22. 10. 2004) wird im Gutachten ergänzend bemerkt, dass *„bei der Ermittlung des ortsüblich erzielbaren Mietzinses vom Wertermittlungsstichtag ausgegangen wird, die tatsächliche Erzielung dieses Mietzinses jedoch erst nach endgültiger zukünftiger Fertigstellung des Gesamtobjektes realisiert werden kann."*

Die aus dem Liegenschaftsbewertungsgutachten übernommenen Beschreibungen der Grundstücke und bestehenden Baulichkeiten wurden dahingehend ergänzt, als bei der Liegenschaft Kstraße 1c zusätzlich angemerkt wurde, dass die bestehende Einzelgarage abgerissen werden soll und zum Objekt Kstraße 3 folgendes angegeben wurde:

„Die Neuerrichtung dieses Projektes sieht ein 2-geschoßiges Wohnhaus mit insgesamt ca. 191 m² Nutzfläche zuzüglich ausgebauten Kellergeschoß (in den Hang gebaut) mit ca. 200 m² Nutzfläche vor. Im Keller- bzw. Untergeschoß sind neben einem Sanitär- und Haustechnikbereich Sport- und Fitnessflächen eingeplant. Das Erdgeschoß sieht im Wesentlichen eine Vergrößerung/Erweiterung des bestehenden Wohnbereiches dar.

Im Obergeschoß ist eine Einliegerwohnung mit eigenem Sanitär- und Küchenbereich vorgesehen. Der übrige Ausbau bildet eine Galerie- und Emporenfläche.

Weiters ist ein Pool und eine große Garage im Erdgeschoßbereich geplant.

Weitere detaillierte Angaben können derzeit nicht gemacht werden, da sich das Projekt wie erwähnt erst in der Planungsphase befindet (Anhang Einreichplan).

„Auch die Außenanlagen wie Zugang, Terrassen, Garten, etc. werden im Zuge des Neubaus verändert bzw. neu errichtet. ..Das Baubewilligungsverfahren zum Objekt Kstraße 3 ist derzeit in Bearbeitung."

Zur Bewertung:

Bei den Bewertungsgrundlagen führt der Gutachter ergänzend zu den im Gutachten betreffend die Verkehrswertermittlung angeführten Grundlagen (Besichtigung mit C K, Grundbuchsauszüge, Lage- und Mappenpläne, Einsicht in Bauakt Stadtgemeinde STadt, Plan betreffend die Doppelwohnhaushälfte Kstraße 1c aus Oktober 1994, Flächenwidmungsplan,

Vermessungsurkunde 30. 7. 2004, Fotos, Vergleichspreise, Fachliteratur) ergänzend einen Einreichplan und eine Grobkostenschätzung zum Objekt Kstraße 3 vom 29. 9. 2004 der Architekten Ing & Ing an.

Allgemein beschreibt der Gutachter:

Die auf Basis der vorliegenden Unterlagen durchgeführte Bewertung wurde unter Berücksichtigung der Preise für vergleichbare Grundstücke und Baulichkeiten und der besonderen Verhältnisse am örtlichen Immobilienmarkt sowie unter besonderer Bedachtnahme auf die Lage, Aufschließung, Widmung, Nutzungsmöglichkeit und die bestehende bzw. geplante Verbauung der gegenständlichen Liegenschaft vorgenommen.

Die Wertermittlung ist – da wegen der Vielzahl von unterschiedlichen bzw. möglichen Kriterien (Lage, Größe, Ausstattung, etc.) eine **seriöse bzw. rein wissenschaftliche Vergleichbarkeit iSd § 4 LBG nicht möglich** sei - mit **einer rein marktbezogenen (weitgefassteren) Vergleichswertbetrachtung** unter Berücksichtigung von allfälligen Zu- und Abschlägen (soweit objektiv „möglich“) erfolgt. In der Praxis gelangen bei der Vermietung von ganzen Wohnhäusern samt Zubehör und Garten, etc. hauptsächlich Pauschalmieten und keine Mietzinsbildung nach m²-Preisen oder andere allgemein gültigen Normen zur Anwendung.

Basis bildeten Preiserhebungen von diversen Liegenschaftsvermietungen sowie Vergleichswerte aus eigenen Preissammlungen und aus Erfahrungswerten des Gutachters, Auskünfte und Preiserhebungen bei örtlich tätigen Immobilienmaklern und Internet-Recherchen für Wohnhäuser und Villen mit gehobener Ausstattung.

Angeführt wurde folgende Auswahl vergleichbarer Objekte (mit dem Zusatz, dass deren genaue Adressen aus Datenschutzgründen nicht bekannt gegeben werden):

- *Wohnliegenschaften* Hauptstadt - Y-BErg:

Nutzfläche ca 180 m², Grundstück ca 350 m² - Nettomiete (gerundet) € 1.160,00

Nutzfläche ca 185 m², Grundstück ca 1.000 m² - Nettomiete (gerundet) € 1.300,00

Nutzfläche ca 250 m², Grundstück ca 800 m² - Nettomiete (gerundet) € 1.100,00

- *Wohnliegenschaften* STadt

Nähe Stadtplatz, Nutzfläche ca 220 m², Grundstück ca 630 m² - Nettomiete (rund) € 1.200,00

Nähe Yberg, Nutzfläche ca 100 m², Grundstück ca 400 m² - Nettomiete (rund) € 1.100,00

- *Penthouse* Hauptstadt - *Innenstadt*, Nutzfläche ca 160 m² + Terrassen, Nettomiete € 1.600,00

Zur Ermittlung des angemessenen Mietzinses für das Bewertungsobjekt in Höhe von € 1.800,00 p. m. (nach Zu- und Umbau) führt der Gutachter konkret schließlich folgendes aus:

„Die Preisangaben ergeben zusammenfassend Werte zwischen € 1.100,00 und € 1.600,00.

Höher abgeschlossene Vermietungen im Sinne einer Mietzahlung laut der Definition unter Punkt 1.6. konnten generell keine ermittelt werden.

Da die zu beurteilende Liegenschaft eine Gesamtnutzfläche im fertig ausgebauten Zustand von rund 290 m² (zuzüglich ausgebautes Untergeschoß) haben wird, sind jedenfalls für dieses Kriterium Zuschläge anzusetzen bzw. ein höherer erzielbarer Mietvertrag zu erwarten.

Diese Erhöhung kann jedoch weder rein proportional erfolgen noch beliebig nach oben gesteigert werden. Diese Feststellung ist damit zu begründen, dass bei Mietobjekten am örtlichen Immobilienmarkt eine Art „Deckelung“ besteht. D. h. auch bei absolut hochwertigen Wohnliegenschaften ist entweder die Bereitschaft zur Leistung einer höheren Miete nicht gegeben (Unwirtschaftlichkeit im Sinne eines „Verlustes der Miete“ im Vergleich zur Möglichkeit einer Finanzierung im Eigentum) bzw. eine finanzielle Möglichkeit schlichtweg nicht vorhanden.

In diesem Sinne ist letztlich auch die Gesamtbelastung für den Mieter zu bedenken, d. h. dass die anfallenden Nebenkosten wie Betriebs- und Heizkosten, vorgeschriebene Umsatzsteuer, etc. eine zusätzliche erhebliche Kostenposition ausmachen können. „

Abschließend wird darauf hingewiesen, „dass der tatsächliche Mietpreis bei derartigen Liegenschaften innerhalb einer Bandbreite von plus/minus 10 % vom angeführten Wert liegen kann.“

(17) In einer **Gutachtensergänzung vom 15. April 2005** wird ausgeführt, dass im Gutachten vom 8. 11. 2004 die Ermittlung des ortsüblich erzielbaren Mietzinses der bestehenden Liegenschaft Kstraße 1c in Verbindung mit der neu zu errichtenden Liegenschaft Kstraße 3, ermittelt worden sei und der Gutachter - da die Errichtung bzw. Fertigstellung des Objektes Kstraße 3 noch offen ist – beauftragt wurde den ortsüblich erzielbaren **Mietzins nur für die bestehende Liegenschaft Kstraße 1c** anzugeben. Für die im Jahr 1996 erworbene Doppelhaushälfte Kstraße 1c bezifferte der Gutachter (unter Zugrundelegung des Gebäudezustandes zum Bewertungsstichtag Oktober 2004 und unter Bezugnahme auf die im Gutachten vom 8. 11. 2004 angeführten Vergleichsobjekte zwischen € 1.100,00 und € 1.300,00) den ortsüblich realistisch erzielbaren **Mietzins mit rund € 1.200,00** (mit möglichen Abweichungen innerhalb einer Bandbreite von 10 % plus/minus).

2. 4. Erwerb Liegenschaft Fstraße

(18) Mit **Kaufvertrag vom 2. Oktober 2006** erwarb die Stiftung die Liegenschaft EZ 200 GB 77777 HH, GSt.Nr. 687/13 zu einem Kaufpreis von € 210.000,00, der durch treuhändige Hinterlegung des Kaufpreises auf ein Konto des mit der Abfassung des Kaufvertrages befassten Rechtsanwaltes zu entrichten war. (Anmerkung: In den Jahresabschlüssen der Stiftung wird dazu eine Verbindlichkeit iHv € 219.450,00 gegenüber den Ehegatten K ausgewiesen, Verkäufer waren laut Kaufvertrag die Personen V).

Die Liegenschaft weist laut Grundbuchsabfrage eine Fläche von 993 m² aus und ist unbebaut.

Das Grundstück grenzt nördlich an das im Jahr 2005 erworbene Grundstück Nr. 600/01, Kstraße 1c an.

(Laut den Angaben der Betriebsprüfung wurde darauf im Jahr 2007 eine Gartenanlage für das Haus Kstraße 1c/3 errichtet.)

2. 5. Angaben zum Neu- und Umbau:

(19) Aus den **Unterlagen des vom Finanzamt übermittelten Einheitswertaktes**

(betreffend die Liegenschaft EZ 100, Gst. Nr. 600/01) geht folgendes hervor:

Mit Bescheid vom 9. 3. 2005 der Stadtgemeinde STadt wurde den Antragstellern bzw. Bauwerbern Mag. C und Andrea K die „*Baubewilligung für die Errichtung eines Zubaues und die Vornahme baulicher Änderungen beim bestehenden Wohnhaus Kstraße 1c, für die Errichtung eines Garagengebäudes, einer freistehenden Mauer, eines Schwimmbeckens und von Hauskanalanlagen und der Veränderung der Höhenlage des Grundstückes um 1,5 m*“ erteilt. Dem Bescheid liegen der Antrag der Ehegatten K vom 29. 9. 2004 und die Baupläne der Architekten Ing & Ing aus September 2004 (bzw. der Änderungen von Dezember 2004) zu Grunde.

Aus den im Akt aufliegenden Einreichplänen geht hervor, dass es sich bei dem Zubau um einen in moderner Bauweise mit Flachdach in den Hang gebauten direkt an die bestehende Doppelhaushälfte angeschlossenen (bzw. in diese integrierten) Baukörper mit drei Ebenen (Kellergeschoß, Erdgeschoß und Obergeschoß) und einen in Erdgeschoßebene befindlichen großzügigen Außenbereich mit Terrassenflächen und einem südseitig situierten Swimmingpool (rund 11 m lang, 4 m breit und 1,65 m tief) sowie einer freistehenden Garage (für drei Autoabstellplätze im Ausmaß von rund 50 m²) an der Ostseite des Grundstückes handelt.

Die in den Akten aufliegenden Pläne weisen folgende Nutzflächen aus:

Nutzflächenaufteilung laut Baupläne - Bewertungsakt						
	m ²		m ²		m ²	m ²
Untergeschoß:		Erdgeschoß:		Obergeschoß:		
Alte Doppelhaushälfte - Wohnräume	43,5	Alte Doppelh.	87,50	Galerie alt	13,8	Altbau 144,80
Schlafen	9,1	Wohnen	56,30	Wohnen/Kü	34,1	Zubau 99,50
DU/WC	9,2			Bad	8,3	Zubau 17,50
				Schlafen	12,4	Zubau 12,40
Gang	41,9	Foyer	28,80	Galerie neu	12,4	Zubau 83,10
				Empore	41,9	Zubau 41,90
						Wohnfl. 399,20
Alte Doppelhaushälfte Kellerr/	44					Keller alt 44
Technikraum/Weinkeller	10	Garage	58,30			Keller/Gar. neu 68,30
Fitness/Tischtennis (18,4+29,3)	47,7					Fitness KG neu 47,70
Arbeitsraum/Vorraum (17,4 +7)	17,4					AR KG neu 17,40
	222,8		230,90		122,9	576,60
nutzbare Außenflächen rd 1.000 m ² (Gesamtgrundfläche 1.332 m ² abzgl. Bebaute Fläche lt Baubeschreibung (173,3+Garage 58,4) + Altbau (90 m ²))						
nutzbare Außenflächen zusätzlich rund 1.000 m ² F-straße						

(20) Aus einer Ansicht unter doris. gv. at (Liegenschaftsdatenbank des Landes OÖ) ist ersichtlich, dass der neue Trakt unmittelbar an die Doppelhaushälfte angebaut wurde (wobei keine Abtrennung der bestehenden Doppelhaushälfte vom anderen Doppelhaus erfolgt ist). Südseitig in der Mitte des Gebäudes befindet sich der Pool. Nordseitig sind vor dem langgestreckten Haus Terrassen und die am nachträglich erworbenen Grundstück Fstraße errichteten Gartenanlagen sowie neben der Garagenzufahrt ein tennissplatzähnliches Feld situiert.

2.6. Entwicklung der Investitionskosten

(21) Aus den Anlagenverzeichnissen der Jahresabschlussberichte lässt sich folgende Entwicklung der Investitionskosten (und Abschreibungen) bis zum Jahr 2009 entnehmen:

	Kto 2010 Grundstück	Kto 2200 Gebäude	Summe	Kto 2700 Garten	Kto 3000 unbeb. Grst.**)	Konto 7110 Anlagen in Bau	AHK Summe	Afa Gebäude kto 2200	Buchwert
	€	€	€	€	€	€	€	€	€
Planungskosten 2004 = 31.12.2004						16.816,56	16.816,56		
Erwerb KStr. Apr. 2005 (Kaufpreis + Nebenkosten *)	287.940,00	216.060,00	504.000,00						
Abbruchkosten 2005	18.627,60	14.052,40	32.680,00						
Planungs- + Errichtungskosten 2005						14.843,75	14.843,75		
Stand Investitionskosten 31.12.2005	306.567,60	230.112,40	536.680,00			20.155,27	20.155,27	-3.419,27	
Zugang 2006					222.619,00	51.815,58	588.495,58	-3.419,27	585.076,31
Errichtungskosten 2006						537.408,20	537.408,20	-3.451,52	
Stand Investitionskosten 31.12.2006	306.567,60	230.112,40	536.680,00		222.619,00	589.223,78	1.348.522,78	-6.870,79	1.341.651,99
Errichtungskosten 2007				84.426,77		280.923,13	365.349,90	-12.680,21	
Übertrag 2007	14.843,75	855.303,16	870.146,91			-870.146,91	0,00		
Stand 31.12.2007	321.411,35	1.085.415,56	1.406.826,91	84.426,77	222.619,00	0,00	1.713.872,68	-19.551,00	1.694.321,68
Zugänge 2008		2.305,83	2.305,83	7.318,26	0,00	0,00	9.624,09	-22.187,42	
Stand 31.12.2008	321.411,35	1.087.721,39	1.409.132,74	91.745,03	222.619,00	0,00	1.723.496,77	-41.738,42	1.694.321,68
Zugänge 2009			0,00	12.975,42			12.975,42	-22.863,87	
	321.411,35	1.087.721,39	1.409.132,74	104.720,45	222.619,00	0,00	1.736.472,19	-64.602,29	1.671.869,90
Afa 2005: 0,75% von 4.300,00 + 1,5 % von 225.812,4	3.419,44	lt AVZ 3.419,27			*) Aufteilung im Verhältnis 57 % Grund + 43 % Gebäude				
Afa 2006: 1,5 % von € 230.112,40	3.451,69	lt AVZ			**) betrifft F-straße 993 m²				
Afa 2007: 1,5 % von € 230.112,40	3.451,69								
0,75 % von Zug. € 855.303,16	6.414,77								
Summe Gebäude	9.866,46								
3,33 % von Zug. € 84.426,77 (Garten)	2.814,20								
	12.680,66	lt AVZ 12.680,21							
Afa 2008: 1,5 % von € 1.087.668,56 - Gebäude	16.315,82								
3,33 % von € 7.318,26 (Garten Zug.)	243,70								
6,67 % von € 84426,77 (Garten EB)	5.627,89								
	22.187,41	lt AVZ 22.187,42							
Afa 2009: 1,5 % von € 1.100.890,98 - Gebäude	16.315,82								
6,67 % von € 91.745,03 (Garten EB)	6.116,27								
3,33 % von 12.975,42 (Garten Zug.)	432,47								
	22.864,57	lt AVZ 22.863,87							

2. 7. Die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Stiftung stellt sich laut den aufliegenden Jahresabschlüssen wie folgt dar:

(22) **Bilanzstruktur** der Geschäftsjahre 2004 bis 2009

	31.12.2004	31.12.2005	31.12.2006	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009
	€	€	€	€	€	€
AKTIVA:						
Anlagevermögen:						
Grundstücke/Gebäude	0,00	533.260,73	752.428,21	1.694.321,68	1.681.758,35	1.671.869,90
Anlagen in Bau	16.816,56	51.815,58	589.223,78	0,00	0,00	0,00
Geschäftsausstattung	0,00	0,00	0,00	6.148,10	5.464,98	4.781,86
Beteiligung	13.626,15	18.168,20	18.168,20	18.168,20	18.168,20	18.168,20
Umlaufvermögen:						
Sonstige Forderungen	3.727,30	3.043,65	46.035,03	18.083,19	13.804,04	14.206,69
Guthaben Banken	48.192,66	101.749,93	44.135,86	235.084,45	665.606,43	994.568,71
Summe Aktiva	82.362,67	708.038,09	1.449.991,08	1.971.805,62	2.384.802,00	2.703.595,36
PASSIVA:						
Eigenkapital:						
Stiftungsstammvermögen	83.626,15	83.626,15	83.626,15	83.626,15	83.626,15	83.626,15
Bilanzgewinn, -verlust	-6.644,98	109.779,86	376.540,50	789.014,67	1.558.486,27	1.986.731,19
Rückstellungen	1.051,50	5.741,63	8.440,98	7.663,48	11.500,00	3.800,00
Verbindlichkeiten LL *)	0,00	504.000,00	507.043,00	517.160,87	504.000,00	504.000,00
Verbindlichkeiten Bet. Unternehmen	0,00	0,00	250.000,00	350.000,00	1.097,57	1.097,57
Sonstige Verbindlichkeiten **)	4.330,00	4.890,45	224.340,45	224.340,45	226.092,01	124.340,45
Summe Passiva	82.362,67	708.038,09	1.449.991,08	1.971.805,62	2.384.802,00	2.703.595,36
*) hievon Kaufpreis K.str. 1c/3 an Ehegatten K		504.000,00	504.000,00	504.000,00	504.000,00	504.000,00
**) hievon Kaufpreis F-str. - Ehegatten K			219.450,00	219.450,00	219.450,00	119.450,00

(23) Die **Ertragslage** der Stiftung stellt sich laut den Gewinn- und Verlustrechnungen seit Gründung bis 2009 folgendermaßen dar:

	2004	2005	2006	2007	2008	2009
	€	€	€	€	€	€
Mieterlöse	0,00	9.600,00	14.400,00	21.600,00	32.400,00	28.800,00
Erlösabgrenzungen					-2.550,48	1.050,48
Betriebskosten	0,00	0,00	1.453,41	900,00	1.578,62	1.949,52
	0,00	9.600,00	15.853,41	22.500,00	31.428,14	31.800,00
Sonstige Erträge (Auflösg Rüst)						3.000,00
Abschreibungen Gebäude Kstr.	0,00	-3.419,27	-3.451,52	-9.865,98	-16.315,82	-16.315,03
Abschreibungen Grundstückseinrichtg			0,00	-2.814,23	-5.871,60	-6.548,84
Afa BGA + GWG	0,00	-257,88	0,00	-683,12	-683,12	-683,12
Übrige Aufwendungen:						
direkter Aufwand iZm Vermietung						
Grundsteuer			-150,85	-442,37	-442,37	-442,37
Betriebskosten			-344,14	-532,15	-532,15	-532,15
Instandhaltung			-930,54		-686,70	-4.854,35
Sachversicherungen					-358,44	-1.471,03
Sonstige						
Gebühren/Abgaben	-5.663,00	-4.408,14	-129,10	-169,28		-237,60
Beratungskosten, Büro-Verwaltung	-1.000,00	-4.222,00	-2.439,00	-5.157,40	-3.250,00	-6.168,49
Sonstige Aufwendungen:	-342,44	-330,54	-98,33	-102,95	-265,62	-278,00
Betriebserfolg	-7.005,44	-3.037,83	8.309,93	2.732,52	3.022,32	-2.730,98
Beteiligungserträge	0,00	120.000,00	250.000,00	400.000,00	748.902,43	400.000,00
Zinserträge	411,96	607,66	10.177,83	11.878,22	18.856,46	30.975,90
Zinsaufwand		-54,68	0,00	0,00	0,00	0,00
Ertragsteuern	-51,50	-1.090,13	-1.727,12	-2.136,57	-1.309,61	0,00
Jahresgewinn/-verlust	-6.644,98	116.425,02	266.760,64	412.474,17	769.471,60	428.244,92
kumulierter Bilanzgewinn	-6.644,98	109.780,04	376.540,68	789.014,85	1.558.486,45	1.986.731,37
EK v+V lt Köst-Erklärungen/Bescheide	0,00	4.056,67	6.908,48	8.546,68	5.238,42	-97,37

Die Beteiligungserträge betreffen Ausschüttungen aus dem von den Stiftern der Stiftung zugewendeten 50%igen Geschäftsanteil an der M GmbH.

(24) Die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden laut den Beilagen zu den Körperschaftsteuererklärungen wie folgt ermittelt:

Einnahmen/Ausgabenrechnungen zu Vermietung und Verpachtung (Beilage KÖST-Erklärungen)					
	2005	2006	2007	2008	2009
	€	€	€	€	€
Mieterlöse	9.600,00	14.400,00	21.600,00	28.800,00	28.800,00
Betriebskosten	0,00	0,00	1453,41	1.578,62	1.949,52
	9.600,00	14.400,00	23.053,41	30.378,62	30.749,52
Abschreibungen Gebäude	-3.419,27	-3.451,52	-9.865,98	-16.315,82	-16.315,03
Abschreibungen Grundstückseinrichtg		0,00	-2.814,23	-5.871,60	-6.548,84
Grundsteuer + Bodenwertabgabe		-150,85	-442,37	-442,37	-442,37
Kanal + Abfallgebühr		-344,14	-532,15	-532,15	-532,15
Instandhaltung	-250,00	-930,54		-686,70	-4.854,35
Sachversicherungen				-358,44	-1.471,03
Gebühren	-913,64	-129,10	-169,28		
GWG	-257,88				
Afa Büroeinrichtung			-683,12	-683,12	-683,12
Beratung/Fachliteratur/ Zinsen+Spesen/So.	-702,54	-2.485,37		-250,00	
Überschuss	4.056,67	6.908,48	8.546,28	5.238,42	-97,37

3. Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat

(25) Mit **Bescheid vom 24. Jänner 2008 setzte** der unabhängige Finanzsenat nach vorheriger Zustimmung der Bw. bzw. des steuerlichen Vertreters das Verfahren **gemäß § 281 BAO aus**, da im Jahr 2007 eine Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof zur Frage der Unternehmereigenschaft einer Stiftung bei Vermietung von nach den Bedürfnissen der Stifter/Begünstigten angeschafften/errichteten Luxusimmobilien an diese nahestehenden Personen eingebracht wurde. Der Verwaltungsgerichtshof hat zu dieser Thematik mit Erkenntnissen vom 7. Juli 2011 (2007/15/0255) und 19. Oktober 2011 (2008/13/0046) entschieden. Daraufhin wurde das gegenständliche Verfahren fortgesetzt.

(26) Mit **Ergänzungsersuchen vom 2. März 2012** verwies die Berufungsbehörde auf die in den oben zitierten Entscheidungen dargelegte Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes, wonach bei Vermietungen von Wohnliegenschaften zwischen einer Stiftung und deren Stiftern oder Begünstigten die Beurteilung der Unternehmereigenschaft danach zu erfolgen hat, ob die Stiftung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein marktkonformes Verhalten an den Tag gelegt hat.

Nach Wiedergabe der unter Punkt 2. beschriebenen, den Akten des Finanzamtes entnommenen Sachverhaltsgrundlagen wurde folgendes ausgeführt:

„1.) Im Firmenbuch ist ein Nachtrag zur Stiftungsurkunde vom 20.10. 2004 eingetragen. Dieser befindet sich nicht in den Akten des Finanzamtes. Um Übermittlung wird ersucht!

2) Gemäß § 4 (8) der Stiftungszusatzurkunde sind über sämtliche Sitzungen des Stiftungsvorstandes Protokolle anzufertigen bzw. können nach § 4 (9) der Stiftungszusatzurkunde Vorstandsbeschlüsse auch auf schriftlichem Weg gefasst werden. Um Übermittlung aller Sitzungsprotokolle und schriftlichen Beschlüsse des Vorstandes ab Errichtung der Stiftung im Jahr 2004 bis Ende des Jahres 2007 wird ersucht.

3.) Um Übermittlung der im Kauf- und Mietvertrag angeführten richterlichen Genehmigung nach § 17 Abs. 5 PSG des Liegenschafts Kaufvertrages und des Mietvertrages wird ersucht.

4.) Unter den Bewertungsgrundlagen des Gutachtens des Sachverständigen Ing. Mag. SV1 betreffend den angemessenen Mietzins sind ergänzend zu den im Gutachten betreffend die Verkehrswertermittlung angeführten Grundlagen (Besichtigung, Grundbuchsauszüge, Lage- und Mappenpläne, Einsicht in Bauakt, Plan betreffend die Doppelwohnhälfte Kstraße 1c aus Oktober 1994, Flächenwidmungsplan, Vermessungsurkunde 30. 7. 2004, Fotos, Vergleichspreise, Fachliteratur) ein Einreichplan und eine Grobkostenschätzung zum Objekt Kstraße 3 vom 29. 9. 2004 der Architekten Ing&Ing genannt. Dazu liegen der Abgabenbehörde aus den Einheitswerten die genannten Baupläne sowie die mit 9. 3. 2005 an die Ehegatten K erteilte Baugenehmigung der Stadtgemeinde STadt vor, nicht jedoch die Grobkostenschätzung.

Um Übermittlung der im Gutachten angegebenen Grobkostenschätzung der Architekten aus dem Jahr der Planerstellung (Herbst 2004) wird ersucht!

5.) Es wird um genaue Aufstellung der Nutzflächen des vermieteten Objektes nach Umbau bzw. um Überprüfung der unter Punkt 2.5. aus den Bewertungsakten entnommenen Flächenangaben ersucht.

6.) Laut den Angaben in den Jahresabschlussberichten (siehe Punkt 2.6.2.) betragen die Investitionskosten für das Objekt Kstraße 1c/3 bis zum Jahresende 2006 € 536.680,00 zzgl. Anlagen in Bau € 589.223,78. Im Jahr 2007 (offensichtlich Jahr der Fertigstellung) hat sich die Investitionssumme insgesamt auf rund 1,5 Mio € erhöht (hievon Grund 321 TEUR, Gebäude 1085 TEUR und Außenanlagen 85 TEUR, die bis Ende 2009 noch um weitere 105 TEUR gestiegen sind).

Sind in den Gebäudекosten auch Einrichtungsgegenstände enthalten? Um Übermittlung einer Aufstellung und der Rechnungen zu den im Jahr 2007 von der Position Anlagen in Bau (Jahr 2005 Zugänge € 14.843,75 + € 20.155,27, Jahr 2006 Zugänge € 537.408,20 und Jahr 2007 Zugänge € 280.923,13) auf die Position Gebäude übertragenen Investitionskosten wird ersucht!

7.) Wann genau erfolgte die Übergabe und der Bezug des neuen (umgebauten) Objektes? Gibt es dazu Übergabeprotokolle?

8.) Wurden seitens der Stiftung vor Abschluss des Mietvertrages Ertragsprognosen bzw. Renditeberechnungen zum (umgebauten) Objekt Kstraße 1 c und 3 aufgestellt? Welche Erträge bzw. Renditen wurden langfristig aus der Vermietung des Objektes Kstraße 1c und 3 erwartet? Um Vorlage der Prognoserechnungen wird ersucht!

Welche Investitionssummen wurden den Prognoserechnungen zu Grunde gelegt?

Welche Planungen bestanden hinsichtlich der Finanzierung der veranschlagten Objektkosten?

In den Jahresabschlussberichten für die Jahre 2005 bis 2007 werden unter den Verbindlichkeiten Kaufpreisschulden an die Verkäufer (Ehegatten K.) ausgewiesen. Dabei handelt es sich mit € 504.000,00 um die Kaufpreisschuld für das Objekt Kstraße gemäß Kaufvertrag vom 20. April 2005 und mit € 219.450,00 um Verrechnungsschulden betreffend das Objekt Fstraße. Bestehen Vereinbarungen zwischen der Stiftung und den Ehegatten K über die Rückzahlung und die Verzinsung? (In den Gewinn- und Verlustrechnungen werden dazu keine Zinsaufwendungen ausgewiesen.)

Die Errichtungskosten der Jahre 2005 und 2006 wurden laut den Jahresabschlussberichten offensichtlich ausschließlich mit Finanzmitteln (Ausschüttungen und Kredite) des Beteiligungsunternehmens finanziert. Im Jahresabschluss 2006 werden (erstmalig) Verbindlichkeiten gegenüber dem Beteiligungsunternehmen mit € 250.000,00 ausgewiesen. Gab es dazu Vereinbarungen (betreffend Rückzahlung, Verzinsung)?

9) Laut Jahresabschlussbericht und Anlageverzeichnis (Konto 3000) wurde im Jahr 2006 die Liegenschaft Fstraße (993 m², EZ 200 KG HH, Gst. Nr. 687/13) zu einem Kaufpreis von € 222.619,00 von den Personen V erworben. Laut den Angaben im Lagebericht handelt es sich um eine Liegenschaft in unmittelbarer Nachbarschaft zum Objekt Kstraße.

Aus der Berufung bzw. Stellungnahme der Betriebsprüfung geht hervor, dass diese Liegenschaft der Wertsteigerung der bebauten Nachbarliegenschaft dienen sollte und als Garten zum (neu bebauten) Grundstück Kstraße 1c/3 genutzt wird. Gibt es dazu einen gesonderten Mietvertrag bzw. wurde der Mietvertrag aus dem Jahr 2005 diesbezüglich geändert? Um Übermittlung einer allfälligen Mietvereinbarung bzw. einer Änderung des bestehenden Mietvertrages wird ersucht.

Im Jahresabschluss 2006 und 2007 ist unter der Position Sonstige Verbindlichkeiten eine Verrechnungsschuld iHv € 219.450,00 gegenüber den Ehegatten K betreffend den Erwerb Fstraße ausgewiesen. Woraus resultiert diese Verrechnungsschuld (lt Kaufvertrag werden als

Verkäufer die Namen V angegeben- erfolgte die Kaufpreiszahlung von den Ehegatten K)? Wird diese Schuld verzinst? Wann ist die Rückzahlung geplant?

10) Gab es nachträgliche (mündliche oder schriftliche) Änderungen zum Mietvertrag vom 20. April 2005? Seitens der Berufungsbehörde sind die in den Gewinn- und Verlustverrechnungen ausgewiesenen Miet- und Betriebskosteneinnahmen nicht nachvollziehbar. Um Stellungnahme bzw. Aufgliederung der Einnahmen der Jahre ab 2006 wird ersucht. Weiters wird um Bekanntgabe ersucht, welche Kosten in den Jahren ab 2006 als Betriebskosten weiterverrechnet wurden.

11) Angemerkt wird, dass seitens der Berufungsbehörde Zweifel darüber bestehen, ob die vom Gutachter festgestellte Miete in Höhe von 1.800,00 € p.m. für den später errichteten Um- bzw. Zubau, der nicht nur zu einer erheblichen flächenmäßigen Ausweitung der Nutzflächen von ursprünglich rund 180 m² auf über 500 m² (inklusive Kellergeschoßausbau und Garagenneubau) geführt hat, sondern mit der aus den Plänen ersichtlichen Bauausführung auch eine deutlich verbesserte Wohnqualität und Nutzungen von zusätzlichen Außenanlagen (Swimmingpool, großzügige Terrassenanlagen und zusätzliche Gartenflächen) zur Folge hatte als angemessen anzusehen ist.

Auch wenn – wie der Gutachter darlegt bei Luxusobjekten – die Ermittlung des Mietzinses durch Bezugnahme auf die Investitionskosten nicht den Gegebenheiten am Immobilienmarkt entsprechen mag, für Luxusobjekte wie das gegenständliche die Erhöhung des Entgelts nicht beliebig nach oben steigerbar ist und eine Mietendeckelung bestehen mag, so erscheint der Berufungsbehörde im gegenständlichen Fall die Diskrepanz zwischen der Miete vor dem Umbau (nämlich € 1.200,00 p.m. bei Investitionskosten in Höhe von rund € 530.000,00) und nach dem Umbau (1.800,00 p.m. bei Investitionskosten in Höhe von rund € 1.500.000,00 nach Fertigstellung im Jahr 2007 sowie der Mitbenutzung des erworbenen Nachbargrundstückes) unverhältnismäßig.

Zu der vom Gutachter angewendeten (weiter gefassteren) Vergleichswertmethode wird festgehalten, dass zu Beweis Zwecken für die Abgabenbehörde eine Nachprüfbarkeit gegeben sein muss, was aber im gegenständlichen Fall bei dem bloßen Hinweis auf Wohnhäuser und Villen mit gehobener Ausstattung und fehlender Offenlegung der genauen Adressen nicht möglich ist.

Dazu wären im Gutachten Angaben zur genauen Lage, zum Alter und Bauzustand und den allfälligen Bestand von vergleichbaren Außenanlagen (wie Swimmingpool) zu den genannten Objekten notwendig gewesen.

Zweifel an der Vergleichbarkeit der angegebenen Objekte ergeben sich nach Ansicht der Berufungsbehörde aber auch deshalb, weil diese wesentlich geringere Wohnnutzflächen und Grundstücksflächen als die gegenständliche Wohnimmobilie aufweisen.

Auch nimmt der Gutachter bei der Ermittlung des Mietzinses nicht auf die vorgebrachte flexible Nutzungsmöglichkeit Bedacht (Verweis auf die Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Stellungnahme vom 2. Juli 2007, wonach mit einer anspruchsvollen Bebauung ein flexibles Nutzungskonzept - durch Bereitstellung eines großzügigen Einfamilienhauses und der schnell möglichen modularen Aufteilung der Nutzflächen auf mehrere kleinere Wohneinheiten mit geringen Eingriffen/Aufwand ohne kapitälem Umbau – verfolgt worden und damit eine attraktive und flexible Vermietbarkeit langfristig gesichert, das Risiko von Leerständen minimiert und eine Wertsteigerung nach menschlichen Ermessen inhärent sei).

Was Vergleichsobjekte betrifft, so wird laut Internetrecherchen (siehe Beilage - www.immopreise.at) aktuell beispielsweise eine moderne Villa in Ort (Baujahr 1970, 2010 generalsaniert, Wohnfläche 300 m² mit Swimmingpool) zu einer Miete von € 2.750,00 p. m (Kaltmiete ohne Betriebskosten) angeboten (. Unter Berücksichtigung der

Mietensteigerungen für Wohnungen mit einem frei vereinbarten Mietzins mit sehr gutem Wohnwert (über 60 m²) im Bezirk Hauptstadt – Land laut Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer von € 6,70/m² (im Jahr 2007) auf € 8,30 (im Jahr 2011) ergibt sich für dieses Objekt noch immer ein deutlich höherer Wert als der im Gutachten angeführte Mietzins.

Dass für ein derart anspruchsvolles Objekt (mit der geschilderten Möglichkeit einer Aufteilung auf mehrere Wohneinheiten ohne größeren Umbauaufwand) nur eine Miete von höchstens € 1.800,00 erzielbar sein soll erscheint der Berufungsbehörde nicht nachvollziehbar.

Der VwGH hat in der Entscheidung vom 7. 7. 2011, 2007/15/0255 ausgesprochen, dass Immobilien mit einer gehobenen (und im dort zugrundeliegenden Sachverhalt ebenfalls auf die Bedürfnisse des Mieters zugeschnittenen) Ausstattung ein Vergleich mit Richtwertmietzinsen fehlt geht und verweist hinsichtlich der Ermittlung einer angemessenen Miete auf die Entscheidung vom 23. 2. 2010, 2007/15/0003. Dort merkt das Höchstgericht zur Bemessung des Mietentgeltes für ein Wohnhaus mit überdurchschnittlicher Ausstattung und Nutzfläche an, dass „sich die angemessene Höhe daraus ableitet, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet“.

Der VwGH geht daher offensichtlich 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, und erachtet eine an der Investitionssumme orientierte Mietenrendite eher den Marktverhältnissen Rechnung tragend als mit einer Ableitung von Vergleichspreisen (zumal es bei derartigen Objekten in der Regel keine Vergleichsobjekte gibt, was der Gutachten auch im gegenständlichen Gutachten anführt).

Der VwGH hat in der oben genannten Entscheidung schließlich festgestellt, dass die konkret von der Behörde herangezogene Ermittlung einer marktkonformen Miete (Umkehrung des Ertragswertverfahrens) für Luxusimmobilien, deren Errichtung auf die besonderen Bedürfnisse der künftigen Mieter abgestellt ist, eine gängige Methode darstellt.

Eine derartige Berechnung würde im gegenständlichen Fall bei Heranziehung des niedrigsten, empfohlenen Zinssatzes für Wohnobjekte in Bestlagen folgende angemessene Miete ergeben:

Anschaffungs- und Herstellungskosten Gebäude			Haus/Außenanlagen
Anteiliger Kaufpreis K-Straße 1c	230.112,40		
Errichtungskosten bis 2006	589.223,78		Inv. Kosten gesamt
	819.336,18		Gebäude rd 1,2 Mio€
Liegenschaftszinssatz 2,5 %			
Nutzungsdauer 67 Jahre (Afa 1,5 %)			
Ertragsvervielfacher Rentenbarwert =	32,35	25.327,34	37.094,28
Grundwert:			
Anteiliger Kaufpreis K-Straße 1c	321.411,35		
inklusive Abbruchkosten			
Zinssatz 2,5 %		8.035,28	8.035,28
Jahresreinertrag	91%	33.362,62	45.129,56
Mietausfallrisiko	2%	733,24	991,86
Instandhaltung	5%	1.833,11	2.479,65
Verwaltungskosten	2%	733,24	991,86
Miete	p.a.	36.662,21	49.592,93
	p.m.	3.055,18	4.132,74
Ansatz für F-Straße			
Kaufpreis Grund	222.619,00		
Liegenschaftszinssatz 2,5 %		5.565,48	5.565,48
	p.a.	5.565,48	5.565,48
	p.m	463,79	463,79

Mit der im Mietvertrag vereinbarten Miete bzw. den in der GuV erfassten Einnahmen von rund 30 TEUR p.a ergibt sich bei Anwendung dieser Berechnungsmethode im gegenständlichen Fall unter Zugrundelegung von Investitionskosten in Höhe von 1,5 Mio € (Grund 0,3 Mio € und Gebäude 1,2 Mio €) eine Nettorendite von weniger als 2 %."

Abschließend wurde angemerkt, dass die Berufungsbehörde auch die Möglichkeit der Einholung eines Gutachtens in Erwägung zieht, die endgültige Entscheidung über die Notwendigkeit eines Gutachtens aber erst nach Vorliegen der Beantwortung des Ergänzungsersuchens und der angeforderten Unterlagen/Aufklärungen getroffen wird.

(27) Nach mehreren Fristverlängerungen langte am **30. Juli 2012** ein Antwortschreiben mit den nachfolgenden Ausführungen und Unterlagen ein.

(Anmerkung: Bei den kursiv gekennzeichneten Textpassagen handelt es sich um wortidentische Wiedergaben aus dem Antwortschreiben bzw.um die übermittelten Unterlagen, bei den nicht kursiv gestellten Passagen um Zusammenfassungen der Inhalte aus den Unterlagen.)

1. Nachtrag zur Stiftungsurkunde vom 20. 10. 2004 in der Anlage

Laut dem übermittelten Nachtrag wurden gegenüber der Stiftungsurkunde vom 5. August 2004 neben Änderungen in § 2 betreffend Stiftungsvermögen das Recht auf Vornahme von weiteren Nachstiftungen ergänzt, in § 7 Stiftungsvorstand die Funktionsdauer mit mindestens 1 Jahr und höchstens 5 Jahren festgelegt und in § 11 Stiftungsbeirat dessen Mindestanzahl mit 2 Personen, die erhöht werden kann, geregelt. Weiters wurden die Bestimmungen in § 13 Stiftungsbegünstigte neu gefasst. Diese lauten nunmehr:

„(1) Die Begünstigten werden zu Lebzeiten des Erststifters Mag. C K von diesem festgestellt. Der Erststifter kann dabei nicht nur die Personen der Begünstigten, sondern auch die Höhe der jeweiligen Begünstigung und die Dauer der Begünstigtenstellung nach seinem Ermessen feststellen, sowie derart festgestellte Begünstigtenstellungen auch wieder in jeder Richtung einschränken oder für beendet erklären. Der Erststifter ist weiters berechtigt, auch durch letztwillige Verfügung Begünstigte, allenfalls samt der jeweiligen Höhe der Begünstigung und der Dauer der Begünstigtenstellung, festzustellen.

(2) Nach dem Ableben des Stifters treten an dessen Stelle seine unmittelbaren Nachkommen gerader Linie....Hat der Stifter Mag. C K durch letztwillige Verfügung dieses Recht zur Feststellung der Begünstigten einem anderen als den unmittelbaren Nachkommen zukommen lassen, wird der Begünstigte durch diese Person festgestellt. ..

(3) Sollten keine Nachkommen in gerader Linie vorhanden sein, geht das Recht auf Feststellung der Begünstigten auf den Beirat über. Ist ein Beirat nicht eingerichtet, hat der jeweils bestellte Stiftungsvorstand durch einstimmigen Beschluss eine Person, die Begünstigte feststellen kann, jeweils für eine Dauer von höchstens 10 Jahren zu bestimmen.

(4) Die Begünstigten haben keinen klagbaren Anspruch auf Zuwendungen."

2. Protokoll über die Vorstandssitzung vom 5. Februar 2009, welches unter anderem Aussagen zum berufungsgegenständlichen Mietvertrag beinhaltet

Im beigelegten Protokoll ist neben der Präsentation des Jahresabschlusses 2007 und der Entwicklung der Vermögens- und Ertragslage zum Mietvertrag konkret folgendes ausgeführt:

„Am heutigen Tag wurde eine vorbereitete Ergänzung des Mietvertrages hinsichtlich des Hauses Kstraße mit den Ehegatten K unterfertigt. Für die Überprüfung der Angemessenheit der Miete wurde auch bereits vor einiger Zeit ein Ergänzungsgutachten des Immobiliensachverständigen Mag. SV1 eingeholt, welcher einen angemessenen Mietzins von € 1.800,00 plus Umsatzsteuer und Betriebskosten festlegt. Seitens des Stiftungsvorstandes wurde darauf hingewiesen, dass dies aus der Sicht der Stiftung die Mindestgröße sei und keinesfalls unter diesem Betrag die Immobilie vermietet wird. Es wurde das Einvernehmen auf einen angemessenen Mietzins von € 2.400,00 plus Umsatzsteuer und Betriebskosten pro Monat festgelegt.

Die entsprechende Mietvertragsergänzung wurde unterfertigt und wird durch den Steuerberater der Gesellschaft beim Finanzamt angezeigt.

Weiters wird die Möglichkeit nochmals analysiert, die Immobilie an fremde Mieter zu vermieten und teilt der Stiftungsvorstand Dr. H mit, dass aus Sicht der Privatstiftung jedenfalls diese Immobilie an andere Mieter jederzeit vermietet werden könnte. Der Markt für eine derartige Vermietung von Immobilien entwickelt sich gerade im Umkreis Hauptstadt, insbesondere im X, sehr gut.

Die Privatstiftung ist aufgrund der Ereignisse am Finanzmarkt äußerst glücklich über die Entscheidung, in Wohnimmobilien zu investieren und nicht am Kapitalmarkt. Nicht zuletzt dadurch konnte das Vermögen der Privatstiftung gesichert veranlagt werden."

Das Protokoll ist von den Vorstandsmitgliedern Dr. S und Mag. G unterfertigt.

3. Beschluss des Landesgerichtes Hauptstadt, Abteilung Firmenbuch vom 2. 8. 2005 über die richterliche Genehmigung von Rechtsgeschäften gemäß § 17 Abs. 5 PSG

Im übermittelten Beschluss werden der Kaufvertrag vom 20. 4. 2005 einschließlich Nachtrag vom 8. 7. 2005 sowie der Mietvertrag vom 20. 4. genehmigt und unter dem Punkt Begründung folgendes ausgeführt:

„...Sowohl dem vereinbarten Kaufpreis als auch den Mietzinsträgen liegen Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen für Immobilien zugrunde, aus welchen sich die Verkehrsüblichkeit der vereinbarten Verträge ergibt.

Gemäß § 17 (5) PSG bedürfen Rechtsgeschäfte einer Privatstiftung ohne Aufsichtsrat mit einem Mitglied des Stiftungsvorstandes des Gerichts. Das Firmenbuchgericht kann solche Rechtsgeschäfte nur genehmigen, wenn diese nicht nachteilig für die Privatstiftung sind. Die Privatstiftung hat keinen Aufsichtsrat. Sämtliche Vorstandsmitglieder genehmigten die gegenständlichen Verträge durch Unterzeichnung.

Die zunächst noch bestehenden Unklarheiten darüber, welche Liegenschaft tatsächlich Kaufgegenstand ist, wurden durch Vorlage des Realteilungsvertrages vom 13. 1. 2005, des Gerichtsbeschlusses vom 24. 2. 2005 über die Eintragung der Realteilung sowie durch Vorlage von Plänen ausgeräumt. Weiters wurde ein im Kaufvertrag normierter, für die Privatstiftung nachteiliger Gewährleistungsausschluss sowie ein allgemeiner Anfechtungsverzicht mit Nachtrag zum Kaufvertrag vom 8. 7. 2005 aufgehoben, wodurch dem Verbesserungsauftrag vom 28. 6. 2005 entsprochen wurde.

Da die vorliegenden Rechtsgeschäfte nicht nachteilig für die X Privatstiftung sind, war spruchgemäß zu entscheiden und die Genehmigung zu erteilen.“

4. Im Bewertungsgutachten angeführte Grobkostenschätzung der Architekten Ing & Ing vom 9. Juni 2004 mit folgendem Inhalt:

Grobkostenschätzung - Stand 9. Juni 2004						
		Bruttogeschoss-			Schätzkosten	Schätzkosten €
	Nettonutzfläche	fläche inkl. Aussenr.	ATS/m² BGF	€/m² BGF	ATS v. 3.12.2003	vom 9.6.2004
	m²	m²				<u>Preisbasis 09.2003</u>
Untergeschoss	142	160	16000	1163	2560000	186042
Erdgeschoss	85	104	16000	1163	1664000	120928
Obergeschoss	106	148	16000	1163	2368000	172089
Zwischensumme exkl. Ust	333,28	412				479059
Garage	89	90	7000	509	630000	45784
Pool	40	40				43600
Umbau	10	10	13000	945	130000	9450
Gesamtsumme (exkl. Ust)	472,43	552				577893

(„Die Kostenschätzung wurde auf Basis einer herkömmlichen Fundierung erstellt. Kosten für etwaige Sondermaßnahmen auf Grund der uns zur Zeit nicht bekannten Bodenverhältnisse sind nicht in der Kostenschätzung enthalten. Kostenschätzung aufgrund des vorliegenden Planes ohne Abbruch, Einrichtung, Außenanlagen, Anschlusskosten und Honorare. Kostenschwankung +/- 15%“)

5. Mitteilung, dass die *aus den Bewertungsakten entnommenen Flächenangaben zum Gebäude wurden überprüft und für richtig befunden werden*

6. Kontoblätter des Kontos 7110 „Anlagen in Bau“ für die Jahre 2005, 2006 und 2007 mit Rechnungskopien (für die Jahre 2005 und 2006) zu den betragsmäßig größeren Positionen

Aus den Buchungstexten der übermittelten Kontoblätter geht hervor, dass die erfassten Anlagenaktivierungen Architektenleistungen, Baumeisterrechnungen, Elektro- und Heizungsinstallationen inklusive Haustechnik, Naturstein- und Parkettböden, Sanitäranlagen, Malerleistungen, Fassaden- und Holzbau, diverse Anschlussgebühren sowie die Außengestaltungen (Garten, Schwimmbad) betrafen. Möbel und Einrichtungsgegenstände waren bis auf einen geringen Betrag von rund € 6.422,92 (im Jahr 2007) nicht enthalten.

Im Detail ergibt sich aus den Buchungstexten folgender Inhalt:

Buchungen Kto 7110 - laut Text Kontoblätter	Summe	Planung/Anschluss	Abbruch	Garten/Außen inkl. Pool	Rest
	€	€	€	€	€
EB Planungskosten 2004	16.816,56	16.816,56			
Abbruchkosten	14.843,75		14.843,75		
Architektenhonorare/ Änderung Anschlüsse	20.155,27	20.155,27			
Stand 31.12.2005	51.815,58	36.971,83	14.843,75	0,00	0,00
Zugänge 2006 :					
Planungsleistungen (Gegenkonto 318001)	35.295,06	35.295,06			
Garten	8.697,00			8.697,00	
Edelstahlschwimmbad	19.095,00			19.095,00	
Rest 2006 (Baumeister, Fenster, Elektroinst., Fliesen, Maler, Holzbauarbeiten, diverse)	474.321,14				474.321,14
Stand 31.12.2006	589.223,78	72.266,89	14.843,75	27.792,00	474.321,14
Zugänge 2007:					
Planungsleistungen (Gegenkonto 318001)	5.177,98	5.177,98			
Garten /Außenbeleuchtung	53.983,50			53.983,50	
Edelstahlschwimmbad/Standbrause/Zubehör Schw.	37.734,24			37.734,24	
Änderung Freileitungsanschlüsse	12.789,99	12.789,99			
Rest 2007 (Installationen, Böden, Holzverbau, Heizung, Maler, Fenster, Fassade, Haustechnik)	255.664,19				255.664,19
	954.573,68	90.234,86	14.843,75	119.509,74	729.985,33
Umbuchung auf Gebäude Kto 2210	-855.303,16				
Umbuchung auf Garten Kto 2700	-84.426,77				
Umbuchung auf Grund (Abbruch) Kto 2010	-14.843,75				
	0,00				

Unter den **Punkten 7 bis 9** wird im **Antwortschreiben** folgendes ausgeführt:

7. Die Übergabe und der Bezug des neuen (umgebauten) Objektes erfolgten am 1. 1. 2007. Übergabeprotokolle dazu liegen uns nicht vor. Ab dem Monat Jänner 2007 wurde die monatliche Miete von bisher € 1.200,00 auf € 1.800,00 netto erhöht.

8. Am 31. 3. 2005 (somit vor Abschluss des Mietvertrages) wurde vom steuerlichen Vertreter eine **Ertragsprognose** mit einer Schätzung der Einnahmen und Ausgaben und dem sich daraus ergebenden Überschuss, die in der Anlage übermittelt wird, aufgestellt. Zu dieser Prognose wird angemerkt, dass zum damaligen Zeitpunkt mit dem Immobilienprojekt Kstraße 1c und 3 eine wesentliche Steigerung des Immobilienwertes erwartet wurde, welche in den vergangenen Jahren auch eingetreten ist.

Die zum 31. 12. 2006 bestehende Verbindlichkeit gegenüber dem Beteiligungsunternehmen in der Höhe von € 250.000,00 wurde durch eine im Jahr 2008 erfolgte Gewinnausschüttung an das Beteiligungsunternehmen bis auf einen kleinen Restbetrag zur Gänze ausgeglichen.

Die beigelegte Prognoserechnung enthält folgendes:

Schätzung Einnahmen-Ausgaben					
Annahme: Eigenkapitalfinanzierung - Betriebskosten wurden als Durchläufer behandelt und somit nicht angesetzt					
			Abbruchkosten	Gebäudezeit-	Wert
	m ²	€/m ² lt Gutachten	lt Gutachten	wert lt Gutachten	GESAMT
Grund	1332	299.700,00	11.760,00		287.940,00
Gebäude				215.871,00	215.871,00
Investitionen				500.000,00	500.000,00
davon Einrichtung					
Gesamtwert Liegenschaft					1.003.811,00
Ausgaben					
1,5 % Afa					10.738,07
Instandhaltung p.a. geschätzt					5.000,00
					15.738,07
Einnahmen					
monatliche Nettomiete p.m.		1.800,00			21.600,00
Überschuss Einnahmen/Werbungskosten					5.861,94

(Anmerkung: Ein Datum, wann diese Prognoserechnung erstellt wurde, ist darauf nicht enthalten.)

9. Nach dem Erwerb der Liegenschaft Fstraße im Jahr 2006 in unmittelbarer Nachbarschaft zum Objekt Kstraße wurde mit Datum vom **5. 2. 2009 ein Nachtrag zum Mietvertrag** zwischen der Stiftung und den Mietern schriftlich vereinbart. Der gesamte Mietzins beträgt ab 1. 7. 2007 € 2.400,00 monatlich. Mit Schreiben vom 27. 2. 2009 wurde der Nachtrag zum Mietvertrag beim Finanzamt für Gebühren angezeigt.

Hinsichtlich der Verrechnungsschuld in Höhe von € 219.450,00 gegenüber den Ehegatten K betreffend den Erwerb Fstraße erfolgte am 23. 11. 2009 eine Teilrückzahlung in Höhe von € 100.000,00. Der Restbetrag in Höhe von € 119.450,00 wurde seitens der Stiftung noch nicht beglichen. Eine Verzinsung ist nicht erfolgt.

Der beigelegte, von den Mietern und sämtlichen Vorstandsmitgliedern unterzeichnete Nachtrag zum Mietvertrag enthält folgende Angaben:

„I. Mietgegenstand: Zur bereits bestehenden Liegenschaft wurde zusätzlich das Grundstück Liegenschaft EZ 100, Grundbuch 77777 HH, Grundstücksnummer 687/13 ab 1. 7. 2007 vermietet.

II. Mietzins: Der gesamte Mietzins (inklusive indexierter Mietzinse) beträgt nunmehr ab 1. 7. 2007 € 2.400,00 monatlich, zuzüglich gesetzlicher MwSt. Die neue Basis für die Indexierung bildet nunmehr der verlautbarte Index (VPI 2000) des Monats Oktober 2008.

Alle sonstigen Bestimmungen des Mietvertrages vom 20. 4. 2005 bleiben aufrecht.“

10. Die **Entwicklung der Mieteinnahmen** stellt sich (unter Berücksichtigung des Nachtrages zum Mietvertrag vom 5. 2. 2009) wie folgt dar:

Von Jänner 2006 bis Juni 2007 beträgt die monatliche Miete € 1.200,00 netto. Von Juli 2007 bis März 2011 beträgt die monatliche Miete € 2.400,00. Aufgrund der Indexanpassung beträgt

die monatliche Miete ab April 2011 € 2.530,00. Übermittelt werden die entsprechenden Kontoblätter und die Belege zu den Betriebskostenverrechnungen. Die vom Gutachter festgestellte Miete in Höhe von € 1.800,00 wurde ab dem Monat April auf einen Wert von € 2.530,00 angehoben.

Beigelegt waren die Betriebskostenabrechnungen vom 5. Februar 2007 betreffend die Jahre 2005 und 2006 über € 1.453,41 (Grundsteuer € 150,85 + Verwaltungskostenpauschale § 22 MRG € 2,77/m² für 207,6 m² 20 Monate = € 958,42 + Kanal und Abfall € 344,14) zzgl. 10 % Mwst sowie vom 17. November 2008 betreffend das Jahr 2007 über € 1.578,62 (Grundsteuern Kstraße und Fstraße € 442,36, Kanal/Müll € 532,15 und Verwaltungskostenpauschale § 22 MRG € 2,91/m² für 207,6 m² = € 604,11) zzgl. 10 % Mwst.

Abschließend wurde ausgeführt, dass der Stiftungsvorstand sämtliche Vorkehrungen getroffen hat, um eine fremdübliche Vermietung der Immobilie zu gewährleisten. Insbesondere wurde bereits zum Stichtag 22. 10. 2004 somit vor Beginn der Bautätigkeit und vor Beginn der Vermietung) ein Gutachten zur Ermittlung des ortsüblich erzielbaren Mietzinses der Liegenschaft eingeholt hat.

(28) Am 13. **September 2012** wurden die **Unterlagen des Ermittlungsverfahrens** von der Referentin **an das Finanzamt zu einer allfälligen Stellungnahme** übergeben. Eine Gegenäußerung dazu erfolgte nicht.

(29) Nach telefonischer Vorankündigung wurden am **9. November 2012** die **Ladungen** zur mündlichen Verhandlung an die Parteien übermittelt

(30) Mit **E- Mail vom 26. November 2012** ersuchte die Referentin den steuerlichen Vertreter noch **um die Übermittlung der Konten zu den Miet- und Betriebskosteneinnahmen** sowie um Bekanntgabe, wann die Mieten und Betriebskosten in den Jahren ab 2005 tatsächlich bezahlt wurden. Weiters teilte die Referentin dem steuerlichen Vertreter in einem Telefonat mit, dass die hohen Baukostenüberschreitungen und die dazu fehlenden Vertragsvereinbarungen nicht fremdüblich seien.

(31) Aus den mit **Antwortmail vom gleichen Tag** übermittelten Kontoblättern geht folgendes hervor:

	2005	2006	2007	2008	2009
Mieterlöse - Konto 42020 Summe	€ 9.600,00	14.400,00	21.600,00	32.400,00	28.800,00
	5-12/05 (8 M.) je 1.200,00	1-12/06 (12 M.) je 1.200,00	1-6/07 à 1.200 + 7-12/07 à 1.800,00 +	12 Mo à 1.800,00 = 21.600,00 +	12 Mo à 2.400,00
			Forderung- Nachtrag 7-12/07 3.600,00	Forderung: Nachtrag 1-12/08 7.200,00 +	
				Nachtrag 6-12/07 € 3.600,00	
				(ohne Nachtrag 6-12/07: € 28.800,00)	
Zahlungen von Ehegatten Klar:					
€ 1.200,00 + 10 % = €1.320,00	5-9/05 à 1.320,00 = 6.600,00	1-12/06 je 1.320,00	1-6/07 je 1.320,00 und	1-12/08 je 1.980,00	1-12/09 € 2.640,00
€ 1.800,00 + 10 % = €1.980,00	wurden zur Gänze bezahlt 15.9.	bezahlt bis 5.d. jew. Monats	7-12/07 je 1.980,00 wurden	bezahlt bis 5.d. jew. Monats	bezahlt bis 5.d. jew. Monats
€ 2.400,00 + 10 % = €2.640,00	10-12/05 je 1.320,00 wurden		bezahlt bis 5.d. jew. Monats	Nz. 3.960,00 für 7-12/07 +	
€ 600,00 + 10 % = €720,00	bezahlt bis 5.d. jew. Monats			Nz 7.920,00 für 1-12/08	
				bezahlt am 11.12.08	
Betriebskostenerträge Konto 42030	€	1.453,41	900,00	1.578,62	1.949,52
		(Einbuchung Forderung)	(Forderung -geschätzt)	(Betr.kosten 2007 - Zahlung	(Betr.kosten 2008 - Zahlung
		Zahlung brutto 1.598,75 am 9.2.2007		brutto €1.894,34 am 24.11.08)	brutto € 2.144,47 am 24.11.08)
Konto 49900 Erlösabgrenzungen					
BK lfdes Jahr geschätzt/Forderung	€			1.949,52	3.000,00
Sorno BK-Abrechnung geschätzt Vj	€			-900,00	-1.949,52
Sorno Mietennachverrechnung 2007	€			-3.600,00	
				-2.550,48	1.050,48

Die Betriebskostenverrechnungen weisen folgende Detailpositionen aus:

Betriebskosten-Verrechnung:	2006	2007	2008
Grundsteuer/Kanal/Versicherung	494,99	974,51	1.332,95
Verwaltungsbeitrag 207,6 m² à 2,77 p.a für 20 Mo	958,42		
Verwaltungsbeitrag 207,6 m² à 2,91/2,97 p.a für 12 Mo		604,12	616,57
	1.453,41	1.578,63	1.949,52
inklusive 10 % Umsatzsteuer	1.598,75	1.736,49	2.144,47
	Rechnung vom 5.2.2007	Rechnung vom 17.11.2008	Rechnung v. 12.2.2009
	bezahlt 9.2.2007	bezahlt 24.11.2008	bezahlt 24.2.2009

Gleichzeitig gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass aus einer **mit 18. Jänner 2008** datierten Ergänzung des Gutachtens vom 8. November 2004, die erst bei einer nachträglichen Durchsicht der Unterlagen entdeckt und bisher versehentlich nicht vorgelegt worden sei, hervor gehe, dass die Miete in Höhe von € 1.800,00 auch nach dem durchgeführten Umbau vom Gutachter als fremdüblich festgestellt worden sei. Zur Beurteilung der Angemessenheit der Miete wurde die Einvernahme des Sachverständigen Ing. Mag. SV1 als Zeugen beantragt.

In der dazu übermittelten beigelegten **Gutachtensergänzung vom 18. Jänner 2008** ist ausgeführt, dass auftragsgemäß eine Aktualisierung des Gutachtens vom 18. November 2004 erfolgt sei, da das Objekt nunmehr fertiggestellt sei.

Bei den Grundlagen wurde im Wesentlichen auf die Daten (Größen, Flächenangaben, Befund) des bisherigen Gutachtens verwiesen und zur Wertermittlung mit der wortidenten Argumentation aus dem Gutachten vom 8. November 2004 wiederholt, dass bei großflächigen und hochwertigen Wohnliegenschaften am Immobilienmarkt eine Art Deckelung bestehe (fehlende Bereitschaft zur Zahlung höherer Mieten, da dies im Vergleich zur Eigenanschaffung unwirtschaftlich oder finanziell gar nicht möglich ist).

Ergänzend wurde angemerkt, dass sich aus der aktuellen Marktbeobachtung durchaus ähnliche und vergleichbare Werte wie jene im Vorgutachten ergeben hätten und bei den getroffenen gutachterlichen Ansätzen davon ausgegangen wird, dass es sich bei dem festgestellten Betrag von € 1.800,00 um den nachhaltig erzielbaren und ortsüblichen Mietzins

handeln würde, wobei nur kurzfristig abgeschlossene Mietverhältnisse, ideelle Wertbeimessungen und sogenannte Vorlieben einzelner Personen außer Betracht bleiben. (Eine Präzisierung der vergleichbaren Werte erfolgte nicht).

Als Nachweis wurden eine mit 9. April 2008 datierte, an die Stiftung adressierte Honorarnote des Sachverständigen über den Nachtrag mit einem Betrag von € 250,00 zzgl. 20 % Umsatzsteuer, zahlbar auf ein angegebenes Konto innerhalb von 14 Tagen, und auf Verlangen der Referentin auch die Buchungs- und Zahlungsnachweise zu dem nachträglich vorgelegten Gutachten aus dem Jahr 2008 übermittelt.

(32) Mit **Email vom 27. November 2012** ersuchte die Referentin um Präzisierung des Beweisthemas zur beantragten Zeugenladung, zumal die Angemessenheit der Miete ohnehin Gegenstand der übermittelten Gutachten gewesen sei.

(33) Mit **Email vom 28. November 2012** übermittelte der steuerliche Vertreter eine ergänzende rechtliche Stellungnahme. Nach Darstellung der allgemeinen Gesetzesgrundlagen, von verschiedenen Literaturmeinungen (Widermann, ZfS 2007,101 und Aigner/Tumpel in SWK 2011, 394 ff), die aus einer Zeit vor Ergehen der maßgeblichen Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes (7. 7. 2011, 2007/15/0255) stammen und der Kernaussagen aus dem VwGH-Erkenntnis vom 7.7.2011 werden darin folgende Kriterien für die Beurteilung der umsatzsteuerlichen Relevanz derartiger Nutzungsüberlassungen als maßgeblich dargestellt:

- *Fremdverhaltenskonforme Gestaltung des Mietverhältnisses (unabhängig davon, ob ein Naheverhältnis zwischen Bestandgeber und Bestandnehmer besteht). Dies umfasst unter anderem die Höhe des Mietzinses und den Inhalt des Mietvertrages*
- *Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Einnahmenerzielungsabsicht (=marktkonformes Streben nach Einnahmen)*
- *Vermietung als Ausfluss einer wirtschaftlichen Betätigung (das heißt im Umkehrschluss keine Erfüllung eines „bloßen“ Stiftungszweckes)*
- *Kein Vorliegen von Missbrauch im Sinne der EuGH-Rechtsprechung und BAO*

Der Vertreter führt zur gebotenen fremdverhaltenskonformen Gestaltung aus, dass nach der Literatur (Mayr, SWK 14/15/2012, S. 718) der Inhalt und die Umstände des Vertragsabschlusses sowie die tatsächliche Ausgestaltung relevant seien und dass in der zitierten VwGH-Entscheidung das nicht marktkonforme Verhalten vorrangig mit dem Vorliegen einer bloß mündlichen Vereinbarung mit den Mindestinhalten eines Mietvertrages und dem Fehlen eines Nachweises zur Angemessenheit des Mietzinses gestützt worden sei. Dies würde im gegenständlichen Fall aber nicht vorliegen, da ein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen worden sei und zur Fremdüblichkeit des Mietzinses sowohl vor Abschluss des Mietvertrages als auch nach Abschluss der Fertigstellungsarbeiten Gutachten eingeholt worden seien und

neben den Mieten die Betriebskosten (Grundsteuer, Kanal/Müll, Versicherungen und Verwaltungskosten) laufend abgerechnet und bezahlt werden würden.

Hingewiesen wurde auch darauf, dass in der Niederschrift über die Schlussbesprechungen und im BP-Bericht ausdrücklich erwähnt wird, dass „eine Überprüfung der Angemessenheit (Marktüblichkeit) der im Mietvertrag festgelegten Miete auf Grund der von der Betriebsprüfung vorgenommenen rechtlichen Beurteilung für die Umsatzsteuer nicht notwendig ist“ und vom Finanzamt Hauptstadt das für den Vorsteuerabzug wichtige Kriterium der marktkonformen Vermietung im Zuge der Betriebsprüfung nicht überprüft worden sei.

Zu der im Ergänzungsersuchen des UFS angeführten Berechnung (mit einer errechneten Miete von rund € 4.000,00 bei Investitionskosten von rund 1,5 Mio €) wurde eingewendet, dass das zitierte VwGH-Erkenntnis keine bestimmte Berechnungsmethode vorgebe und – wie im Gutachten dargestellt – Mieten auch für höherwertige Objekte nach oben gedeckelt wären bzw. und der Mietertrag nicht proportional mit den Investitionskosten verlaufe, weshalb die Berechnung mit Umkehrung des Ertragswertverfahrens als problematisch angesehen werde. Das aus dem Sachwert hergeleitete Nutzungsentgelt bzw. die daraus resultierenden m²-Sätze, die noch um die Betriebskosten zu erhöhen sind, würden bei Wohnimmobilien mit gehobenem Standard keine Deckung im örtlichen Marktgeschehen finden. Ein Immobilieninvestor begnüge sich allgemein mit niedrigeren Renditen als bei Investitionen in nominelle Geldanlagen zu Kapitalmarktzinssätzen, da diese sicherer seien und damit auch eine Wertsteigerung verbunden wäre.

Die gegenständlichen Mietverträge würden den Kriterien der Judikatur für Nahe-Angehörigen-Vereinbarungen (nach außen ausreichend zum Ausdruck kommend, eindeutiger, klarer und zweifelsfreier Inhalt sowie fremdüblicher Vertragsschluss) entsprechen, da im Vertrag Mietgegenstand, Vertragsdauer, Mietzins, Berechtigung zur Vornahme baulicher Veränderungen, eine Rechtsnachfolge- und allgemeine Bestimmungen enthalten seien. Der Vertrag sei auch vom Firmenbuch mit Verweis auf das Gutachten, in dem auf die Umbaupläne hingewiesen wurde, genehmigt worden.

(34) Am **30. November 2012** erfolgte die **Ladung** des Sachverständigen Mag. SV1 als Auskunftsperson.

(35) Am **3. Dezember 2012** übermittelte der steuerliche Vertreter mit E- Mail ein **weiteres Gutachten**, welches am Postweg am 4. Dezember 2012 einlangte. In diesem vom gerichtlich beeideten Sachverständigen Ing. SV2 erstellten Gutachten wird nach den Angaben zur Auftragserteilung, den maßgeblichen Bewertungsgrundlagen (Grundbuchsauszüge, Lageplan/Orthofoto, Erstgutachten des Sachverständigen SV1, Kauf- und Mietverträge,

Anlagenverzeichnis, Vergleichsmietenerhebung, Fachliteratur, Besichtigung 28.11.2012) und nach Beschreibung des Grundbuchsstandes und der Mietverträge folgendes ausgeführt.

„3.) Beschreibung allgemein:

Die Liegenschaft liegt im Norden des Stadtgebietes von Stadt im Bereich des „X“ an der Gemeindegrenze zur Stadt Hauptstadt. Es handelt sich hier um ein hochwertiges Wohngebiet mit einer Einfamilienhaus- und Villenbebauung.

..... (Beschreibung der verkehrsmäßigen Aufschließung, Anschluss an öffentliches Verkehrsnetz, wirtschaftliche, kulturelle und soziale Infrastruktur analog Erstgutachten)

Das Areal liegt zwischen Fstraße und Kstraße, wobei es sich um einen Nordhang mit Gefälle von Süd nach Nord handelt. Die Ausrichtung des Gartens und des Hauses ist ebenfalls Richtung Norden mit Blick auf den Berg. Grst. 600/01 mit 1.332 m² weist eine annähernd rechteckige Figuration auf. Zur Kstraße hin ist das Areal eben angelegt. Der nordseitige Garten, der rd. 3,0 m unterhalb liegt ist ebenfalls annähernd eben gestaltet. Grst. 687/13 mit 996 m² weist eine annähernd quadratische Figuration auf und fällt Richtung Fstraße hin ab. Die Fläche weist eine entsprechende Gartengestaltung auf.

4.) Gebäudebeschreibung:

Das Gebäude besteht aus dem „alten“ Doppelhaus Kstraße 1c, das ursprünglich 1995 errichtet und in den Jahren 2004 und 2005 generalsaniert wurde sowie dem ebenfalls 2004 und 2005 neu errichteten Haus Kstraße 3. Die beiden Objekte bilden nunmehr eine bauliche Einheit mit der Adresse Kstraße 3. Es handelt sich um ein 2-geschossiges Objekt mit Unterkellerung, wobei die Kellerräume nordseitig aufgrund der Hanglage über Niveau liegen. Weiters besteht eine große Garage und ein Schwimmbad im Garten mit entsprechenden Freiflächen. Es sind eine moderne architektonische Gestaltung, eine hochwertige bauliche Ausführung und zum Stichtag ein praktisch neuwertiger Zustand gegeben. Hinsichtlich der weiteren baulichen Ausführung wird auf das Gutachten Ing. Mag. SV1 für Haus Kstraße 1c und 3 vom 8.11.2004 verwiesen.

Aufgrund der vorliegenden Pläne (aus Beilage Gutachten Ing. Mag. SV1) ist folgende Nutzfläche gegeben:

Untergeschoss Wohnräume / Keller 106,60 m² und Fitnessräume 124,00 m² = **230,60 m²**

Erdgeschoss Wohnräume 195,10 m² + Garage 49,90 m² = **245,00 m²**

Obergeschoss Wohnräume Altbau 13,80 m² + Wohnräume Neubau 109,10 m² = **122,90 m²**

Gesamtnutzfläche 598,50 m²

III.) BEWERTUNG UND BEURTEILUNG:

Als Gebäude mit nur einem Mietgegenstand fällt das Objekt zum Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses mit 20.4.2005 nicht unter das Mietrechtsgesetz – MRG (Vollausnahme), sodass eine freie Mietzinsbildung gegeben ist. Die Bewertung und Beurteilung erfolgt nach 2 Varianten:

- nach dem Vergleichswertverfahren
- nach Renditeüberlegungen

1.) Mietzins zum Stichtag 22.10.2004:

1.1) Bewertung nach dem Vergleichswertverfahren:

Für die Vermietung von hochwertigen, exklusiven Einfamilienhäusern oder Villen existiert nur ein eingeschränkter Markt, sodass auch nur eine geringe Anzahl von Vergleichen gegeben ist. Außerdem ist die Vergleichbarkeit aufgrund der unterschiedlichen Gegebenheiten (Größe, bauliche Ausführung, etc.) nicht in Form der Umlegung einer m²-Miete wie bei Wohnungen möglich, sondern kann dabei nur ein größenordnungsmäßiger Vergleich hergestellt werden.

Bei den im Gutachten von Ing. Mag. SV1 für Haus Kstraße 1c und 3 vom 8.11.2004 angeführten Vergleichen von Wohnliegenschaften handelt es sich um hochwertige Einfamilienhäuser in sehr guter Wohnlage mit einer Wohnnutzfläche von rd. 200 m². Die dafür erzielten Nettomieten bewegen sich dabei in einer Größenordnung von rd. € 1.100,00 bis € 1.300,00 pro Monat. Diese Miethöhen werden aufgrund der Gegebenheiten und der Marktlage als durchaus plausibel angesehen.

Zusätzlich habe ich noch einen dem Bewertungsobjekt sehr nahe liegendem Mietvergleich erhoben, der als durchaus vergleichbar eingestuft wird. Das Vergleichsobjekt weist folgende Eckdaten auf:

Lage: Hauptstadt, Mweg, X, direkt östlich der Gemeindegrenze Stadt - Hauptstadt

Art: 2-geschossiges Wohnhaus mit UG (gartenseitig über Niveau) und EG, Garagenabstellplatz, Schwimmbad und Sauna

Nutzfläche: Wohnfläche UG und EG 211,3 m² - Nebenfläche im UG 52,17 m²

Ausrichtung: Richtung Süden und Westen

Bauausführung: Neubau, hochwertige Ausstattung (z.B. Personenlift), sehr guter Erhaltungszustand, Schwimmbad, entsprechende Gartengestaltung

Mietvertrag: 1.7.2003 - Nettomiete: € 1.350,00 pro Monat

Dieses Wohnhaus ist von der Lage und den baulichen Gegebenheiten praktisch gleichwertig und weist sowohl von den Wohn- als auch Nebenräumen rd. die halbe Fläche gegenüber dem Bewertungsobjekt auf.

Gegenüberstellung: Bewertungsobjekt - Vergleichsobjekt

Wohnräume: 424,6 m² - 211,3 m²

Nebenräume: 124,0 m² - 52,2 m²

Garage: 49,9 m² - 18,0 m²

Schwimmbad ja - Ja

Miete pro Monat € 1.800,00 - € 1.350,00

Die Flächen des Vergleichsobjektes sind rd. 50% des Bewertungsobjektes und die Miete 75%. Dies stellt ein durchaus marktübliches Verhältnis dar.

Gerade bei vermieteten exklusiven Wohnhäusern in dieser Größenordnung steigt die Miete nicht proportional mit der Größe des Mietgegenstandes, da sich ansonsten derart hohe Monatsmieten ergeben würden, die am Markt nicht bezahlt werden. Das heißt, dass sich die Miete mit steigender Größe abflacht. Genau diese Tatsache ist hier beim Bewertungsobjekt gegenüber dem Vergleichsobjekt gegeben. Die Steigerung beträgt hier gegenüber einer proportionalen Erhöhung 50%, was aufgrund der großen Fläche als marktgerecht erachtet wird.

Dies bedeutet, dass die Nettomiete des Bewertungsobjektes 133,33% ($100 / 75\% \times 100$) der Miete des Vergleichsobjektes beträgt.

133,33 % von € 1.350,00 = € 1.799,96 rd. **€ 1.800,00**

Darüber hinaus sind bei derartig exklusiven Wohnhäusern noch 2 Faktoren für die Mietzinsbildung zu beachten. Einerseits liegt für derartige Immobilien im Großraum Hauptstadt nur ein eingeschränkter Mietermarkt vor, sodass die Vermietbarkeit als schwierig eingestuft wird, was sich natürlich auf die Preisbildung auswirkt. Zusätzlich spielt für einen potentiellen Mieter nicht nur die Nettomiete sondern die monatliche Gesamtbelastung eine Rolle. Das bedeutet, dass auch die zu erwartenden Betriebskosten und die Mehrwertsteuer für die Eigennutzung einzukalkulieren sind.

Beim Bewertungsobjekt fallen Betriebskosten von rd. € 850,00 pro Monat an. Daraus ergibt sich folgend Gesamtbelastung:

Nettomiete € 1.800,00 + 10% MWSt. € 180,00 + Betriebskosten € 800,00 = € 2.780,00

Derartige monatliche Mietausgaben kann sich im Großraum Hauptstadt nur ein sehr eingeschränkter Personenkreis leisten, sodass auch nur ein kleiner Kreis an Marktteilnehmer gegeben ist. Dies führt neben der Erschwernis bei der Vermietung an sich auch zu einer Deckelung der Mietobergrenzen unabhängig von der Objektgröße.

Aufgrund der angeführten Fakten und Argumente wird der ermittelte bzw. später vereinbarte Nettomietzins zum Stichtag 22.10.2004 in der Höhe von € 1.800,00 pro Monat nach dem Vergleichswertverfahren als marktgerecht erachtet.

1.2) Bewertung nach Renditeüberlegungen:

Eine zweite Methode zur Beurteilung der Miethöhe ist die Betrachtung der Renditeüberlegungen des Liegenschaftseigentümers bei der Vermietung seines Objektes. Die Rendite ergibt sich durch die Division des Jahresrohertrages = Jahresnettomiete mit dem Kaufpreis = Verkehrswert der Liegenschaft.

Dazu wird eine überschlägige Bewertung des Verkehrswertes der EZ. 100, Grst. 600/01, KG HH, zum Stichtag 22.10.2004 vorgenommen.

SACHWERT

Bodenwert

Bodenwert unbebaut $1.332 \text{ m}^2 \times € 300,00 = € 399.600,00$ - Abschlag für vorhandene Bebauung 5% $-€ 19.980,00 = € 379.620,00 = \text{rd. } € 380.000,00$

Bauzeitwert

Wohnhaus neu und Umbau € 1.100.000,00 + Gartengestaltung € 100.000,00 =

Herstellungswert (Neubauwert) € 1.200.000,00 abzüglich Abwertung für technischen und wirtschaftlichen Gebrauch 10% $-€ 120.000,00 = € 1.080.000,00$

Sachwert: Bodenwert € 380.000,00 + Bauzeitwert € 1.080.000,00 = € 1.460.000,00 = rd. **€ 1.450.000,00**

VERKEHRSWERT Sachwert = Verkehrswert € 1.450.000,00

Die aus Renditeüberlegungen erzielbare Miete ergibt sich dadurch, dass eingeschätzt wird, welche Rendite erwartet sich ein Eigentümer bei der Vermietung seines Wohnhauses. Bei derartigen exklusiven Wohnhäusern steht weniger die Höhe der Rendite als vielmehr die Werterhaltung der Liegenschaft im Vordergrund. Auch bereits zum seinerzeitigen Zeitpunkt entsprach dies der Marktsituation.

Die **Renditeerwartung** beim Bewertungsobjekt wird **aufgrund der Gegebenheiten mit 1,5%** als marktgerecht eingestuft und beurteilt. Daraus ergibt sich bezogen auf den Verkehrswert folgende Miete.

Rendite

Verkehrswert € 1.450.000,00

Jahresrohertrag = Jahresnettomiete 1,5% € 21.750,00 =

Monatsmiete € 1.812,50rd. **€ 1.800,00**

Es zeigt sich, dass auch bei dieser Bewertungsmethode nach den Renditeerwartungen die Nettomiete bei rd. € 1.800,00 pro Monat liegt.

Aufgrund der angeführten Fakten und Argumente wird der ermittelte bzw. später vereinbarte Nettomietzins zum Stichtag 22.10.2004 in der Höhe von € 1.800,00 pro Monat nach der Methode Renditeerwartungen als marktgerecht erachtet.

1.3) Gesamtbeurteilung Nettomiete zum Stichtag 22.10.2004:

Beide durchgeführten Bewertungsmethoden ergeben jeweils eine Nettomiete in der Höhe von rd. € 1.800,00 pro Monat, sodass diese Miete zum Stichtag 22.10.2004 als marktgerecht erachtet und beurteilt wird.

Die monatliche Nettomiete des Wohnhauses EZ. 100, Grst. 600/01, Grundbuch 77777 HH, Bezirksgericht T, mit der Adresse PLZ Stadt, Kstraße 3 (bzw. 1c und 3), wird zum Stichtag 22.10.2004 als marktgerecht erachtet in der Höhe von € 1.800,00 (in Worten: Euro eintausendachthundert)

2.) Mietzins zum Stichtag 1.4.2011:

Dabei handelt es sich um eine Zusatzbeurteilung und wird hier nur die Bewertungsmethode nach Renditeüberlegungen angewandt.

Dazu wird eine überschlägige Bewertung des Verkehrswertes der EZ. 100, Grst. 600/01, KG HH (Grund mit Wohnhaus), und der EZ. 200, Grst. 687/13, KG HH (unbebautes Gartengrundstück) als wirtschaftliche Einheit zum Stichtag 1.4.2011 vorgenommen.

SACHWERT

Grundwert

Grst. 887/10 unbebaut $1.332 \text{ m}^2 \times € 350,00 = € 466.200,00$ abzgl. Abschlag für vorhandene Bebauung 5% $-€ 23.310,00 = € 442.890,00$ rd. **€ 440.000,00**

Grst. 887/13 unbebaut $993 \text{ m}^2 \times € 350,00 = € 347.550,00$ rd. **€ 350.000,00**

Grundwert gesamt **€ 790.000,00**

Bauzeitwert

Wohnhaus neu und Umbau € 1.100.000,00 + Gartengestaltung € 100.000,00 = € 1.200.000,00

Aufwertung gegenüber 2004 - Baukostenindex 10/2004 116,3

Baukostenindex 04/2011 148,2 Steigerung 27% € 329.148,75 = € 1.529.148,75

Herstellungswert (Neubauwert) rd. € 1.530.000,00

Abwertung für technischen und wirtschaftlichen Gebrauch 20% $-€ 306.000,00 = € 1.224.000,00$

rd. **€ 1.220.000,00**

Sachwert: Grundwert € 790.000,00 + Bauzeitwert € 1.220.000,00 = € 2.010.000,00

rd. **€ 2.000.000,00**

VERKEHRSWERT: Sachwert = Verkehrswert **€ 2.000.000,00**

Die **Renditeerwartung** beim Bewertungsobjekt wird **wieder mit 1,5%** als marktgerecht eingestuft und beurteilt. Daraus ergibt sich bezogen auf den Verkehrswert folgende Miete.

Rendite

Verkehrswert € 2.000.000,00

Jahresrohertrag = Jahresnettomiete 1,5% € 30.000,00 = Monatsmiete **€ 2.500,00**

Es zeigt sich, dass bei dieser Bewertungsmethode nach den Renditeerwartungen die Nettomiete bei rd. € 2.500,00 pro Monat liegt.

Aufgrund der angeführten Fakten und Argumente wird der Nettomietzins für die Gesamtliegenschaft aus EZ. 100 und EZ. 200, KG HH, zum Stichtag 1.4.2011 in der Höhe von € 2.530,00 pro Monat nach der Methode Renditeerwartungen als marktgerecht erachtet."

Mit Begleitschreiben teilte der steuerliche Vertreter mit, dass damit die Fremdüblichkeit des Mietzinses nachgewiesen sei und beantragte bei noch bestehenden Bedenken seitens der Berufungsbehörde die Einvernahme des Zweitgutachters als Zeugen oder als Auskunftsperson.

(36) Ergänzende Internetrecherchen der Berufungsbehörde über Mietpreise und Kaufpreise von Einfamilienhäusern in der Gegend des Nutzobjektes ergaben folgendes:

Mietpreis für sehr gute Lagen in und um Hauptstadt für Wohnungen mit mehr als 151 m² : € 8,00 bis € 10,00 /m² (www.immopreise.at – Stand 2/2011)

(37) Mit **E-Mail vom 4. Dezember 2012** teilte die steuerliche Vertretung zur neuerlichen Rückfrage der Referentin, dass für den Zeitraum Jänner bis Juni 2007 nur eine Miete von € 1.200,00 bezahlt worden sei, aber im Antwortschreiben vom 30. Juli 2012 der Bezug des umgebauten Gebäudes mit 1. Jänner 2007 angegeben worden sei, dass die im Antwortschreiben vom 30. Juli 2012 enthaltene Angabe, dass der Bezug des Neubaus mit 1. Jänner erfolgt sei, nicht richtig gewesen sei, sondern der Neubau erst ab 1. Juli 2007 genutzt worden sei und somit sämtliche Mieten bezahlt worden seien.

(38) In der am **5. Dezember 2012 stattgefundenen Berufungsverhandlung** verteilte die Referentin das im Zweitgutachten enthaltene Foto und Tabellen über die Nutzflächen und Entwicklung der Investitionskosten/Mieten an die anwesenden Personen.

Im Anschluss an die Sachverhaltsausführungen wurde im Beweisverfahren folgendes erörtert:

Der steuerliche Vertreter ergänzt zu den von der Referentin vorgetragenen Sachverhaltsdarstellungen, dass der in der Grobkostenschätzung der Architekten (auf die im Erstgutachten verwiesen wurde) angeführte Betrag von € 578.000,00 keine Architektenhonorare, Außenbepflanzungen, Einrichtungen und Abbruchkosten enthält, es sich dabei um reine Baukosten handeln würde und man unter Berücksichtigung dieser Nebenkosten zu einer Größenordnung rund 700 – 800 TEUR Errichtungskosten gelange, die den tatsächlichen Baukosten entsprechen würden.

Die Referentin führte aus, dass nach den im Ermittlungsverfahren vorgelegten Unterlagen die Berufungsbehörde davon ausgehe, dass die Organe der Stiftung im Zeitpunkt der Aufstellung der Ertragsprognose (März 2005) offensichtlich ein darin ausgewiesenes Gesamtinvestitionskostenvolumen iHv 1 Mio € (davon 500 TEUR Kauf Liegenschaft mit Altgebäude und 500 TEUR Umbaukosten) geplant hatten.

Der steuerliche Vertreter merkt dazu an, dass es sich dabei um eine interne Berechnung gehandelt habe und nimmt zur Rückfrage der Referentin, ob außer der Grobkostenschätzung und der Prognoserechnung Dokumentationen darüber vorliegen würden, in welcher Höhe die für die Stiftung handelnden Personen die Investitionskosten vor Inangriffnahme des Umbaus veranschlagt hätten, nicht Stellung.

Im Anschluss daran schildert der steuerliche Vertreter den zeitlichen Ablauf der Geschehnisse zusammengefasst wie folgt:

Für die Immobilieninvestition sei ausschlaggebend gewesen, das Veranlagungsrisiko der bei der Tochtergesellschaft erzielten Gewinne und bestehenden Liquiditätsreserven, die teilweise mittels Ausschüttungen an die Stiftung weitergeleitet wurden, zu reduzieren, da in der Tochtergesellschaft Verluste bei Geldveranlagungen am Kapitalmarkt entstanden seien. Der Stiftungsvorstand hätte daher beschlossen, das Geld nicht am Kapitalmarkt zu veranlagern, sondern die von der Tochtergesellschaft in die Stiftung transferierten Gewinne in eine Immobilie im Zentralraum von Oberösterreich aber nicht in herkömmliche Wohnbauten, sondern in bester Wohngegend und in luxuriöse Einfamilienhäuser zu investieren. Seitens der Berater sei darauf hingewiesen worden, dass entscheidendes Kriterium die Lage sei. Als erstes Objekt sei das Privathaus der Ehegatten K erworben worden. Da ein Naheverhältnis dieser Personen zur Stiftung bestehe, sei besonders auf die Einhaltung der Fremdüblichkeitsanforderungen geachtet worden. Deshalb wurde ein jahrelang am örtlichen Wohnungsmarkt tätiger Experte und Prokurist einer oberösterreichischen Immobiliengesellschaft eines renommierten Bankenkonzerns mit der Schätzung der Liegenschaft und des Mietzinses für das gekaufte und noch zu errichtende Objekt beauftragt und der Kaufpreis und die Miete entsprechend den Ergebnissen dieser Gutachten in den

Verträgen angesetzt. Auch das Gericht habe die erforderliche Genehmigung zu den zwischen der Stiftung und einem ihrer Vorstandsmitglieder abgeschlossenen Verträge erteilt. Im Anschluss daran wurde gebaut. Während der Bauphase (Ende 2006/ Anfang 2007) fand eine Umsatzsteuerprüfung statt, da hohe Vorsteuern geltend gemacht worden sind. Bereits zu Prüfungsbeginn wurden der Mietvertrag und die Gutachten vorgelegt mit dem ausdrücklichen Ersuchen, diese auf Fremdüblichkeit zu prüfen. Diese Prüfung wurde mit dem Hinweis auf die damalige Rechtsansicht der Finanzverwaltung, wonach die Kosten der Errichtung für ein an den Stifter/Begünstigten vermietetes Gebäude generell Kosten der privaten Lebensführung darstellen und daher nicht in den Unternehmensbereich der Stiftung fallen würden, abgelehnt.

Nach Abschluss des Baues sei ein weiteres Gutachten eingeholt worden, mit dem bestätigt wurde, dass sich nach Bauabschluss beim Mietzins keine Änderungen gegenüber dem Erstgutachten ergeben hätten.

Erst im Jahr 2012 erfuhr man von der Referentin, dass die Miete zu niedrig sei und diese laut Berechnungen einen Mietzins von € 4.600,00 für angemessen hält.

In einem weiteren Gutachten von Ing. SV2, dem Leiter der Schlichtungsstelle für Mietzinse der Stadt Hauptstadt, wurde nach Besichtigung und mehrfacher Berechnung ebenfalls ein Mietzins von € 1.800,00 festgestellt.

Die Stiftung habe zur Absicherung der Fremdüblichkeit des Mietentgeltes Gutachten eingeholt und auch das Finanzamt im Zuge der Außenprüfung um Überprüfung gebeten. Dass Bedenken gegen die Fremdüblichkeit vorliegen würden (was jedenfalls bestritten wird) wurde erst von der Referentin im Zuge des Rechtsmittelverfahrens bekannt gegeben. Wäre dies früher erfolgt hätte man noch mit dem Mieter sprechen und nachjustieren können.

In der **Befragung der Auskunftsperson Ing. Mag. Thomas SV1** wurde folgendes erörtert:

Befragung durch die Referentin:

Zur Frage, dass die Anwendung eines Vergleichswertverfahrens nach der Literatur (Kranewitter) nur dann in Betracht kommt, wenn eine Vielzahl vergleichbarer Objekte vorhanden ist und dies im gegenständlichen Fall nicht vorliegt, gibt dieser an, dass dies für die Verkehrswertermittlung zutrefte und es Aufgabe eines Sachverständigen wäre die entsprechenden Anpassungen von Vergleichsobjekten zu berücksichtigen. Bei der Mietzinspreisbildung würden in der Praxis pauschale Festlegungen für bestimmte am Markt deponierte Objekte erfolgen und dazu aber keine Berechnungen wie bei der Verkehrswertermittlung angestellt werden.

Zur Frage, dass zu den im Gutachten angeführten Vergleichsmieten die Objekte nicht ausreichend beschrieben und die Vergleichbarkeit somit nicht nachvollziehbar wäre, verwies der Gutachter darauf, dass es sich dabei um Daten gehandelt habe, die ihm aus seiner beruflichen Tätigkeit bekannt geworden wären und die er aus Geheimhaltungsgründen nicht mit Namen und Adressen angeben hätte können. Der Gutachter stimmt der Referentin darin zu, dass jedes Haus sich hinsichtlich Baujahr, Größe, Ausstattung, Konfiguration unterscheide und auch bei einer Detailbeschreibung eine Ableitung nur schwer möglich wäre, sondern auch eher pauschal hauptsächlich bestimmt durch den Faktor Lage ermittelt werden könne.

Zur Frage, wie und mit welcher Begründung man vom rechnerisch ermittelten Durchschnittspreis von rund € 1.350,00 konkret auf den Wert von € 1.800,00 gelangt sei, gibt der Gutachter an, da - nachdem sich die Miete nicht aus konkreten Vergleichspreisen herleiten lässt und nicht nach der Größe nach oben proportional steigerbar sei - ein Drittelzuschlag auf den Durchschnittswert angesetzt worden.

Zur Frage, ob ein Ansatz mit den bei Internetrecherchen entdeckten Angeboten, die für den berufsgegenständlichen Bezirk in dem sich das Berufsobjekt befindet für Einfamilienhäuser in sehr guter Lage m²-Mieten von € 8,00 bis 10,00 angegeben für die Bestimmung des Mietzinses des gegenständlichen Objektes nicht anwendbar sei, gibt der Gutachter an, dass dies nicht sachgerecht sei, da das Grundstücksthema dabei nicht berücksichtigt werde und die bloße Nutzfläche keinen Wertbezug zum sonstigen Bereich der Immobilie habe.

Zur Frage, dass nach diesen Ausführungen die Baukosten eines Objektes gänzlich ohne Bedeutung für einen Vermieter wären, gibt der Gutachter an, dass Pauschalmieten (nur) von der Qualität der Immobilie, das ist vorrangig die Lage, aber auch die Ausstattung, bestimmt werden. Zur Frage des Vorsitzenden ob auch Außenanlagen die Miete beeinflussen ergänzt der Gutachter, dass ein Zubehör wie Schwimmbad, Sportflächen (gegenständlich ein Basketballplatz, der laut Foto wie ein Tennisplatz aussieht), Fitnessräume und Garagen zwar den Wert erhöhen, dies aber auch nicht immer einen Vorteil darstelle, weil sich damit auch die Pflege und Betriebskosten für den Mieter erhöhen würde und Mieter generell kleinere Immobilien zu einem vernünftigen Preis vorziehen würden. Große Liegenschaften würden nicht nur für Personen mit dem entsprechenden finanziellen Mitteln in Betracht kommen, sondern auch nur für Personen die derartige Liegenschaften entsprechend höherwertig nutzen könnten. Deshalb gäbe es Deckelungen.

Zur Frage, mit welchem Aufwand die von der Bw. angeführte mögliche Aufteilung der derzeit auf einen Mieter zugeschnittenen Nutzflächen auf mehrere, getrennte Wohneinheiten zu

bezeichnen sei, gibt der Gutachter bekannt, dass er darauf nicht eingehen könne, da Gegenstand des Gutachtens die Bewertung des bestehenden Objektes gewesen sei.

Befragung durch den steuerlichen Vertreter:

Zur Frage des steuerlichen Vertreters (und Stiftungsvorstandes) ob es seitens der Stiftungsorgane oder des Mieters eine Einflussnahme oder Vorgaben zum Ergebnis bzw. die Anweisung zu einem Gefälligkeitsgutachten gegeben habe gibt der Gutachter an, dass dies nicht der Fall gewesen sei und der Auftrag gelautet habe eine neutrale, fremd- bzw. marktübliche Miete - ohne Einbindung der konkreten Mieter- und Vermieterinteressen - festzustellen.

Zur Frage, ob die Rendite eines Objektes mit der Lage zusammenhängt und zu den Erwartungshaltungen eines Investors gibt der Gutachter an, dass bei Einfamilienhäusern die Renditen niedriger als am Wohnungsvermietungsmarkt, wo derzeit 3 % erzielbar wären, seien und zwischen 1,5 % und 3 % (unter 2 %) liegen würden.

Zur Frage, ob eine proportionale Berechnung auf Basis der Investitionskosten zulässig sei und welche Miete konkret für ein Objekt in einer schlechten Wohngegend in Hauptstadt bei Investitionskosten von 1.000,00 €/m² erzielbar sei, gibt der Gutachter an, dass dafür 5,00 – 6,00 €/m² anzusetzen seien, da dafür ein Markt vorhanden, d.h. bei einer niedrigen Investition trotzdem eine halbwegs hohe Miete möglich sei.

Zur Frage, wie viel Miete bei einer 5 bis 6fachen Investitionssumme für eine Luxuswohnung in der besten Lage um Hauptstadt zu erzielen sei, führt der Gutachter aus, dass der m²-Preis für derartige Objekte bei 4.000,00 bis 5.000,00 liege, die Mieten aber nicht im selben Ausmaß steigerbar sind, sondern bei besten Immobilien vielleicht m² Mieten von 10,00 bis 11,00 € (nur das Doppelte) erreicht werden.

Zur Aussage des steuerlichen Vertreters, dass entscheidendes Kriterium die Lage darstelle, merkt der Gutachter an, dass dazu noch die Komponente Qualität komme und eine Hochrechnung, bei der das investierte Kapital einfach hochgerechnet werde, nicht marktüblich sei.

Zur Frage, was es für einen Sinn mache aus der Sicht eines Investors in eine exklusive Immobilie - wie im gegenständlichen Fall - zu investieren, wenn für Immobilien in schlechterer Gegend und Ausstattung am meisten Ertrag erzielbar ist, gibt der Gutachter an, dass dies ein Nischenmarkt sei, den man bediene, da der Markt derzeit und im Zeitpunkt der Errichtung der Immobilie mit teuren und billigen Vorsorge- und Anlegerwohnungen überschwemmt worden wäre. Der Sinn des gegenständlichen Investments läge darin, weil aufgrund der hochwertigen

Lage ein entsprechendes Wertsteigerungspotential bestehe und diese Gegend auch für Objekte mit der entsprechenden Größe und Qualität begehrt ist bzw. auch wenn nicht der breite Markt besteht ein solches Investment eine höhere Wertentwicklung bietet als eine Investition in eine Vielzahl von (kleineren) Wohnungen. Aus der Sicht des Investors gelte die Faustformel für Immobilien höhere Wertsteigerungen als höhere Mieten zu erzielen.

Zur Frage, ob bei Kostenexplosionen bei der Errichtung eine Überwälzung an den Mieter möglich sei, verwies der Gutachter dass es irgendwann Deckelungen gebe und Hauptstadt nicht mit Städten wie Wien, München und Salzburg vergleichbar sei bzw. nur eine eingeschränkte Anzahl von potentiellen Mietern vorhanden wäre.

Zur Frage, ob die Berechnung der Miete in Höhe von € 4.600,00 durch die Referentin sachgerecht wäre, gibt der Gutachter an, dass dies rechnerisch darstellbar, aber nicht marktgerecht sei und nicht nur bei einer Miete einschließlich Betriebskosten von € 5.000,00 bis 6.000,00 €, sondern auch mit € 3.000,00 hier kein Mieter am Markt zu finden wäre, der das Objekt nachhaltig zu diesem Wert anmieten würde. Der im Gutachten festgelegte Wert für € 1.800,00 bzw. nach Zukauf € 2.400,00 würde dem Markt in Hauptstadt entsprechen.

Zur Frage, wie der Gutachter das Zweitgutachten des Sachverständigen SV2 bewerte, gibt dieser an, dass dieser seit vielen Jahren als Gutachter tätig und auch Leiter der Mietzinsschlichtungsstelle gewesen, sich dessen Gutachten 1:1 mit seinen Ansätzen decke und dieser auch mit einer Renditeberechnung auf das gleiche Ergebnis komme.

Der Gutachter ergänzt, dass er selbst durch seine Tätigkeit über eine sehr gute Marktkennntnis verfüge und er in sein Gutachten sein Gefühl und marktbezogene Ergebnisse und weniger Literatur und Wissenschaftliches einfließen lasse.

Abschließend gibt der Gutachter zur Darstellung der Referentin an, dass nach diesen Ausführungen ein Investor bei einer derartigen Investition zwar mit einem Wertsteigerungspotential hauptsächlich aufgrund der Lage rechnen könne, aber von vornherein davon ausgehen muss, dass nur eine bestimmte Höchstmiete erzielt werden kann.

Zur ergänzenden Fragestellung des steuerlichen Vertreters, welchen Sinn Mehrkosten aus einer exklusiveren Ausstattung machen würden, gab er an, dass sich eine hochwertige Bauausführung (Bausubstanzen und – qualität, sogenanntes „Betongold“) bei Kaufentscheidungen, weniger bei Mieten, auswirken würde.

Nach Abschluss des Beweisverfahrens beantragte der Amtsvertreter die Abweisung der Berufung mit folgenden Zusatzausführungen:

Das Objekt sei nur einem einzigen Mieter angeboten worden, eine Beteiligung am Markt sei nach den Sachverhaltsausführungen nie geplant gewesen und sei auch nicht geschehen. Die Miethöhe sei bei der Ausstattung, Lage und Größe unangemessen niedrig. Der Gutachter habe bestätigt, dass es auch bei den gegebenen Investitionskosten eine Mietendeckelung gebe, was die Frage aufwerfe, warum man dann investiert. Sinn des Investments sei die Schaffung von Wertanlagen gewesen und nicht um sich mit einer wirtschaftlichen Betätigung am Markt zu beteiligen. Dass das Gebäude durch Umbauten anderweitig nutzbar gemacht werden könne spiele keine Rolle, weil es darum gehe wie sich die Vermietung der Stiftung an den Stifter darstelle bzw. ob damit eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr stattgefunden habe.

Der steuerliche Vertreter verwies abschließend noch einmal darauf, dass sich das Finanzamt auch nach Einbringen der Berufungsschrift nicht mit der Angemessenheit des Mietzinses beschäftigt habe, dass der Verwaltungsgerichtshof mittlerweile die rechtliche Ansicht des Finanzamtes verworfen und die im Berufungsverfahren vertretene Rechtsansicht geteilt habe. Kernthema sei die Fremdüblichkeit, man versuche nunmehr mit dem Argument der Fremdunüblichkeit die Vermietung nicht anzuerkennen, obwohl alles Denkmögliche unternommen worden sei um ein fremdübliches Verhalten darzulegen. Dass erst nach 6 bis 7 Jahren trotz dieser Gutachten eine Fremdunüblichkeit angenommen werde, widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben. Die Fremdunüblichkeit sollte aufgrund der Aussagen der Experten aus dem Immobilienwesen akzeptiert werden und der unabhängige Senat solle daher die Entscheidung nicht danach ausrichten, dass derartige Konstruktionen dem Finanzministerium ein Dorn im Auge seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

(39) Streitfrage ist, ob die Bw. mit der Anschaffung, dem Ausbau und der Rückvermietung einer Doppelwohnhälfte bzw. eines nach den Wünschen und Vorstellungen der künftigen Mieter sowohl hinsichtlich Nutzflächen und Bauausführung baulich erweiterten luxuriösen Einfamilienhauses eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet hat und die in den Umsatzsteuererklärungen geltenden gemachten Vorsteuern (2005 € 9.083,58; 2006 € 106.814,49) abzugsfähig sind bzw. die in den Jahren 2005 und 2006 erzielten Mieteinnahmen in Höhe von € 9.600,00 bzw. € 14.400,00 umsatzsteuerpflichtige Entgelte darstellen.

1. Entscheidungserheblicher Sachverhalt

(40) Der aus dem Verwaltungsgeschehen in chronologischer Abfolge zusammengefasste, berufsrelevante Sachverhalt stellt sich wie folgt dar:

- Im Jahr **1996 erwarben** die Ehegatten K den Hälfteanteil an der Adresse Kstraße 1c, Stadt mit einer Grundfläche von insgesamt rund 320 m² und einer in den Jahren 1994/95 errichteten **Doppelwohnhälfte** (Wohnnutzfläche rund 150 m² verteilt auf Untergeschoß, Erdgeschoß und Galerie und 40 m² Lager- und Arbeitsräume im Untergeschoß) zu eigenen Wohnzwecken.
- Mit **Kaufvertrag vom 10. Juni 2003** erwarben die Ehegatten K die unmittelbar daran angrenzende **Liegenschaft** Kstraße 3 (Grundfläche rund 1.000 m² mit einem darauf befindlichen abbruchreifen Altbäude) zu einem Kaufpreis von € 300.000,00.
- Im **Jahr 2003** beauftragten die Ehegatten K ein **Architektenbüro** mit der Erstellung von Vorschlägen und Kostenschätzungen für einen Umbau bzw. die Erweiterung des bestehenden Wohngebäudes unter Miteinbeziehung der erworbenen Nachbarliegenschaft. Dies ergibt sich aus den Angaben auf der übermittelten Grobkostenschätzung, auf der ein Erstellungsdatum Dezember 2003 (und Juni 2004) aufscheint. Für den Umbau werden in dieser Schätzung (auf „Preisbasis 09/2003“) - ohne Berücksichtigung der Architektenhonorare, Anschlussgebühren, Außenanlagen, Einrichtungen und Abbruchkosten - rund 578.000,00 € (davon 479.000,00 € für Wohnnutzflächen und 99.000,00 € für Garagen und Pool) angegeben.
- **Mit Stiftungsurkunde und –zusatzurkunde vom 5. August 2004** errichtete C K gemeinsam mit dem steuerlichen Vertreter die **Stiftung**. Die beiden Stifter brachten neben einer Bareinlage von € 70.000,00 den 50%-Geschäftsanteil an einer GmbH (Nachstiftung) ein. Als Vorstände der Stifter waren ab Errichtung die beiden Stifter (C K als Vorsitzender) und eine dritte Person bestellt. Für die Vorstände bestand gemeinsame Vertretungsbefugnis. Mit **Nachtrag vom 20. 10. 2004 zur Stiftungsurkunde** wurde – neben anderen geringfügigen Änderungen – klargestellt, dass sowohl Person als auch Höhe der Begünstigungen zu Lebzeiten ausschließlich von C K nach dessen Ermessen und nach seinem Ableben von seinen Erben in gerader Linie bzw. von ihm bestimmten Personen festgelegt werden sowie bei Fehlen von Nachkommen der Beirat darüber bestimmt.
- Mit **Datum 29. September 2004** brachten die Ehegatten K einen **Bauantrag für den Umbau bzw. die Erweiterung** auf Basis der von den Architekten erstellten Einreichpläne bei der zuständigen Gemeinde an. Weiters wurde ein Sachverständiger beauftragt den **Wert der Liegenschaften** und die Miete für die Immobilie (sowohl im Zustand vor Umbau als auch nach Umbau) festzustellen.
- In einem zum **Bewertungsstichtag 22. Oktober 2004 durchgeführten und mit 8. November 2004** datierten Gutachten eines Immobiliensachverständigen wurde für den Hälfte-Anteil der Liegenschaft Kstraße 1c (einschließlich Doppelwohnhälfte mit einer

Wohnnutzfläche von rund 200 m² einschließlich Keller/Garage) und das Nebengrundstück Kstraße 3 mit einem Abbruchobjekt, Stadt, der Verkehrswert mit € 504.000,00 (hievon Grundwerte 288.000,00 € und Gebäudewerte 216.000,00 €) angegeben. In einem weiteren zeitgleich erstellten Gutachten wurde festgestellt, dass die am Markt erzielende Miete für das erworbene (bestehende) Objekt mit € 1.200,00 p.m. und für das Objekt nach Umbau unter Zugrundelegung der vorliegenden Pläne und Kostenschätzungen (mit Wohnnutzflächen einschließlich Garagen/Keller von rund 600 m²) die Miete mit € 1.800,00 p.m. anzusetzen ist. Der Gutachter wendete dabei ein (erweitertes) Vergleichswertverfahren an und verweist im Gutachten auf Mieten für Objekte von Einfamilienhäusern und Wohnungen in unmittelbarer Umgebung, unterlässt zu den Vergleichsobjekten aus Datenschutzgründen aber genaue Adressangaben und Beschreibungen über den Zustand, die Lage und die Baubeschaffenheit etc. Der aus den Vergleichsmieten errechnete Durchschnitt der angegebenen Mieten wurde um einen pauschalen, nicht näher begründeten Zuschlag von rund 33 % für die gehobene Ausstattung erhöht und dazu angegeben, dass Mieten auch in ausgezeichneten Lagen wie im gegenständlichen Fall nicht unbegrenzt steigerbar, sondern gedeckelt sind, da Mieter nicht bereit (und häufig auch nicht in der Lage) wären – selbst für Luxusobjekte – höhere Nutzungsentgelte zu leisten (siehe Gutachten siehe Punkt 2.3. und Aussagen des Gutachters in der mündlichen Verhandlung vom 5. Dezember 2012).

- Mit Bescheid vom **9. März 2005** erteilte die Gemeinde den Ehegatten K als Antragsteller (nach geringfügiger Änderung der Einreichpläne) die **Baugenehmigung**.

- In einer (nach den Angaben des steuerlichen Vertreters) im **März 2005** erstellten **Prognoserechnung** wird aus der Vermietung des (umgebauten) Objektes ein jährlicher Überschuss von rund € 5.860,00 angegeben, der sich aus jährlichen Mieteinnahmen in Höhe von € 21.600,00 (€ 1.800,00*12) und Ausgaben von insgesamt rund € 15.700,00 p.a. (Instandhaltungskosten € 5.000,00 und Abschreibungen € 10.700,00 - 1,5 % von 715.871,00 €) errechnet. Die Gesamtinvestitionskosten werden darin rund 1,0 Mio € (Grundwert € 287.940,00 und Gebäudewert € 215,871,00 für Doppelwohnhaushälfte sowie geschätzte Umbaukosten in Höhe von € 500.000,00).

Weitere mit Ergänzungsersuchen vom März 2012 angeforderte Informationen/Dokumentationen (Beschlüsse/Protokolle/Aktennotizen u.dgl. des Stiftungsvorstandes) zu den maßgeblichen Entscheidungsgrundlagen für die Investition (beabsichtigte Investitionshöhe, betraglich konkretisierte Renditeerwartungen, Finanzierung, etc.) vor Abschluss des Kauf- und Mietvertrages und insbesondere vor Inangriffnahme des Umbaus wurden weder im Antwortschreiben noch im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegt. Auch in den Jahresabschlussberichten und Lageberichten finden sich keine

konkreten Angaben zu den beabsichtigen Investitionskosten und den damit verbundenen Ertragserwartungen. Ebenso fehlen Informationen/Dokumentationen zur Bauabwicklung (Durchführung und Zuständigkeiten für die Auftragsvergaben und laufenden Abstimmungen mit den Architekten, Genehmigungen der abgeschlossen Bauaufträge und der Zahlungsfreigaben) und zur Übergabe.

- Nach Vorliegen des Realteilungsvertrages zur Doppelwohnhausliegenschaft **schlossen die Stiftung (als Käuferin) und die Ehegatten K (als Verkäufer) am 20. April 2005 einen Kaufvertrag** über die (vereinigten) **Liegenschaften Kstraße 1c und 3 zu einem Kaufpreis von € 504.000,00** unter dem Vorbehalt der Genehmigung gemäß § 17 (5) PSG durch das Firmenbuchgericht ab. Die Zahlungsmodalitäten für die Kaufpreiszahlung wurden vertraglich nicht konkret festgelegt, sondern diese weiteren Vereinbarungen vorbehalten. In den Bilanzen der Stiftung wird die Kaufpreisschuld zum Stichtag 31. 12. 2009 noch zur Gänze und (nach den Angaben des steuerlichen Vertreters) ohne Verzinsung ausgewiesen.

- Ebenfalls mit Datum **20. April 2005** wurde **ein Mietvertrag** zwischen der Stiftung als Vermieterin und den Ehegatten K als Mieter über die verkaufte Liegenschaft abgeschlossen. An wesentlichen Vertragsinhalten wurde festgelegt: Mietgegenstand: bestehendes Objekt und noch zu errichtender Umbau; Mietzins € 1.200,00 p.m. vor Umbau, € 1.800,00 p.m. ab Fertigstellung des Umbaus; zzgl. Betriebskosten; Wertsicherung; Mietbeginn mit Erwerb; Abschluss auf unbestimmte Dauer mit jederzeitiger Kündigungsmöglichkeit zum Quartalsende unter Einhaltung einer 3monatigen Kündigungsfrist; vorzeitige Auflösung aus wichtigem Grund möglich; Genehmigung von baulichen Veränderungen durch die Mieter und Entschädigungsanspruch der Mieter bei Beendigung; Vorbehalt der gerichtlichen Genehmigung gemäß § 17(5) PSG – Details siehe Punkt 2.3 (15)

- Mit **Beschluss vom 2. August 2005 genehmigte das Firmenbuchgericht den Kauf- und Mietvertrag**. Das Gericht stützte sich bei der Genehmigung auf die eingeholten Gutachten und durchgeführten Nachbesserungen zum Kaufvertrag (kein Ausschluss der Gewährleistung für versteckte Baumängel und Bodenbeschaffenheit und Anpassung der sonstigen Anfechtungsverzichte) und stellte fest, dass aufgrund der vorgelegten Unterlagen keine Schädigung der Stiftung besteht.

- Mit Kaufvertrag vom **2. Juni 2006** erwarb die Stiftung die angrenzende, **unbebaute Nachbarliegenschaft** (Fstraße) im Ausmaß von rund 1.000 m² um einen Kaufpreis von **€ 210.000,00** zzgl. Nebenkosten. Die Kaufpreiszahlung wurde durch treuhänderische Hinterlegung beim vertragserrichtenden Anwalt vereinbart, in den Bilanzen der Stiftung scheint dazu eine Verrechnungsschuld an die Ehegatten K iHv € 219.450,00 aus, die im Jahr

2009 um € 100.000,00 vermindert und nicht verzinst wurde. Auf diesem Grundstück wurde eine Gartenanlage errichtet und diese mit dem Nachbargrundstück Kstraße 3 verbunden.

- Im **Zeitraum Ende 2005 bis 2007** erfolgte der **Umbau bzw. die Erweiterung des Gebäudes** Kstraße **und die Vorplatz- und Gartenneugestaltungen** auf den Liegenschaften.

Mit **1. Juni 2007** schied C K aus dem Stiftungsvorstand aus und wurde (auch in seiner Funktion als Vorsitzender) durch einen Rechtsanwalt ersetzt.

Ab Juli 2007 wurden die vertraglich vereinbarten erhöhten Mieten in Höhe von € 1.800,00 bezahlt, die Ende 2008/Anfang 2009 aufgrund der Mitbenutzung der Liegenschaft Fstraße rückwirkend ab Juli 2007 auf € 2.400,00 erhöht wurden. Der steuerliche Vertreter gab dazu vorerst bekannt, dass die Fertigstellung und Benutzung des Umbaus und der neuen Außenanlagen mit Jänner 2007 erfolgte, teilte aber unmittelbar vor der mündlichen Verhandlung mit dass dies ein Irrtum gewesen sei und das richtige Datum der Fertigstellung Juli 2007 gewesen wäre. Zur Übergabe des Neubaus einschließlich der Gartenanlagen liegen laut den Angaben des steuerlichen Vertreters keine Übergabeprotokolle vor. Laut den Anlagenkonten wurden während des Jahres 2007 noch Rechnungen gebucht und offensichtlich auch noch Arbeiten durchgeführt. Der genaue Zeitpunkt der Fertigstellung und der Nutzung des Neubaus mit den Außenanlagen Kstraße und Fstraße lässt sich mit den vorgelegten Unterlagen nicht feststellen.

Die von den Mietern genutzten Grundstücksflächen (einschließlich des bebauten Teiles) in der Kstraße betrugen 1.332 m², mit der Erweiterung durch das Areal Fstraße haben sich diese auf rund 2.300 m² erhöht. Die Wohnnutzflächen nach Umbau betragen laut den im Ergänzungsersuchen den Einheitswertakten entnommenen Angaben aus den Bauplänen und den sich im Wesentlichen mit den im Zweitgutachten deckenden Angaben insgesamt rund 600 m² und verteilen sich laut Zweitgutachten wie folgt:

Untergeschoss Wohnräume/Keller 106,60 m² und Fitnessräume 124,00 m² = 230,60 m²

Erdgeschoss Wohnräume 195,10 m² +Garage 49,90 m² = 245,00 m²

Obergeschoss Wohnräume Altbau 13,80 m²+Wohnräume Neubau 109,10 m² =122,90 m²

Gesamtnutzfläche 598,50 m²"

Hinsichtlich der Beschreibungen der Liegenschaft/Lage und der Baulichkeiten wird auf die Ausführungen in den Gutachten unter Punkt 2 und 3 und das darin enthaltene Foto (Orthofoto Land OÖ –Geoinformation www.doris.gv.at) verwiesen. Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde dazu klargestellt, dass sich es sich bei dem orangen Areal vor der Garageneinfahrt um keinen Tennisplatz, sondern einen Basketballplatz handelt.

Die Investitionskosten für die Anschaffung der Liegenschaften und der nachfolgend durchgeführten Generalsanierung und Erweiterung der Doppelwohnhälfte einschließlich Neugestaltung der Außenanlagen haben sich laut den Anlagenverzeichnissen und den übermittelten Kontoblättern wie folgt entwickelt:

Investitionskostenentwicklung (zusammengefasst)	Grund	Gebäude	Garten	Summe
Kauf K-Straße+ Nebenkosten (2005)	306.567,60	230.112,40	0,00	536.680,00
Kauf- F-Straße inkl. Nebenkosten (2006)	222.619,00			222.619,00
Abbruch/Anschluss/Umbaukosten 2005 -2007	14.843,75	855.303,16		870.146,91
Gartenanlage K-Straße und F-Straße			84.426,77	84.426,77
Stand bis 31.12.2007	544.030,35	1.085.415,56	84.426,77	1.713.872,68
Restzugänge 2008/2009		2.305,83	20.293,68	22.599,51
Stand Investitionskosten bis 31.12.2009	544.030,35	1.087.721,39	104.720,45	1.736.472,19
		(Afa 1,5 %)	(Afa 6,67 %)	

Im Detail wird auf die Darstellungen unter Punkt 2.6.(21) verwiesen.

Am Konto Anlagen in Bau wurden für die Jahre 2005 bis 2007 insgesamt 954.573,68 € an Investitionskosten erfasst und diese mit Buchungstichtag 31.12.2007 mit einem Betrag von 14.843,75 € auf Grund (Abbruchkosten), mit 84.426,77 € auf Garten und mit 855.303,13 € auf Gebäude umgebucht. Laut den Buchungstexten entfallen Beträge im Ausmaß von rund 90 TEUR auf Architektenhonorare und Anschlusskosten, rund 120 TEUR auf Außenanlagen und rund 15 TEUR auf Abbruchkosten. Bei den verbleibenden Investitionskosten in Höhe von rund 730 TEUR handelt es sich im Wesentlichen um Arbeits- und Materialkosten aus Baumeister-, Maler-, Pflaster-, Holzbau-, Fassaden-, Fenster-, Türen-, Böden-, Elektro-, Heizungs- und Haustechnikinstallationsrechnungen. Möbel und Wohnausstattungen sind laut den Kontodaten darin nicht erfasst.

Die **Finanzierung** der Kaufpreise und der Umbaukosten von insgesamt rund 1,7 Mio € erfolgte laut den Bilanzdaten der Stiftungen einerseits mit nicht verzinsten Stundungen der Liegenschaftskaufpreise durch die Ehegatten K von insgesamt rund 0,7 Mio € (€ 504.000,00 Kaufpreis Kstraße ab April 2005 und € 219.000,00 Kaufpreis Fstraße ab Oktober 2006) und mit dem Restbetrag aus Ausschüttungen der an die Stiftung zugewendeten GmbH Geschäftsanteile (Ausschüttungen 2005 bis 2008 insgesamt rund 1,5 Mio € abzüglich Veranlagungen auf Bankkonten der Stiftung 0,6 Mio € = 0,9 Mio € verwendete Mittel für Investitionen) sowie aus der Bareinlage von 0,1 Mio €. In den Jahren 2006 und 2007 erfolgten Zwischenfinanzierungen in Form von unverzinslichen Darlehen von der Tochtergesellschaft (350 TEUR), die mit den im Jahr 2008 vereinnahmten Ausschüttungen abgedeckt wurden. Im Detail wird auf die Bilanz- und GuV Entwicklungen unter Punkt 2.7 (22 ff) verwiesen.

Informationen (Vereinbarungen) zu den Rückzahlungen der Kaufpreisstundungen wurden nicht vorgelegt, dazu wurde lediglich angegeben, dass keine Verzinsung erfolgt ist.

- Mit **Datum 5. Februar 2009 wurde** unter Bezugnahme auf den erfolgten Zukauf und der Mitbenutzung der Liegenschaft Fstraße **ein Nachtrag zum Mietvertrag abgeschlossen** und darin eine rückwirkend ab 1. Juli 2007 in Kraft tretende Erhöhung der Mieten auf € 2.400,00 festgelegt, die Ausgangsbasis für künftige Wertsicherungen bildet.

Dies entspricht den Ausführungen in einem Vorstandsprotokoll aus Februar 2009, in dem weiters festgehalten ist, dass es sich dabei um den Mindestansatz handelt, die Vermietungsmöglichkeit an andere Mieter bestehe und sich der Markt in der Gegend des Objektes sehr gut entwickle.

- Hinsichtlich der **Erträge und der Aufwendungen** aus der Vermietung des Objektes sowie der geleisteten Miet- und Betriebskostenzahlungen wird auf die Darstellungen unter Punkt 2.7 (23,24) und 3 (31) verwiesen.

Beweiswürdigung:

(41) Die hinsichtlich der angeführten Zeit- und Wertangaben unstrittigen Sachverhaltsdarstellungen ergeben sich aus den vorgelegten Verträgen, Firmenbuch- und Grundbuchsauszügen, Jahresabschlüssen, sowie aus den sonstigen bei der Beschreibung des Verwaltungsgeschehens angeführten Unterlagen und den Aussagen in der mündlichen Verhandlung.

Für den Senat gilt als erwiesen, dass der Umbau bzw. die Erweiterungen entsprechend den Vorgaben der künftigen Mieter erfolgt ist. Die Entscheidung, dass ein Umbau erfolgen soll und Umfang und Art des Umbaus/Erweiterung wurde vor Errichtung der Stiftung von den Ehegatten K getroffen. Dies ergibt sich aus Datumsangaben und Adressierungen auf behördlichen Schriftstücken (Baugenehmigung), aus Unterlagen der Architekten (Baupläne, Kostenschätzungen) und aus den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Stellungnahme zur Berufung, wo dieser anführt, dass es nicht ungewöhnlich sei, dass künftige Mieter entsprechende Wünsche zum Mietobjekt deponieren.

Mit Ergänzungsersuchen vom 3. März 2012 wurde die Bw. ersucht, die maßgeblichen Grundlagen für die Entscheidung des Stiftungsvorstandes, die Wohnzwecken des Erststifters und damaligen Vorstandsvorsitzenden dienende Immobilie zu kaufen, auszubauen und zurück zu vermieten (vor allem die dazu angestellten Investitionskosten- und Finanzierungspläne, Renditeberechnungen) durch Vorlage von Vorstandssitzungsprotokollen oder anderen Dokumentationen vorzulegen. Übermittelt wurde ein Sitzungsprotokoll aus dem Jahr 2009, in dem der Beschluss über die Mieterhöhung wegen der Mitbenutzung der Nachbarliegenschaft auf € 2.400,00 und die Ausführungen des Vorsitzenden, wonach die vereinbarte Miete den Mindestansatz darstellen und eine positive Wertentwicklung bestehen würde, festgehalten

sind. Ebenfalls vorgelegt wurde die nach Angaben des steuerlichen Vertreters aus dem Jahr 2005 stammende Prognoserechnung mit Investitionskosten im Ausmaß von 1,0 Mio € und mit (den nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten) errechneten Jahresüberschüssen von rund 6 TEUR.

Der steuerliche Vertreter bringt dazu in der mündlichen Verhandlung vor, dass es sich bei der Ertragsprognose um eine „interne Berechnung“ gehandelt habe. Wenn mit der Ertragsprognose gegenüber der Abgabenbehörde der Nachweis erbracht werden sollte, dass aus der Investition langfristig Überschüsse erzielbar sein werden ist für den Senat nicht nachvollziehbar, weshalb die darin angeführten Investitionssummen von 1,0 € nicht jene Investitionskosten gewesen sein sollten, die der Stiftungsvorstand im Zeitpunkt der behaupteten Erstellung dieser Prognose (im März 2005, unmittelbar vor Abschluss des Mietvertrages) für das Vorhaben geplant hatte.

Anhaltspunkte zu den im Zeitpunkt des Mietvertrages veranschlagten Investitionskosten für den geplanten Umbau ergeben sich noch aus dem Gutachten und den darin angeführten Plänen, Baubeschreibungen und der Grobkostenschätzung der Architekten.

In der vom steuerlichen Vertreter übermittelten Grobkostenschätzung werden Investitionskosten für den Umbau (ohne Architektenhonorare und Kosten für Abbruch, Anschlüsse, Außenanlagen und Einrichtungen) von rund 578.000,00 € (davon Pool 44.000,00 €) mit einer Schwankungsbreite von 15 % +/- angegeben.

Der steuerliche Vertreter gibt dazu in der mündlichen Verhandlung an, dass der Schätzwert für die Gesamtkosten einschließlich der in der Grobkostenschätzung nicht enthaltenen Nebenkosten und der Schwankungsbreite zwischen 700.000,00 € und 800.000,00 € gelegen sei.

Aus den Anlagenverzeichnissen ergibt sich, dass bis zum Jahr 2007 neben den Kosten für den Kauf des Altbestandes (rund 536.000,00 € inklusive Nebenkosten) Kosten für die Baulichkeiten in Höhe von rund 855.000,00 €, den Grundwert erhöhende Abbruchkosten in Höhe von rund € 15.000,00 und Kosten für Außenanlagen in Höhe von rund 85.000,00 €, somit insgesamt rund € 955.000,00 angefallen sind. Die Gesamtinvestitionskosten für die Investition Kstraße (Altbestand + Umbau + Außenanlagen) betrugen Ende 2007 1.490.000,00 €, einschließlich der Liegenschaft Fstraße (€ 223.000,00) insgesamt rund € 1.713.000,00.

Damit liegt der Gesamtinvestitionswert Kstraße mit 1,5 Mio € rund 50 % über den in der Ertragsprognose angeführten Gesamtkosten von 1,0 Mio €. Alleine die Kosten für den Umbau (inklusive Garten und Außenanlagen) sind mit insgesamt € 955.000,00 beinahe doppelt so

hoch wie der in der Ertragsprognose angegebene Wert (€ 500.000,00) und liegen auch deutlich über den adaptierten Grobkostenschätzungswerten mit rund € 700.000,00 bis € 800.000,00 (578.000,00 € + 90.000,00 € Honorare/Anschlüsse und 15 %) Schwankungsbreite

Zu den Außenanlagen finden sich Schätzungen nur zu den Poolkosten (rund 44.000,00 €), laut Anlagenverzeichnis wurden bis 2007 Gartenanlagen mit 85.000,00 € und in den Jahren 2008 und 2009 noch weitere 22.000,00 € aktiviert.

Der Senat gelangt daher zur Schlussfolgerung, dass der Stiftungsvorstand im Zeitpunkt der Vertragsabschlüsse von deutlich niedrigeren Gesamtinvestitionskosten als tatsächlich verausgabt ausgegangen ist, aber insbesondere keine verbindlichen Vorgaben zur Höhe der Kosten und zu allfälligen Maßnahmen im Falle von Überschreitungen festgelegt hat.

Dass sich Änderungen von nicht untergeordneter Bedeutung gegenüber den Plänen, Baubeschreibungen, Grobkostenschätzungen ergeben haben wird auch dadurch untermauert, dass nach Fertigstellung ein weiteres Gutachten eingeholt wurde, was bei einer plangemäßen Umsetzung nicht erforderlich gewesen wäre.

2. Rechtliche Würdigung:

2. 1. Unionsrechtliche Grundlagen und Rechtsprechung des EuGH:

(42) Sowohl die im Berufungsfall noch zur Anwendung gelangende Sechste MwSt-Richtlinie 77/388/EWG als auch die nachfolgende MwStSyst-RL kennt den Begriff des Unternehmers nicht, sondern bestimmt dazu folgendes:

Nach Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. RL bzw. Art. 9 Abs. 1 MwStSyst-RL *„gilt als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.“*

Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 MwStSyst-RL legt (aufgrund der bisherigen Judikatur des EuGH) ergänzend fest, dass *„insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Einnahmenerzielung als wirtschaftliche Tätigkeiten gelten und diese nicht mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeführt werden müssen“*.

Unter wirtschaftliche Tätigkeiten fallen alle Vorgänge ohne Rücksicht auf die Rechtsform, die darauf abzielen nachhaltig Einnahmen aus einem Gegenstand zu erwirtschaften (EuGH 26. 6. 2007, T Mobile, C-284/04), somit auch Dauerschuldverhältnisse auf Grund derer die Überlassung von Gegenständen zur Nutzung nicht kurzfristig oder gelegentlich, sondern von

einer gewissen Dauer zu erfolgen hat (wie Miet-, Pacht-, Lizenzverträge u.ä.). Ausreichend ist dabei nach der Rechtsprechung des EuGH (26. 9. 1996, Enkler C-230/94), wenn durch ein einziges Rechtsgeschäft ein Dauerzustand geschaffen wird mit dem über längere Zeit gegen Einnahmen ein Eingriff in Rechtspositionen (wie das Eigentumsrecht) geduldet wird.

Der EuGH hat in diesem Urteil (EuGH 26. 9. 1996, Enkler C-230/94) aber auch zum Ausdruck gebracht, dass für die Beurteilung ob die (entgeltliche) Überlassung eines körperlichen Gegenstand zur dauerhaften Nutzung eine auf nachhaltige Einnahmenerzielungsabsicht gerichtete Tätigkeit darstellt, auf die Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles abzustellen ist. Bei Gegenständen, die sowohl für eine Nutzung zu privaten Zwecken als auch zu wirtschaftlichen Zwecken geeignet sind, sind alle Umstände der Nutzung zu berücksichtigen.

Im zitierten Urteil, dem ein Sachverhalt zu Grunde lag, bei dem von einem Ehepaar ein Wohnmobil angeschafft wurde, welches teilweise selbst genutzt und in geringfügigem Ausmaß entgeltlich an Dritte überlassen wurde, hat der EuGH konkret folgendes ausgeführt (Rdnr. 24 ff des Urteils):

....."(24)..... Wer einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, muss nachweisen, dass er die Voraussetzungen hierfür und insbesondere die Kriterien für die Einstufung als Steuerpflichtiger erfüllt.

Artikel 4 der Sechsten Richtlinie hindert die Finanzverwaltung daher nicht daran, objektive Belege für die geäußerte Absicht zu verlangen (vgl. Urteil Rompelman, a. a. O., Randnr. 24). Ein behördliches oder gerichtliches Organ, das zu diesem Problem Stellung zu nehmen hat, muss folglich unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind, ermitteln, ob die fragliche Tätigkeit - hier die Nutzung eines Gegenstands in Form der Vermietung - zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient. (...)

(26)..... Im Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C- 97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795) hat der Gerichtshof entschieden, dass zu den Gegebenheiten, auf deren Grundlage die Finanzbehörden zu prüfen haben, ob ein Steuerpflichtiger Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten erwirbt, die Art des betreffenden Gegenstands gehört.

..... (27)..... Dieses Kriterium ermöglicht auch die Feststellung, ob ein Einzelner einen Gegenstand so verwendet hat, dass seine Tätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen ist. Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im Allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird.

....(28).....Im letztgenannten Fall kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

.....(29).....*Auch wenn allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden kann, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, sind ferner die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und daher neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können."*

Zusammenfassend bleibt somit festzuhalten, dass der EuGH im Urteil Enkler, Rs C- 230/94 nicht die (bloße) Verbundenheit von Personen, sondern ausschließlich der Fremdvergleich und die Art der Bewirtschaftung als objektive Kriterien für die Beurteilung der Frage heranzuziehen sind, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd der 6. MwSt-Richtlinie bzw. MwSt-Systemrichtlinie vorliegt (*Pühringer, Vereinbarungen zwischen verbundenen Personen – Grenzen der Anerkennung, in Achatz/Tumpel Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, 2008, 126*).

2. 2. Nationale Rechtsgrundlagen, Rechtsprechung und Literaturmeinungen:

(43) § 2 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

"Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird."

Rechtlich unstrittig ist, dass als Unternehmer iSd § 2 UStG bzw. Steuerpflichtige iSd der MwSt-RL auch eine Privatstiftung in Betracht kommt.

(44) Dies hat der Verwaltungsgerichtshof in der Entscheidung vom 7. 7. 2011, 2007/15/0255 bestätigt und zum Fall der Vermietung einer nach den Wünschen des Stifters/Begünstigten errichteten und an diesen aufgrund einer mündlichen Mietvereinbarung überlassenen Wohnimmobilie mit gehobener Ausstattung folgendes ausgeführt:

„Die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken kommt als fortlaufende Duldungsleistung auch bei einer Privatstiftung als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 4 Abs. 1 und 2 6. RL in Betracht.

Eine Vermietungstätigkeit ist allerdings von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden, die nicht zur Unternehmereigenschaft führt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 1999, 96/15/0098).

Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmen orientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. Ruppe, UStG3, § 2 Tz. 8).

Die Überlassung einer Liegenschaft durch eine Privatstiftung an den Stifter oder an andere Begünstigte im Rahmen der Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke ist nicht als nachhaltige Tätigkeit einzustufen (vgl. Aigner/Tumpel, Immobilienvermietung durch eine Privatstiftung an ihren Stifter oder an Begünstigte, SWK 8/2011, S 396). Erfolgt die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an den Stifter/Begünstigten nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihm einen Vorteil zuzuwenden (Zuwendung aus der Stiftung), so fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Mai 2007, 2005/14/0083, zu einer vergleichbaren Sachverhaltskonstellation).

Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen Tätigkeiten, die letztlich nur der Erfüllung des Stiftungszweckes dienen, und solchen, die über die bloße Erfüllung des Stiftungszweckes hinaus als wirtschaftliche Tätigkeiten einzustufen sind, finden sich im Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94, Enkler, in den Rn 24ff, insbesondere Rn 28.....

Das Höchstgericht ist im zu beurteilenden Fall (Anschaffung mit Gesamtinvestitionskosten von 817 TEUR und Überlassung eines nach den individuellen Bedürfnissen und Vorgaben des Stifters (Mieters) errichteten luxuriösen Einfamilienhauses) zu folgendem Ergebnis gelangt:

„Wenn die belangte Behörde die gegenständliche Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleichs zwischen den Umständen, unter denen das Wohngebäude im Beschwerdefall dem Stifter überlassen wurde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, beurteilt hat, steht dies im Einklang mit Rechtsprechung und Lehre (vgl. hierzu auch Beiser, RdW 2010/812, 810, der auf das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung abstellt.“

Nicht geteilt hat der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsansicht des UFS, dass Vermietungen von zur Privatnutzung geeigneten Gegenständen/Immobilien einer Stiftung an deren Stifter/Begünstigte stets als Zuwendung anzusehen seien und selbst bei Fremdüblichkeit keinen Leistungsaustausch darstellen würden (VwGH 19. 10. 2011, 2008/13/0046).

Privatstiftungen iSd PSG können als Eigentümerlose Vermögensmassen keinen privaten Bereich wie eine natürliche Person, sondern nur einen unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich haben (EuGH 6. 11. 2008, C-291/07, *Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsradet*). Eine Privatstiftung tätigt ihre Rechtsgeschäfte über den Stiftungsvorstand, der als handlungsbefugtes Organ eigenverantwortlich auftritt und dabei an den in den Stiftungsurkunden normierten Willen der oder des Stifter(s) gebunden ist. Die Argumentation, es handle sich bei der Überlassung von Wohnimmobilien an Stifter/Begünstigte um private Aufwendungen der Lebensführung, die durch Einkleidung in eine vertragliche Vereinbarung nicht ihren wahren Charakter verlieren würden, lässt sich auf Stiftungen daher aufgrund des zu wahren Trennungsprinzips nicht übertragen.

Ist aber eine Tätigkeit nicht von einem wirtschaftlichen Interesse getragen, sondern erfolgt diese primär mit dem Hintergrund Vorteile bzw. Zuwendungen zu gewähren, wird keine Unternehmereigenschaft begründet (VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083). Für die Frage, ob einer Stiftung, deren Tätigkeit sich ausschließlich auf die Anschaffung und nachfolgende Nutzungsüberlassung einer Wohnimmobilie an Stifter/Begünstigte beschränkt, Unternehmereigenschaft zukommt, bedarf es somit einer vorgelagerten Beurteilung darüber, ob die Überlassung einer Immobilie für Wohnzwecke von der Stiftung an den Stifter und/oder Begünstigten auf gegenseitigen schuldrechtlichen Leistungsaustausch abzielt oder von einer Zuwendungsabsicht der Stiftung bzw. der für sie handelnden Organe getragen ist.

Keine Tätigkeit mit Einnahmenerzielungsabsicht iSd der unionsrechtlichen Grundlagen und deren Umsetzung in § 2 Abs. 1 UStG 1994 wird ausgeübt, wenn geschäftliche Aktivitäten nur dem Ziel dienen, im eigenen Bereich Ausgaben zu sparen, oder es Dritten ermöglichen sollen, Ausgaben zu sparen, oder wenn Maßnahmen ohne wirtschaftliches Kalkül bzw. ohne eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet werden. Dieser Fall tritt ein, wenn das Verhalten des Bestandgebers von einer Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit oder des gesellschaftsrechtlich bedingten Zusammenwirkens bestimmt wird (*Ruppe, UStG, § 2 Tz. 55ff*).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinen Erkenntnissen zu Stiftungsvermietungsfällen (VwGH 7. 7. 2011, 2007/15/0255; VwGH 19. 10. 2011, 2008/13/0046) zwar nicht die von der ständigen Rechtsprechung für die Anerkennung von Familienverträgen maßgeblichen Kriterien als relevanten Maßstab herangezogen, aber für die Beurteilung ob marktkonformes Verhalten vorliegt, unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass dem Kriterium der Fremdüblichkeit erhebliche Bedeutung dahingehend zukommt, ob ein fremder Investor/Vermieter eine Investition in der gegebenen Art und Höhe getätigt hätte und unter den konkreten Bedingungen an einen fremden Dritten zur Nutzung überlassen hätte.

Entscheidungserhebliche Bedeutung kommt dabei nicht nur der Art und Weise des Zustandekommens des Vertrages, der Höhe des vereinbarten Mietentgeltes und dem Vertragsinhalt zu, sondern es sind alle in Zusammenhang mit der Investition und der nachfolgenden Nutzungsüberlassung stehenden Umstände im jeweiligen Einzelfall in die Beurteilung miteinzubeziehen. Dies bedeutet, dass nicht nur die vertragliche Gestaltung, sondern auch der tatsächliche Ablauf der Geschehnisse beginnend von der Investitionsentscheidung und den Umständen in der Errichtungsphase bis zur Vertragsabwicklung, somit auch die tatsächliche Gestaltung des Vertragsverhältnisses sowie der Gebarung durch die für die Stiftung handelnden Personen in Zusammenhang mit der Investition und der Nutzungsüberlassung von Relevanz sind.

Für die Beurteilung nicht von Bedeutung ist laut dem Höchstgericht hingegen, ob die Investition in eine Immobilie (wie im Beschwerdefall in Form der Errichtung eines Einfamilienhauses) die wirtschaftlich sinnvollere Maßnahme im Vergleich zu einer Veranlagung am Kapitalmarkt dargestellt hat.

Im Erkenntnis vom 7. 7. 2011, 2007/15/0255 hat das Höchstgericht die zu beurteilende Nutzungsüberlassung nicht als unternehmerische Tätigkeit, sondern als Zuwendung qualifiziert und dies im Wesentlichen darauf gestützt, dass kein fremdüblicher (sich am Markt orientierender) Mietzins vereinbart/entrichtet wurde, der Vertragsschluss in Form einer mündlichen – mit Aktenvermerk dokumentierten – Mietvereinbarung bei derartigen

langfristigen Verträgen als ungewöhnlich anzusehen ist, gebotene Vereinbarungen für den Fall einer vorzeitigen Vertragsbeendigung (in Anbetracht der Tatsache, dass auf die Bedürfnisse der künftigen Nutzer errichtete Luxusimmobilien schwerer verwertbar sind) gefehlt haben, Regelungen zum Schicksal der vom nutzenden Stifter getätigten Investitionskostenbeiträge nicht getroffen wurden und dass die tatsächliche Ausgestaltung nicht der vorgelegten Vereinbarung entsprochen hat.

(45) Die Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes wurde mittlerweile nicht nur durch eine Reihe jüngerer Entscheidungen des UFS (u.a. RV/0418-S/09 vom 26. Jänner 2011, RV/0725-I/10 vom 29. August 2010), sondern auch von der Literatur bestätigt. Kirchmayr/Achatz (*Taxlex 2011, 425 – Fremdübliche Vermietung von Luxusimmobilien*) führen aus, dass der VwGH in seiner jüngsten Rechtsprechung (VwGH 7. 7. 2011, 2007/15/0255 und 19. 10. 2011, 2008/13/0046) klargestellt hat, dass umsatzsteuerlich die Fremdüblichkeit jedenfalls eine entscheidende Rolle spielt und das Höchstgericht - gestützt auf die EuGH Rechtsprechung in der Rs. Enkler (26. 9. 1996, C-230/94) - zutreffend zum Ergebnis gelangt ist, dass für die Frage, ob die Nutzungsüberlassung einer Wohnimmobilie an den Gesellschafter (Stifter/Begünstigten) eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, auf das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung abzustellen ist.

(46) Beiser (SWK, 31/2009, S. 903ff) erachtet das Vorliegen eines marktkonformen Verhaltens als entscheidungserhebliches Kriterium für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft und führt dazu folgendes aus:

„Die Fiktion eines marktkonformen Leistungsaustauschs, somit die Fiktion eines fremdüblichen Leistungsentgelts, dient einer sachgerechten (Art. 7 B-VG) Abgabebemessung im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtung. Eine solche wirtschaftliche sachgerechte Betrachtung ist im Sinne der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen gerechtfertigt.... Das Kriterium der marktkonformen Vermietung trennt Einkunftserzielung und –verwendung ebenso systematisch konsistent und sachgerecht wie die unternehmerische Einnahmenerzielung und den Konsum.“

In weiterer Folge führt Beiser folgendes aus:

„Vermieter streben nach marktkonformen Mieten. Eine marktkonforme Vermietung beginnt mit einer marktkonformen Investition. Und ebenso gilt: Eine marktkonforme Rendite aus der Vermietung sichert eine marktkonforme Investition. Jeder Vermieter akzeptiert ausgefallene Sonderwünsche seiner Mieter, soweit sie mit einer marktkonformen Rendite der Investitionskosten entgolten werden.“

Auch der Verwaltungsgerichtshof vertritt in seiner ständigen Rechtsprechung die Ansicht, dass das fremdübliche Mietentgelt von der Amortisation des Kapitals und von einer angemessenen Verzinsung bestimmt wird, insbesondere in Fällen, wenn der Vermieter die Immobilie nach den Wünschen des künftigen Mieters anschafft bzw. errichtet. Im Erkenntnis vom 7. 7. 2011, 2007/15/0255 hat das Höchstgericht unter Verweis auf VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003 die

vom UFS in der angefochtenen Berufungsentscheidung RV/0540-L/04 vom 24. August 2007 durchgeführte Herleitung des fremdüblichen (marktkonformen) Mietentgelts durch Umkehr des Ertragswertverfahrens (nach dem Berechnungsschema von Pröll, UFS 2004/5 S. 192) als eine zulässige Methode für die Ermittlung des marktüblichen Mietzinses anerkannt.

Zur Angemessenheit des Mietentgeltes hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 23. 2. 2010, 2007/15/0003 ganz klar zum Ausdruck gebracht, dass sich die angemessene Höhe eines Nutzungsentgeltes daraus ableitet, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre und **somit insbesondere daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet.**

Der UFS hat die Ermittlung des marktüblichen Mietzinses durch Umkehr des Ertragswertverfahrens in der jüngsten Rechtsprechung (RV/2519-W/10 vom 13. 9. 2012) in Zusammenhang mit der Vermietung eines Seehauses zwischen nahen Angehörigen bestätigt.

Nach der Literatur (*Pröll/ ÖStZ 7/2010*) hält die Gestaltung eines Bestandsverhältnisses den Erfordernissen einer Fremdvergleichsprüfung iSd der EuGH-Rechtsprechung nicht stand, wenn *„(1) das vereinbarte Nutzungsentgelt niedriger ist als die im gewöhnlich-redlichen Geschäftsverkehr für die Gebrauchsüberlassung vergleichbarer Grundstücke erzielbare Rendite und/oder wenn (2) die für die Wohnliegenschaft im örtlichen Marktgeschehen äußerstenfalls erzielbare Miete keine objekttypische Verzinsung des – in die betreffende Wohnliegenschaft – investierten Kapitals sicherzustellen vermag. Dass eine „Mindermiete“ verlangt wird, obgleich (3) das errichtete Wohngebäude nach den höchst individuellen Vorstellungen eines Gesellschafters oder einer gesellschafterähnlichen Person ausgestaltet wurde, deutet auf das Fehlen eigenwirtschaftlicher Interessen ebenso hin wie (4) der Umstand, dass ein atypischerweise für „Vermietungszwecke“ genutztes Sachobjekt auf dem freien Markt gar nicht erst angeboten wurde. Nicht zuletzt spricht (5) auch das Ausmaß einer Divergenz zwischen „vereinbartem Nutzungsentgelt“ und „kalkulatorischer Kostenmiete“ gegen die Entfaltung marktkonformen Strebens.“*

Nach individuellen Vorgaben errichtete Einfamilienhäuser werden bei der Ermittlung von Verkehrswerten in der Liegenschaftsbewertung grundsätzlich als Sachwertobjekte angesehen, da diese in der Regel nicht für Vermietungszwecke gekauft oder errichtet werden. Im Sachwertverfahren werden für derartige Objekte in der Regel Abschläge für verlorenen Bauaufwand berücksichtigt, die dem Umstand Rechnung tragen, dass ein solches Gebäude den geschmacklichen und bautechnischen Vorstellungen eines Erwerbers nicht zur Gänze entsprechen wird bzw. dieser die Immobilie anders gestaltet hätte. Besonders luxuriöse und

extrem moderne Ausführungen werden in der Regel nicht voll honoriert (*Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage, 2010, S. 80*).

Das Ertragswertverfahren wird in der Liegenschaftsbewertung für die Verkehrswertermittlung bebauter Liegenschaften herangezogen bei denen durch Vermietung und Verpachtung Erträge erzielt werden können. Der Liegenschaftswert wird bei diesen durch den marktüblich erzielbaren Liegenschaftsertrag bestimmt (*Kranewitter, Liegenschaftsbewertung 6. Auflage 2010, S. 18*).

3. Erwägungen

(47) Die Bw. stützt das Vorliegen der Unternehmereigenschaft darauf, dass die Stiftung mit der Investition eine Veranlagung mit langfristigem Wertsteigerungspotential getätigt habe, über die Vermietung vom Firmenbuch genehmigte, schriftliche Verträge abgeschlossen und zur Höhe des Mietzinses Gutachten eingeholt worden seien, die bestätigen würden, dass der Mietzins fremdüblich angesetzt worden sei.

Bei den Nutzern (Mietern) der Liegenschaften und Gebäude handelt es sich um Personen, die nicht nur bis zum Verkauf der Objekte an die Stiftung selbst Eigentümer und Nutzungsinhaber waren, sondern auch um der Stiftung nahestehende Personen, konkret um den Stifter, der gleichzeitig auch Vorstandsvorsitzender war und um dessen Ehegattin, die als potentiell Begünstigte der Stiftung in Betracht kommt. Das Vorliegen einer Nahebeziehung wird auch von der Bw. nicht bestritten.

Für die Beurteilung, ob ein Investor (eine Gesellschaft/Stiftung) mit der Anschaffung/Herstellung einer Wohnimmobilie, die er an eine nahestehende Person überlässt und nach dessen Vorgaben errichtet, ein marktkonformes Streben nach Einnahmen an den Tag gelegt hat, sind nach Ansicht des Senates im Wesentlichen folgende Aspekte/Faktoren bei Würdigung der Gesamtumstände zu berücksichtigen:

- Handelt es sich beim Gegenstand der Vermietung/Überlassung um eine nach den Wünschen und Vorstellungen des der Stiftung nahestehenden Mieters angeschaffte/errichtete Wohnimmobilie?
- Art/Ausgestaltung/Marktgängigkeit der Wohnimmobilie (Größe, Lage, Architektur, Bauausführung und -ausstattung, Außengestaltungen wie Pool, Gartenanlagen)
- Form, inhaltliche Ausgestaltung und konkrete Umstände zum Zustandekommen der Mietvereinbarung/Nutzungsüberlassung.

Dabei stellt zwar die Höhe eines marktüblichen (renditeorientierten) Mietzinses ein wesentliches Kriterium dar, aber auch folgende Faktoren sind bei der Beurteilung des marktkonformen Verhaltens zu berücksichtigen: Form des Vertragsabschlusses, Berücksichtigung und inhaltliche Ausgestaltung von Regelungen betreffend die Betriebskostentragung, Laufzeit, Kündigungsmöglichkeiten (Kündigungsverzicht), Investitionskostenablösen, Kautionen, Zahlung/Fälligkeit des Mietzinses, Erhaltungspflichten, und sonstige Bestandsgeber- und -nehmerpflichten (zB. bauliche Veränderungen, zweckgebundene Nutzungsverwendungen, Rechtsfolgen bei vertragswidrigen Verhalten, Kostentragung der Vertragserrichtung, usw.).

- Tatsächliche Gestaltung der Nutzungsüberlassung (insbesondere Prüfung des marktüblichen Verhaltens bei Vertragsabweichungen/-verletzungen und/oder bei fehlenden vertraglichen Regelungen, marktübliche Gestaltung von nachträglichen Änderungen, u.a.)

- Branchenübliches, den Sorgfaltsmaßstäben entsprechendes Verhalten der verantwortlichen Stiftungsorgane betreffend die Handlungen vor der Investitionsentscheidung bzw. vor bindenden Vertragsabschlüssen (Beschlüsse, Entscheidungsgrundlagen, Richtlinien für Auftragsvergaben, etc.) und bei der Gebarung während der Errichtungsphase und der Nutzungsüberlassung (Abwicklung/Überwachung/Kontrolle/Dokumentationen der Beschaffungsvorgänge, Einhaltung von Richtlinien/Vertragsbestimmungen)

Für den gegenständlichen Fall ergibt sich daraus folgendes:

(48) Im Berufungsfall ist Gegenstand der Nutzungsüberlassung (vorerst) ein im Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses an die Verkäufer wieder zurückvermietetes bestehendes Objekt (rund 10 Jahre altes Doppelwohnhaus mit üblicher Bauausführung und Nutzfläche von rund 190 m² einschließlich der daran angrenzenden Liegenschaft mit einem Abbruchhaus) und ein nach den bestehenden Vorstellungen und Planungsvorgaben der Mieter in den Jahren 2005 bis 2007 ausgebautes (adaptiertes) und um ein weiteres angrenzendes Grundstück erweitertes Objekt.

Aus dem Ablauf der Geschehnisse ergibt sich, dass im Zeitpunkt der Anschaffung der Liegenschaften und vor Beginn des Ausbaus als Verwendungszweck die Nutzung der von Stiftung angeschafften Immobilien durch die bisherigen Eigentümer (und der Stiftung nahestehenden Personen) feststand und nicht beabsichtigt war diese am freien Markt anzubieten.

Bei den zur Nutzung überlassenen Liegenschaften (Grundflächen rund 2.300 m²), dem umgebauten/erweiterten Gebäude und den neu geschaffenen Außenanlagen (Pool, Sportflächen, Garten) handelt es sich sowohl was Größe (rund 600 m² an modern gestalteten

Wohn- und Nutzflächen), die Architektur und die Ausführung betrifft um eine Wohnimmobilie mit anspruchsvoller/gehobener Ausstattung. Die Gesamtinvestitionskosten dafür betrugen bis 2007 rund 1,7 Mio € (davon entfallen rund 1,0 Mio € auf Investitionskosten für den von den Mietern vorgegebenen Gebäudeumbau und die Außenanlagen).

Nach den Angaben in den Gutachten und in der mündlichen Verhandlungen handelt es sich beim Objekt um eine Wohnimmobilie für die in der nach Fertigstellung des Umbaus gegebenen Ausgestaltung am örtlichen Markt nur ein eingeschränkter Interessentenkreis in Betracht kommt und folglich Mietobergrenzen bestehen.

Vertragliche Grundlagen/tatsächliche Ausgestaltung:

(49) Der Nutzungsüberlassung liegt ein Vertrag zu Grunde, der im Zeitpunkt der Grundstücksübertragung des von den bisherigen Eigentümern weitergenutzten Altobjektes abgeschlossen wurde. In diesem Vertrag wurde nicht nur die mit Vertragsabschluss (April 2005) beginnende Nutzungsüberlassung des Altobjektes durch die Stiftung (zu einem Mietentgelt von € 1.200,00), sondern auch bereits die Nutzungsüberlassung des künftigen, nach Abschluss des von den Mietern vorgegebenen, noch auszubauenden/erweiterten Objektes zu einer Miete von € 1.800,00 vereinbart. Im Jahr 2009 wurde der Vertrag wegen der zusätzlich genutzten Flächen eines im Jahr 2006 angeschafften Nachbargrundstückes und einer sich daraus ergebenden Mieterhöhung auf € 2.400,00 geändert.

Bis Juni 2007 wurde ein Mietentgelt in Höhe von € 1.200,00 p.m.bezahlt, ab Juli 2007 betrugen die Mietenzahlungen € 1.800,00 zuzüglich Betriebskosten, 2009 erfolgte eine ab Juli 2007 rückwirkende Anpassung von € 1.800,00 auf € 2.400,00 (wobei die Nachverrechnungen Ende 2008 und ab Jänner 2009 € 2.400,00 bezahlt wurden).

Zur Höhe des Mietentgeltes:

(50) Die Bw. stützt die Angemessenheit der vertraglich vereinbarten Mieten auf die eingeholten Gutachten und erachtet die im Ergänzungsersuchen durch Umkehr des Ertragswertverfahrens angewendete Berechnungsmethode in Anlehnung an Pröll, UFS 2004/5, S. 190, unter Bezugnahme auf die Aussagen der Gutachter als nicht geeignet, da die daraus errechnete Miete von über € 4.000,00 am örtlichen Markt nicht erzielbar sei und bei der getätigten Investition zu berücksichtigen sei, dass nicht eine möglichst hohe Rendite, sondern die langfristige Sicherung des Vermögens der Stiftung (vor allem das aufgrund der Lage bestehende Werterhöhungspotential) ausschlaggebend für die Investition gewesen sei.

Der Gutachter führt aus, dass am Markt eine auf Verzinsung des eingesetzten Kapitals orientierte Miete bei hohen Investitionskosten nicht erzielbar wäre, da für Luxusimmobilien

nicht nur ein eingeschränkter Interessentenkreis, sondern insbesondere auch die Bereitschaft zur Zahlung derartiger Mieten nicht bestehe.

Die Bw. (und die Gutachter) gehen bei der Bestimmung der Mietenhöhe davon aus, dass der Vermieter das gegenständliche Objekt in der gegebenen Lage und Ausführung am örtlichen freien Markt anbietet bzw. dafür einen Mieter suchen muss und dabei den dargelegten örtlichen Marktverhältnissen (eingeschränkter Interessentenkreis für gehobene Wohnimmobilien) ausgesetzt ist.

Diese Sachverhaltskonstellation liegt aber im gegenständlichen Fall nicht vor.

Der Senat stellt nicht in Abrede, dass die Stiftung insbesondere mit dem Kauf der Grundstücke langfristig eine sichere und attraktivere Kapitalveranlagung als mit Geldanlagen tätigen wollte, der weitaus überwiegende Teil der aufgewendeten Investitionskosten betrifft im gegenständlichen Fall aber die nach den Vorstellungen und Bedürfnissen des künftigen Mieters erweiterten (umgestalteten) Baulichkeiten und Außenanlagen (Kosten rund 1,0 Mio €). Diese Kosten unterliegen nicht nur dem üblichen Wertverzehr (der sich aus der Abnutzung und technischen Entwertung von Baulichkeiten ergibt), sondern diese unterliegen in Anbetracht der modernen architektonischen Ausführung und der individuellen räumlichen Gestaltung einem erhöhten Wertverfall.

Bei einer Sachlage, bei der bereits vor Anschaffung und Umbau der künftige Mieter feststeht und bei Errichtung den Wünschen und Vorgaben des Mieters Rechnung getragen wird, kann nach Ansicht des Senates für die Beurteilung des fremdüblichen Mietentgeltes nicht Maßstab sein, welche Miete für das bereits zweckgebundene Objekt bei einer Mietersuche am freien Markt nach den jeweiligen örtlichen Gegebenheiten höchstens erzielbar ist, sondern in welcher Höhe ein am Markt agierender Investor das Entgelt für die nach den Wünschen des künftigen Mieters angeschaffte/errichtete Immobilie und die dafür aufzuwendenden Investitionskosten nach renditeorientierten Gesichtspunkten festgesetzt hätte.

Diese Sichtweise vertritt auch der Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur. Im Erkenntnis vom 7. 7. 2011, 2007/15/0255 hat das Höchstgericht die von der Behörde in der zu Grunde liegenden Entscheidung des UFS (24. 8. 2007, RV/0540-L/04 – in Anlehnung an Pröll in UFS 2004/5 S. 192) vorgenommene Mietenberechnung durch Umkehr des Ertragswertverfahrens für ein nach Vorgaben des Mieters/Stifters errichtetes Einfamilienhaus gehobener Ausstattung, für das aufgrund der großzügigen Wohnflächen und der aufwändigen, individuellen Ausstattung keine Vergleichsmieten feststellbar waren (d.h. eine Wohnimmobilie mit einer geringer Marktgängigkeit darstellte) als eine zulässige Berechnungsmethode angesehen.

Zur Argumentation, dass es sich bei der Liegenschaftsinvestition um eine sichere Vermögensanlage mit Wertsteigerungspotential wegen der hochwertigen Lage handelt und daher auch niedrigere Renditen in Kauf genommen werden können, wird auf die nachfolgenden Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 7. 7. 2001, 2007/15/0255, verwiesen:

„Die Ausführungen, auf Grund der Verantwortlichkeiten des Stiftungsvorstandes sei auf die Sicherheit der Veranlagungsform besonderer Wert zu legen, was zwangsläufig mit Ertragsbeschränkungen verbunden sei, weil "eben das Gebot der Sicherheit dem Gebot der Ertragsmaximierung entgegensteht", gehen am Kern der gegenständlichen Streitfrage vorbei. Zu entscheiden war nicht, ob eine Kapitalveranlagung im Vergleich zu einer Veranlagung in Form der Errichtung eines Einfamilienhauses die wirtschaftlich sinnvollere Maßnahme gewesen wäre, sondern ob die von der Beschwerdeführerin tatsächlich gewählte Form der Errichtung und Überlassung einer Wohnimmobilie an den Stifter auf eine Art und Weise erfolgte, die die Beschwerdeführerin als Steuerpflichtige (Unternehmerin) auswies.“

Im berufungsgegenständlichen Fall wurden für das bestehende (mit einer wesentlich höheren Marktgängigkeit ausgestattete) Altobjekt Investitionskosten (einschließlich Nebenkosten und Abbruch) in Höhe von rund € 550.000,00 aufgewendet und die Miete dafür mit € 1.200,00 festgesetzt. Diese Miete ist nach Ansicht des Senates als marktüblich anzusehen, zumal die daraus erzielte Rendite nach der vom Höchstgericht anerkannten Berechnung den nach Ansicht des Senates anzusetzenden Mindestzinssatz für Wohnimmobilien in hochwertigen Lagen von 2 % übersteigt.

Altbau AK	230.000,00	
Zinssatz	2,00%	
Gebäude 67 Jahre	36,73	6.261,91
Grundstück ewige Rente mit 2 %		
	320.000,00	6.400,00
Jahresreinertrag	99%	12.661,91
Mietausfallrisiko	1%	284,54
Instandhaltung		
(lt Kranewitter 0,5 % der Gebäudekosten)		1.150,00
Verwaltung kein Ansatz, da weiterverrechenbar	1- 2 %	0,00
	p.a.	14.096,45
	p.m.	1.174,70

Laut den Empfehlungen des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs wird für die Ertragswertermittlung von Wohnliegenschaften in hochwertigen Lagen in der näheren Umgebung von Großstädten mit geringer Entfernung zu öffentlichen Haltestellen ein Mindestzinssatz von 2 % angegeben

(Tabelle aus *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage, S. 98*). Ein niedrigerer Zinssatz lässt sich nach Ansicht des Senates nicht begründen.

Der in der Liegenschaftsbewertungsliteratur (*Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage, S. 91*) empfohlene Ansatz für das Ausfallsrisiko (3 – 5 %) wurde wegen der hochwertigen Lage und besseren Verwertbarkeit aufgrund der Größe und Ausstattung auf 1 % reduziert und die Instandhaltungskosten für die 10 Jahre alte Doppelwohnhauhälfte mit dem für Wohnhausneubauten empfohlenen Ansatz (0,5 % der Anschaffungskosten in Höhe von € 230.000,00) berücksichtigt.

Im gegenständlichen Fall lag es nicht nur in der Entscheidungsgewalt der Stiftung bzw. der für sie handelnden Organe, ob die in den Jahren 2005 und 2006 angeschafften Liegenschaften bebaut und Gebäude erweitert/umgebaut werden, sondern vor allem, in welcher Form und in welchem Ausmaß eine Bebauung erfolgt und in welcher Höhe noch zusätzliche Kosten für die Erweiterung/den Umbau (renditenoptimiert) investiert werden.

In dem noch vor Beginn der Umbauarbeiten abgeschlossenen Mietvertrag wurde für das nach den Vorstellungen der Mieter umgebaute/erweiterte Haus die Miete mit € 1.800,00 festgelegt.

Die Unverhältnismäßigkeit dieser Mietenerhöhung zu dem nach dem Umbau wertmäßig deutlich gestiegenem Mietgegenstand ergibt sich aus der nachfolgenden Gegenüberstellung der Mieten mit den zuordenbaren Investitionskosten:

	Schätzkosten	tatsächlich	Miete
	€	€	€
Grund und Gebäude vor Umbau K-Straße	550.000,00	550.000,00	1.200,00
Umbaukosten	750.000,00	855.000,00	
	1.300.000,00	1.405.000,00	1.800,00
F-Straße inklusive Garten	300.000,00	307.000,00	
	1.600.000,00	1.712.000,00	2.400,00

Nicht nachvollziehbar ist dem Senat dabei, dass von den Gutachtern eine Mietendeckelung für das Objekt (Liegenschaft rund 1.300 m², Gebäude mit einer Nutzfläche von 600 m² und Außenanlage mit Pool) mit € 1.800,00 angegeben wird, für die Nutzung eines unbebauten als Garten genutzten Grundstückes aber zusätzlich ein Mietentgelt von € 600,00 bezahlt wird. (Dazu wird angemerkt, dass in der Mietvertragsergänzung aus dem Jahr 2009 die Mietenerhöhung von € 1.800,00 auf € 2.400,00 ausschließlich mit der Mitbenutzung der Liegenschaft Fstraße begründet wird und dabei nicht auf den Umbau Bezug genommen wird. Dies würde auch im Widerspruch dazu stehen, dass in dem nach Fertigstellung angeforderten Nachtragsgutachten aus 2008 der Mietzins mit € 1.800,00 bestätigt wurde.)

Bei Abschluss des Mietvertrages waren unter Zugrundelegung der um die Nebenkosten und die 15%ige Schwankungsbreite adaptierten Grobkostenschätzung für den Umbau/Erweiterung Investitionskosten von € 700.000,00 bis € 800.000,00 (Mittelwert 750.000,00 €) geplant. Die für eine renditeorientierte Mietermittlung relevanten Gesamtinvestitionskosten (Kosten für den Ankauf € 550.000,00 und geschätzte Umbaukosten € 750.000,00) waren daher im Vertragsschlusszeitpunkt mit rund 1,3 Mio € zu beziffern.

Mit der oben dargelegten Berechnungsmethode (Umkehr des Ertragswertverfahrens) ergibt sich bei einem Mindestzinssatz von 2 % und den bei Mietkalkulationen regelmäßig berücksichtigten Abgeltungen für Leerstellungsrisiken und Instandhaltungskosten folgendes Mietentgelt:

	<u>Investitionskosten</u>	<u>Zinssatz 2 %</u>
Haus/Außenanlagen K-straße		
Altbau AK	230.000,00	
Geschätzte Kosten adaptiert	700.000,00	
	930.000,00	
Pool geschätzt	50.000,00	
	980.000,00	
Gebäude 67 J	36,73	25.319,90
Pool 15 J	12,85	3.891,05
Grundstück	320.000,00	
Zinsen 2 %		6.400,00
Jahresreinertrag	97%	35.610,95
Mietausfallrisiko	3%	1.101,37
Instandhaltung		
(lt Kranewitter 0,5 % von 930.000 - Ertragsprognose 5.000,00)		4.650,00
Verwaltung kein Ansatz, da weiterverrechenbar	1- 2 %	
	p.a.	41.362,32
	p.m.	3.446,86
ohne Grundwertverzinsung	p.a.	34.962,32
	p.m.	2.913,53
Zusatzinvestition F-Straße:		
Grund 2 %	222.000,00	4.440,00
Garten (15 Jahre Nd, Faktor 12,85/13,34)	40.000,00	3.112,84
	p.a.	7.552,84
	p.m	629,40

Ein Investor, der eine Wohnimmobilie nach den Vorgaben der künftigen Mieter mit einem zusätzlichen Kostenaufwand von rund 1,0 Mio € adaptiert/erweitert bzw. insgesamt Kosten

von rund 1,3 Mio € investiert, würde das Mietentgelt nicht mit der am freien Markt maximal erzielbaren Miete, sondern renditenorientiert mit mindestens € 3.400,00 festsetzen.

Auch wenn dem Einwand des Bw., dass aufgrund der hochwertigen Lage ein Wertsteigerungspotential für Grund und Boden besteht insoweit Rechnung getragen wird und wegen der mit hoher Wahrscheinlichkeit eintretenden Wertsteigerung der Grundpreise eine Verzinsung des Bodenwertes außer Acht bleibt, errechnet sich noch immer ein Mindestmietenansatz für die einem Wertverfall unterliegenden Gebäudeerrichtungskosten, der darauf entfallenden marktgerechten Verzinsung und der abzudeckenden laufenden Kosten von rund € 3.000,00 p.m. Eine weitere Reduzierung der Miete mit dem Argument, dass ein Verlust aus den nicht amortisierten Gebäudekosten mit künftigen Wertsteigerungen kompensiert werden könne würde ein vorsichtiger Immobilieninvestor nach Ansicht des Senates wegen der nicht vorhersehbaren Wertentwicklungen am Finanz- und Immobilienmarkt nicht vornehmen.

Nach der zutreffenden Ansicht von Pröll spricht die Überlassung des nach den individuellen Vorgaben und Bedürfnissen errichteten Einfamilienhauses in der gegebenen exklusiven Ausgestaltung zu der im örtlichen Marktgeschehen äußerstenfalls erzielbaren Miete am freien Markt in Höhe von € 1.800,00 nicht für die Entfaltung eines marktkonformen Strebens nach Einnahmen, wenn diese Mindermiete nur 50 % der (nach anerkannten Methoden ermittelten) kalkulatorischen Miete in Höhe von € 3.450,00 beträgt.

Wenn - wie von den Gutachtern behauptet - der am örtlichen Markt maximal erzielbare Mietertrag für ein Objekt in der gegebenen Größe und Ausgestaltung tatsächlich mit € 1.800,00 gedeckelt ist, hätte ein am Markt agierender, mit der gebotenen Sorgfalt ausgestatteter Investor die vom Mieter vorgegebene Investition nicht unbegrenzt finanziert, sondern Investitionskosten nur bis zu einer Höhe in Kauf genommen, als diese (unter Berücksichtigung einer angemessenen Verzinsung und der Abgeltung der zusätzlichen Kosten und Risiken) mit der erzielbaren Miete abgegolten werden.

Unter Zugrundelegung des für derartige Objekte anzuwendenden Ertragswertverfahrens ergibt sich nach Grundsätzen der Liegenschaftsbewertung (*Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage, S 88ff*) für die Investitionskosten folgende Obergrenze:

	Zinssatz 2 %
Jahresrohertrag (€ 1.800,00 * 12)	21.600,00
abzgl. Bewirtschaftungskosten	
3 % Leerstellungsrisiko	-648,00
Instandhaltung geschätzt (0,5 % von 450.000)	-2.300,00
Liegenschaftsreinertrag	18.652,00
abzgl. Verzinsung Grund (TEUR 320)	-6.400,00
Jahresreinertrag der Baulichkeiten	12.252,00
* Vervielfältiger	36,73
(Zinssatz 2 % bei 67 Jahren)	
Ertragswert der baulichen Anlagen	450.015,96
rund	450.000,00
abzüglich Kosten Altbestand	-230.000,00
Kosten Umbau mit Liegenschaftsverzinsung	220.000,00
Ertragswert ohne Liegenschaftsverzinsung	18.652*36,73=
	685.087,96
rund	685.000,00
abzüglich Kosten Altbestand	-230.000,00
Kosten Umbau ohne Liegenschaftsverzinsung	455.000,00

Ein marktkonform agierender, renditenorientierter Investor hätte bei einer maximal erzielbaren Miete unter Berücksichtigung einer Liegenschaftsverzinsung von 2 % nicht Zusatzinvestitionen in Höhe von 700.000,00 bis 800.000,00 € (laut Grobkostenschätzung) bzw. tatsächliche Zusatzkosten von € 955.000,00 vorgenommen, sondern höchstens € 220.000,00 (ohne Liegenschaftsverzinsung höchstens 455.000,00) für den individuellen Umbau einer danach am Markt schwer vermietbaren Immobilie (einschließlich Gartenanlagen) finanziert.

Zur renditenorientierten Mietzinsermittlung im vorgelegten Zweitgutachten wird angemerkt, dass nach Ansicht des Senates mit dieser Berechnung die Marktkonformität der Miete nicht als nachgewiesen anzusehen ist. Zum einen entspricht die Berechnungsmethode nicht den Kalkulationsgrundsätzen von am Markt tätigen Vermietern, die bei der Mietenkalkulation nicht nur die bloße Verzinsung, sondern auch den Wertverzehr der investierten Gebäudekosten, die für die Aufrechterhaltung der Benutzbarkeit notwendigen Instandhaltungskosten und Abgeltungen für ein allfälliges Leerstellungsrisiko berücksichtigen.

Darüber hinaus unterlässt der Gutachter die gemäß

§ 10 Abs. 2 Liegenschaftsbewertungsgesetz (BGBl. 1992/150) angeordnete Begründung zur Wahl des Kapitalisierungszinssatzes und wendet den nicht begründeten Zinssatz von 1,5 % für beide Bewertungsstichtage (2004 und 2011) an. Die Anwendung eines gleich hohen Zinssatzes erscheint dem Senat nicht plausibel. Die in der Immobilienbewertung zum Ansatz gelangenden Liegenschaftszinssätze orientieren sich an den Kapitalmarktzinssätzen. Diese

haben laut den von der OeNB veröffentlichten Renditenwerte (Emissionswerte Anleihen Bund) ab dem Jahr 2008 (nach der Finanzkrise) kontinuierlich von über 4 % auf 2,45 % im Jahr 2012 reduziert.

Gutachten, die nicht von behördlich bestellten Sachverständigen stammen, stellen keinen Sachverständigenbeweis im Sinne des § 177 BAO dar. Mit einem Privatgutachten allein lässt sich kein Sachverständigenbeweis führen. Diese haben vielmehr den Charakter einer Privaturkunde und beweisen daher bloß, welche Ansicht der Verfasser vertritt. Die Bedeutung eines Privatgutachtens ergibt sich für den Einzelfall aus dem Beweiswert für die Behörde (*Kotschnigg, Beweisrecht BAO, § 177, Rz. 19 mit den dort angeführten Judikatur- und Literaturnachweisen*).

Derartige Gutachten sind nach den allgemeinen Beweisregeln zu würdigen. Dabei ist in der Bescheidbegründung darzulegen, aus welchen Gründen dem Privatgutachten keine entscheidungsrelevante Bedeutung beigemessen wird.

Abgesehen davon, dass dem Senat der Ansatz einer Miete in Höhe des äußerst erzielbaren Marktpreises in Fällen, bei denen Wohnimmobilien nach den Wünschen und Vorgaben der künftigen Mieter errichtet werden, nicht sachgerecht erscheint, konnte gegenüber dem Senat mit den vorgelegten Gutachten auch nicht überzeugend dargelegt werden, dass für ein höchst individuelles Objekt (sowohl hinsichtlich Größe und Bauausführung) wie im gegenständlichen Fall die Mietendeckelung betragsmäßig mit 1.800,00 € feststellbar ist.

Das Erstgutachten stützt die Angemessenheit der Miete auf ein erweitertes Vergleichswertverfahren. Dazu werden im Gutachten Mieten für Liegenschaften in der örtlichen Umgebung aufgelistet, zu denen lediglich Nutzflächen und die Grundstücksgröße angegeben sind und der daraus rechnerisch ermittelte Durchschnittswert um rund 30 % erhöht wird.

Nach herrschender Literaturmeinung (*Kranewitter, Liegenschaftsbewertung 6, 2010, S. 17*) ist bei der Ermittlung von Verkehrswerten das Vergleichswertverfahren zwar die marktgerechteste Methode, Voraussetzung ist allerdings eine ausreichende Anzahl von Vergleichspreisen und Liegenschaften, die wirklich vergleichbar sind (Lage, zulässige Nutzung, Bodenbeschaffenheit, Größe, Bauausführung, etc.) Dieses Verfahren eignet sich daher vorrangig für die Verkehrswertermittlung von unbebauten Grundstücken. Bei bebauten Liegenschaften ist dieses nach Kranewitter in der Praxis in der Regel nicht durchführbar, da sich die Gebäude zu stark unterscheiden. In Frage kommen lediglich Eigentumswohnungen, Reihenhäuser, Doppelhäuser, gleichartige Siedlungshäuser.

Die Aussage des Gutachters, dass dies nur für die Ermittlung von Verkehrswerten aber nicht für Mieten zutreffe, ist für den Senat nicht nachvollziehbar, zumal Lage, Art, Ausstattung, Größe auch für Mietenfeststellungen entscheidende Faktoren darstellen.

Der Gutachter ergänzt in der mündlichen Verhandlung, dass für derartige Objekte mit besonderer Ausstattung und Größe die Mieten am Markt pauschal angesetzt werden würden, unterlässt aber konkrete Quellenhinweise zur Herleitung dieser „Pauschalmieten“ und zum Zuschlagssatz von 30 %.

§ 10 Abs. 1 Liegenschaftsbewertungsgesetz legt fest, dass beim Vergleichswertverfahren die zum Vergleich herangezogenen Sachen anzuführen und ihre Wertbestimmungsmerkmale zu beschreiben und allfällige Zu- und Abschläge zu begründen sind.

Nach Ansicht des Senates ist die Beweiskraft des Gutachtens mit einer festgestellten Mietenhöhe von 1.800,00 € für ein hinsichtlich Größe und Ausführung individuelles Wohnobjekt nicht nur wegen der Anwendbarkeit des Vergleichsverfahrens als zweifelhaft anzusehen, sondern insbesondere auch deshalb, weil Zusatzinformationen über wertbestimmende Faktoren wie Lage; Bauzustand, etc fehlen und der Zuschlag von 30 % nicht ausreichend begründet ist.

Dass die Auskunftsperson die Verhältnisse am Immobilienmarkt aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit kenne, erscheint dem Senat nicht ausreichend.

Auch das erst kurz vor der mündlichen Verhandlung in Auftrag gegebene Gutachten übernimmt im Wesentlichen die Aussagen des Erstgutachtens. Zu der Gegenüberstellung mit einem Objekt, dessen Nutzflächen 50 % und die Miete 75 % vom berufsgegenständlichen Immobilie beträgt, gibt der Gutachter ohne nähere Begründung und Quellenverweise an, dass es sich dabei um ein marktübliches Verhältnis handle.

Der Gutachter gibt in der mündlichen Verhandlung unter anderem an, dass Mieten für hochwertige und großflächige Wohnimmobilien nicht proportional zu den Investitionskosten steigerbar sind. Die höchstmöglichen Mieten für hochwertige Immobilien am örtlichen Markt beziffert er aktuell (2012) mit € 8,00 bis € 10,00/m², erachtet aber eine Berechnung mit m²-Sätzen für Wohnimmobilien wie im gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

Zu dem im Ergänzungsersuchen des UFS angeführten Vermietungsangebot betreffend ein im Jahr 1970 errichtetes, generalsaniertes Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 300 m² und einem Swimmingpool in einer attraktiven Wohngegend um Hauptstadt zu einem monatlichen Mietzins in Höhe von € 2.750,00 nahm der Bw. nicht Stellung.

Für den Senat konnte sowohl mit den Ausführungen im Gutachten als auch mit den allgemein gehaltenen Angaben in der mündlichen Verhandlung nicht überzeugend dargelegt werden, dass für ein derart individuelles Objekt eine Mietendeckelung mit dem festgestellten Betrag vorliegt.

Zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass Immobilienunternehmen bei der Errichtung von Mietobjekten auch Wünsche und Vorgaben der künftigen Mieter berücksichtigen würden, wird festgehalten, dass dies vom Senat nicht in Abrede gestellt wird, aber „Individualbauten“ und Sonderwünsche von Investoren in der Regel nur dann finanziert werden, wenn eine Abgeltung damit verbundener Verlustrisiken über die Miete gesichert ist oder sichergestellt ist, dass die nicht vom verursachenden Mieter abgegoltenen Kosten auch im Falle einer Fremdvermietung (oder bei einem allfälligen Verkauf) lukriert werden können.

Der Bw. bringt diesbezüglich in der ergänzenden Stellungnahme zur Berufung vor, dass die Bebauung einem flexiblen Nutzungskonzept entspreche und auch eine alternative Nutzung durch Aufteilung in mehrere Wohnungen in Betracht komme.

Aus den Sachverhaltsdarstellungen ergibt sich, dass Verwendungszweck schon bei Kauf der Liegenschaften und der zu diesem Zeitpunkt erteilten Baugenehmigung eine (nachhaltige) Nutzung durch die der Stiftung nahestehenden Mieter war und bereits vor Inangriffnahme der Umbauarbeiten eine andere Art der Bebauung bzw. Nutzung der erworbenen Liegenschaften nicht in Betracht kam. Zur behaupteten alternativen Verwendung wurden auch keine Berechnungen über die wirtschaftlichen Auswirkungen einer derartigen Nutzungsverwendung vorgelegt.

Der Gutachter führt in der mündlichen Verhandlung aus, dass bei der Vermietung von kleineren Wohnungen und Häusern höhere m²-Mieten erzielbar sind, da dafür mehr potentielle Mieter in Betracht kommen und derartige Objekte am örtlichen Wohnungsmarkt in Hauptstadt auch besser verwertbar sind.

Im gegenständlichen Fall hätte die Stiftung bei dem außer Streit stehenden Vorbringen, dass das Wertsteigerungspotential vorrangig durch die Lage bestimmt wird und großzügige, individuelle Bebauungen bei der Verwertung in der Regel eher von Nachteil sind, mit einer „optimierten“ Verbauung durch Schaffung kleiner Einheiten für mehrere Nutzer (sei es in Form von Wohnungen in einem Gebäude oder auch durch Reihenhäuser) nicht nur die Rendite für die investierten Umbaukosten, sondern auch für die Gesamtinvestitionskosten beträchtlich erhöhen können.

Eine nachträgliche Nutzungsänderung durch Umgestaltung/Aufteilung der für den (Erst)Mieter geschaffenen Immobilie auf mehrere Wohneinheiten wäre jedenfalls mit zusätzlichen (nicht

näher bezifferten) Kosten verbunden und damit mit dem Verlust eines Teiles der Kosten für den Erstausbau, der auf die Nutzung durch einen einzigen Mieter ausgerichtet war, verbunden.

Auch dies unterstützt die Ansicht des Senates, dass die auf die Einzelnutzung durch den der Stiftung nahestehenden Mieter abgestimmte Bebauung mit Zusatzkosten von 1,0 Mio € nicht von einem wirtschaftlichem Kalkül, sondern von einer Zuwendungsabsicht getragen war.

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass ein fremder Investor die Miete für die Überlassung eines nach den Vorgaben (architektonische Konstruktion, Größe, Raumaufteilung, Bauausführung und Ausstattung) des künftigen Nutzers/Mieters errichteten Objektes nicht in Höhe der (maximal) am freien Markt erzielbaren Mindestpauschalmiete festgesetzt hätte, somit nach Ansicht des Senates die für das erweiterte Objekt vereinbarte Miete von € 1.800,00 bei der gegebenen Ausstattung und den investierten Kosten als nicht marktkonform angesehen wird. Ein am Markt agierender Investor hätte bei den aufgewendeten Zusatzkosten von 1,0 Mio € für das nach den Vorstellungen und Vorgaben des künftigen Mieters errichtete großzügige Wohnobjekt die Miete renditenorientiert in Höhe von mindestens € 3.400,00 festgesetzt bzw. bei einer maximal erzielbaren Miete von € 1.800,00 nicht zusätzlich Investitionskosten für Baulichkeiten in der angeführten Größenordnung aufgewendet.

- Marktkonformität der übrigen Vertragsinhalte und der tatsächlichen Vertragsgestaltung sowie der Gebarung der Stiftungsorgane

Nach Ansicht des Senates ist die im Mietvertrag ohne nähere Konkretisierungen und ohne Anpassungsmöglichkeiten enthaltene Regelung mit dem Inhalt, dass die Vermieterin die auf dem Mietgegenstand befindlichen Gebäude ausbauen und einen Zubau errichten wird und sich wegen der gestiegenen Wertigkeit der Liegenschaft der Mietzins nach Fertigstellung der Arbeiten auf den festgelegten Betrag erhöht, als fremdunüblich anzusehen.

Es fehlt nicht nur eine genaue Beschreibung zum Objekt und den Ausstattungen (durch Verweis auf entsprechende Pläne und Baubeschreibungen), sondern insbesondere eine vertragliche Festlegung jener Kriterien, die für die Erhöhung des Mietentgeltes ausschlaggebend sind. Der nicht näher definierte Begriff der Fertigstellung lässt mehrere Interpretationsmöglichkeiten zu.

Nach den vorgelegten Unterlagen ergeben sich Hinweise zum „fertiggestellten“ Gebäude aus den dem Mietvertrag zu Grunde liegenden Gutachten bzw. den darin angeführten Bauplänen, Baubeschreibungen und der Grobkostenschätzung.

Die die Ausgestaltung und Ausstattung bestimmende Mieterin konnte mit der getroffenen vertraglichen Regelung über den künftigen Mietgegenstand davon ausgehen, dass Gegenstand der Nutzung ein den Plänen und der Baubeschreibung entsprechendes Wohngebäude zu dem festgelegten Mietzins von € 1.800,00 sein wird.

Das alleinige Risiko für die Investitionskosten für die den Plänen und den Baubeschreibungen entsprechenden Bauausführung liegt damit bei der Vermieterin. Damit wurden offensichtlich Ertragsminderungen aus Baukostenüberschreitungen schon bei Vertragsabschluss bewusst in Kauf genommen.

Ein am Markt agierender Investor hätte eine derartige vertragliche Regelung, die dem baubestimmenden Mieter im Vorhinein die Nutzungsüberlassung zu einem fixen Mietbetrag zusichert, nicht getroffen. Dieser hätte vielmehr auch den Finanzrahmen für die Investitionen festgelegt und vertraglich sichergestellt, dass Kostenüberschreitungen gegenüber den mit dem Mieter abgestimmten Baukostenschätzungen durch entsprechende Mietenerhöhungen oder Investitionskostenbeiträge weiterbelastet werden können. Dies umso mehr, als eine Abgeltung der vollen Baukosten bei derart modern und exklusiv ausgestalteten Objekten im Falle einer Verwertung (sei es in Form einer Vermietung oder eines Verkaufes) aufgrund des eingeschränkten Interessentenkreis in der Regel nicht möglich ist (verlorener Bauaufwand).

Bei Immobilienleasingverträgen (mit individuellen Bauvorgaben der Leasingnehmer) wird die Absicherung eines allfälligen Verwertungsrisikos regelmäßig durch Andienungsrechte oder Schadenersatzansprüche bei vorzeitigen Auflösungen erreicht.

Bei den hohen Investitionskosten für die neuen Baulichkeiten und der gegebenen besonderen Ausgestaltung (sowohl was Größe als auch bauliche Gestaltung betrifft) hätte ein fremder Investor bei der geringen Marktgängigkeit neben einer höheren Miete auch eine längerfristige Bindung (durch einseitigen Kündigungsverzicht) seitens der Mieter vorgesehen.

Was die Gebarung betrifft, ist anzumerken, dass die im Ergänzungsersuchen angeforderten **Dokumentationen (insbesondere Vorstandsprotokolle)** zu den beabsichtigten Gesamtinvestitionskosten, zu den Renditeerwartungen/-möglichkeiten und zur Finanzierung der Immobilie nicht vorgelegt wurden. Es liegen keine Informationen darüber vor, von welchen wirtschaftlichen Überlegungen die Investitionsentscheidung getragen war. Aus den Unterlagen (Architektenrechnungen) ergibt sich, dass der Erstauftrag an die Architekten nicht von den Organen der Stiftung, sondern bereits im Jahr 2003 (mehr als 9 Monate vor Errichtung der Stiftung) von den Mietern erfolgt ist. Angaben darüber wann, in welcher Form und in welcher Höhe der Stiftungsvorstand die Auftragsvergaben an die Architekten und Baufirmen vorgenommen hat bzw. wann und in welcher Form dieser die Vergabe der Aufträge

durch die Mieter hinsichtlich Inhalt und Kosten genehmigt hat, liegen ebenso wenig vor wie Informationen und Nachweise darüber ob den Mietern vom Stiftungsvorstand allfällige Vollmachten für Auftragsvergaben erteilt wurden.

Den übermittelten Rechnungen lässt sich lediglich entnehmen, dass die Rechnungen der ausführenden Unternehmer von den Architekten geprüft wurden, es finden sich aber keine Hinweise darüber, wie und welche Person(en) des (gemeinsam vertretungsbefugten und handelnden) Stiftungsvorstandes in die Auftragsvergabe, die Bauüberwachung, die Rechnungskontrolle und Zahlungsfreigabe eingebunden waren, ob und in welcher Form der gesamte Stiftungsvorstand über die Baukostenentwicklung (-überschreitung) laufend informiert war, welche Kontrollmaßnahmen veranlasst wurden und ob die tatsächliche Baukostenentwicklung dem Firmenbuchgericht zur Kenntnis gebracht wurde.

Für den Senat erscheint mangels der fehlenden Dokumentationen durch Sitzungsprotokolle oder Aktenvermerk naheliegend, dass die Entscheidungen bezüglich Material, Ausführung und allfälliger Änderungen vom Stiftungsvorstand und dessen Ehegattin ohne Einbindung eines weiteren Vorstandsmitgliedes getroffen wurden und die übrigen Vorstandsmitglieder in die Bauabwicklung nicht eingebunden waren.

Dem Wettbewerb ausgesetzte Immobilienvermieter erstellen vor der Investitionsentscheidung Planungs- und Finanzierungsrechnungen und führen zur Baukostenentwicklung laufende Kontrollen durch. Im gegenständlichen Fall wurden dazu keine Informationen vorgelegt, was neben den Abweichungen von den vorgelegten Schätzungen (Ertragsprognose und Grobkostenschätzung) den Schluss zulässt, dass Kontrollmaßnahmen durch die übrigen Vorstandsmitglieder entweder nicht durchgeführt oder die Kostenüberschreitungen hingenommen wurden.

Ob der Zeitpunkt der Mietenerhöhung tatsächlich dem Zeitpunkt entspricht, ab dem das umgebaute/erweiterte Objekt in Nutzung genommen wurde, ist nicht feststellbar. Im Antwortschreiben vom 30. Juli 2012 wurde angegeben, dass die Übergabe und der Bezug des umgebauten Objektes mit 1. 1. 2007 erfolgt ist, unmittelbar vor mündlichen Verhandlung wurde mitgeteilt, dass es sich dabei um einen Irrtum gehandelt habe und Nutzungsbeginn für das ausgebaute Objekt der 1. Juli 2007 gewesen sei. Übergabeprotokolle oder Bestätigungen durch die Architekten wurden nicht vorgelegt.

Das Fehlen von Dokumentationen zur Fertigstellung und Übergabe entspricht nicht den bei Errichtergesellschaften institutionalisierten Standards bei der Übergabe von Mietobjekten.

Aus den übermittelten Konten der Stiftung geht hervor, dass die Mieten zu Beginn des Mietverhältnisses nicht zu den vertraglich festgelegten Terminen, sondern die Zahlung für die Monate Mai bis September 2005 (ohne Verzugszinsen) erst Mitte September erfolgt ist.

Zu den Betriebskosten ist im Mietvertrag festgelegt, dass die Mieterin alle Betriebskosten im Sinne des § 21 Abs. 1 und 2 zur Gänze zu tragen hat und direkt mit den Versorgern abzurechnen hat. Nicht geregelt ist der Zeitpunkt für die jährliche Betriebskostenabrechnung und Betriebskostenakontierungen für die dem Vermieter zu ersetzenden Kosten.

In den Jahren 2006 bis 2008 wurden folgende Abrechnungen durchgeführt:

Betriebskosten-Verrechnung:	2006	2007	2008
Grundsteuer/Kanal/Versicherung	494,99	974,51	1.332,95
Verwaltungsbeitrag 207,6 m ² à 2,77 p.a für 20 Mo	958,42		
Verwaltungsbeitrag 207,6 m ² à 2,91/2,97 p.a für 12 Mo		604,12	616,57
	1.453,41	1.578,63	1.949,52
inklusive 10 % Umsatzsteuer	1.598,75	1.736,49	2.144,47
	Rechnung vom 5.2.2007	Rechnung vom 17.11.2008	Rechnung v. 12.2.2009
	bezahlt 9.2.2007	bezahlt 24.11.2008	bezahlt 24.2.2009

Die Betriebskosten von jährlich rund € 1.500,00 wurden erst rund ein Jahr später eingefordert. Dem Senat erscheint nicht nur das Fehlen einer Vereinbarung über Betriebskostenakontierungen, sondern auch die (unverzinsliche) Stundung der Betriebskostennachforderungen nicht marktkonform.

Aus den oben angeführten Abrechnungen geht auch hervor, dass der an die Nutzfläche anknüpfende Verwaltungskostenbeitrag gemäß § 22 MRG nicht an die mit 1. Juli 2007 erfolgte Erhöhung der Nutzflächen auf annähernd das Dreifache vom Altbau (von rund 200 m² auf rund 600 m²) angepasst wurde.

Auch die in Mietverträgen von Wohnungsgesellschaften regelmäßig enthaltenen Bestimmungen über den Anspruch und die Höhe von Verzugszinsen und Mahnkosten bei Zahlungsverzug fehlen im gegenständlichen Mietvertrag.

Schließlich untermauern auch die in Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaften fehlenden Bestimmungen zur Zahlung der Kaufpreise und die gewährten Kaufpreisstundungen der Ehegatten K die Ansicht des Senates, dass bei der gegenständlichen Nutzungsüberlassung die zwischen fremden Vertragsparteien bestehenden natürlichen Interessensgegensätze nicht vorlagen.

Fremde Vertragsparteien hätten entweder bereits im Kaufvertrag Regelungen über den Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung oder bei der beabsichtigten künftigen Nutzungsüberlassung Aufrechnungsmöglichkeiten mit künftigen Mieten vereinbart. Ein fremder Verkäufer hätte bei

einer angemessenen Kaufpreisfestsetzung keine (unverzinsten) Kaufpreisstundung über einen derart langen Zeitraum wie im gegenständlichen Fall gewährt.

Wenn – wie von der Bw. und den Gutachtern behauptet – das Mietentgelt marktüblich festgesetzt war, hätte ein fremder Mieter nicht nur keine Zinsverluste in der Größenordnung von € 20.000,00 jährlich (bei einem aushaftenden Kapitalbetrag von € 700.000,00 und einem Mindestkreditzinssatz von 3 %) für 2005 und Folgejahre in Kauf genommen, er hätte keinesfalls laufend Mieten(und Betriebskosten) bezahlt, sondern diese mit den bestehenden Kaufpreisschulden kompensiert.

Nach Ansicht des Senates kann das Vorliegen eines marktkonformen Verhaltens auch nicht auf die Genehmigung durch das Firmenbuchgericht gestützt werden, da Maßstab für die Firmenbuchgenehmigung war, dass der Stiftung durch die mit dem Stiftungsvorstand abgeschlossenen Verträge kein Schaden entstehen darf, während die umsatzsteuerlich relevante Beurteilung ob die Stiftung eine unternehmerische Betätigung durchführt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dahingehend zu erfolgen hat, ob sich die Stiftung bei der Gestaltung der Tätigkeit wie ein Marktteilnehmer verhalten hat.

Im gegenständlichen Fall hat die Stiftung kein marktkonformes Verhalten an den Tag gelegt. Gegen eine auf Einnahmenerzielung gerichtete wirtschaftliche Tätigkeit spricht die unangemessen niedrige Miete, die unüblichen Vertragsinhalte (unzureichende Konkretisierung des Fertigstellungszeitpunktes, fehlende Absicherungen zu Baukostenüberschreitungen, Fehlen von Kündigungsverzichten), die fehlenden Dokumentationen zur Investitionsentscheidung, zur Bauüberwachung und zur Übergabe, die fremdunübliche Gebarung der Bauabwicklung und fehlende Kontrolle über die Baukostenentwicklungen durch den Stiftungsvorstand, die nicht vertragskonformen Betriebskostenabrechnungen und fehlenden Akontierungen sowie die fremdunüblichen (unverzinslichen und nicht mit Mieten kompensierten) Kaufpreisstundungen der Mieter.

Der Senat gelangt nach dem Gesamtbild der oben dargelegten Verhältnisse zur Ansicht, dass die von der Stiftung durchgeführte Investition und Nutzungsüberlassung der Wohnimmobilie an eine der Stiftung nahestehenden Person nicht als eine auf Leistungsaustausch abzielende und auf Einnahmenerzielung gerichtete unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG, sondern als eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Zuwendung zu qualifizieren ist.

Verletzung von Treu und Glauben:

Zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass die Abgabenbehörde der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt habe, weil vor Bescheiderlassung keine Prüfung auf Fremdüblichkeit durchgeführt wurde, die vom Finanzamt dazu herangezogene Begründung

vom Verwaltungsgerichtshof nicht geteilt worden und aufgrund der langen Verfahrensdauer keine Anpassung mehr möglich gewesen sei, wird folgendes festgehalten:

Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben liegt nach der Judikatur und Lehre (*Ritz, BAO 4, § 114 Rz. 10ff*) nur dann vor, wenn der Abgabepflichtige auf eine von der Abgabenbehörde verbindliche, den Gesetzen nicht zuwider laufende Rechtsauskunft vertrauen durfte und im Vertrauen auf diese abgabenrechtlich bedeutsame Handlungen gesetzt hat.

Dies liegt aber im gegenständlichen Fall nicht vor. Die Abgabenbehörde hat zum strittigen Vorsteuerabzug und zur Steuerpflicht der Vermietungsumsätze im Jahr 2005 und 2006 die damals vertretene (höchstgerichtlich noch nicht geklärte) Rechtsansicht im Betriebsprüfungsbericht dargelegt.

Im Rechtsmittelverfahren wurde von der Rechtsmittelbehörde die Aussetzung des Verfahrens vorgeschlagen, da zur Frage und zu den Kriterien der Unternehmereigenschaft von Stiftungen, deren Tätigkeit sich auf die Vermietung von Wohnimmobilien an die Stifter/Begünstigten beschränkt, bereits Verfahren beim Verwaltungsgerichtshof anhängig waren. Der Vertreter hat der Aussetzung zugestimmt und gegen den Aussetzungsbescheid keine Einwendungen erhoben.

Wenn das Höchstgericht bezüglich des Erfordernisses der Fremdvergleichsprüfung nicht der Rechtsauffassung der Abgabenbehörde gefolgt ist, stellt dies keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben dar.

Zum Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass bei einer rechtzeitigen Stellungnahme durch das Finanzamt noch „Nachjustierungen“ möglich gewesen wären, ist anzumerken, dass für die Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Tatbestände jene Umstände maßgeblich sind, die im Zeitpunkt der Verwirklichung des Tatbestandes bestanden haben und Abgabenansprüche (hier Vorsteuerabzüge) nicht rückwirkend durch eine Sanierung von vertraglichen Gestaltungen gesichert werden können.

Zum Antrag, den Zweitgutachter als Zeugen oder Auskunftsperson im Rahmen der mündlichen Verhandlung zu befragen, wird angemerkt, dass eine Ladung unterblieben ist, weil sich die Ansätze im Gutachten weitest gehend mit dem im Erstgutachten decken und der Erstgutachter als Auskunftsperson geladen wurde.

Linz, am 29. Jänner 2013