

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der M-Privatstiftung, Anschrift, vertreten durch Deloitte Audit Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 17.12.2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 25.11.2010 betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2009 sowie Umsatzsteuerfestsetzung für April und Mai 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Sämtliche Bescheide werden abgeändert. Die Umsatzsteuer wird mit Gutschriften in Höhe von 75.660,43 (2006), 361.905,78 (2007), 148.193,82 (2008), 3.675,01 (2009), 7.456,37 (April 2010) sowie 1.526,10 (Mai 2010) festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen sind den beiden angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

## **Entscheidungsgründe**

1.) Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine Privatstiftung, wurde mit Stiftungsurkunde vom 23.09.1998 von der K-Privatstiftung und Frau M.B. gegründet. Die Bareinlage der K-Privatstiftung betrug 999.000 Schilling (72.600,16 Euro), jene von Frau M.B. 1.000 Schilling (72,67 Euro). Mit zwei Nachstiftungen widmete die K-Privatstiftung der Bf. zudem Investmentfondsanteile im Wert von 12,682.450 Euro sowie einen Barbetrag von 1,779.444 Euro. Als Stiftungszweck wird die Verwaltung, Sicherung und Vermehrung des Stiftungsvermögens sowie subsidiär die Vornahme von Ausschüttungen an die Begünstigten angegeben. Weiters heißt es, dass die Begünstigten unter Berücksichtigung der Bestimmungen in der Stiftungszusatzurkunde vom Stiftungsvorstand festgestellt werden. In Bezug auf diesen Stiftungsvorstand bestimmt die Stiftungsurkunde, dass zu Lebzeiten und während der Dauer der Handlungsfähigkeit von Frau M.B. ausschließlich diese allein berechtigt ist, Mitglieder des Stiftungsvorstandes zu bestellen und abzuwählen. Zu den ersten Mitgliedern des Stiftungsvorstandes wurden die Herren A.B., C.D. und E.F. bestellt, wobei letzterer Ende des Jahres 2003 von Herrn G.H. ersetzt wurde.

Nach der ebenfalls mit 23.09.1998 datierten Stiftungszusatzurkunde ist zu Lebzeiten der Stifterin M.B. diese jedenfalls Begünstigte, wobei ihr auch die Bestimmung allfälliger weiterer Begünstigten allein obliegt. Nach ihrem Tod sind vom Stiftungsvorstand ihre leiblichen Nachkommen in gerader Linie als Begünstigte festzustellen. Die Höhe der Begünstigungen wird zu Lebzeiten der Stifterin M.B. von dieser festgesetzt. Der Stiftungsvorstand darf jedoch Leistungen an Begünstigte nur dann und soweit vornehmen, als dadurch Ansprüche von Gläubigern der Privatstiftung nicht geschmälert werden.

Gemäß der geänderten Stiftungsurkunde vom 05.12.2007 besteht der Zweck der Privatstiftung in der Vornahme von Ausschüttungen an die Begünstigten sowie weiters in der Verwaltung, Sicherung und Vermehrung des Stiftungsvermögens. In diesem Zusammenhang ist der Stiftungsvorstand auch berechtigt, Vermögensumschichtungen vorzunehmen, das Stiftungsvermögen zu veräußern oder dieses zu belasten. Zudem wird festgehalten, dass nach dem Tod der Stifterin M.B. und im Fall, dass diese nicht mehr handlungsfähig sein sollte, ein Beirat errichtet wird, der die Tochter der Stifterin oder ein von ihr bestimmter Vertreter angehört.

In der geänderten Stiftungszusatzurkunde heißt es, dass der in der Stiftungsurkunde festgelegte Stiftungszweck hinsichtlich der Begünstigten dahingehend präzisiert wird, dass die Stifterin M.B. und ihre leiblichen Nachkommen eine Versorgung erhalten sollen und die Höhe der Begünstigungen zu deren Lebzeiten von der Stifterin festgesetzt werden.

2.) Nach Durchführung einer Außenprüfung stellte die Betriebsprüfung (BP) im Bericht vom 23.11.2010 unter der Tz 3 "Liegenschaftserwerb 1190 Wien, K-Gasse" Folgendes fest:

Die Bf. habe mit Kaufvertrag vom 17.08.2005 die Liegenschaft K-Gasse mit einer Grundstücksfläche von 5.383 m<sup>2</sup> um den Kaufpreis von 1,580.000 Euro erworben. Auf diesem Grundstück habe die Bf. in den Folgejahren ein Einfamilienhaus mit einer Wohnnutzfläche für das Erdgeschoss von 215 m<sup>2</sup>, für das Dachgeschoss von 204 m<sup>2</sup>, für das Kellergeschoss ohne Garage von 114,59 m<sup>2</sup> und für die Garage von 71,68 m<sup>2</sup> errichtet, wobei der entsprechende Bruttoaufwand (inklusive Grundwert und Nebenkosten) für die Jahre 2006 bis 2009 5,485.748,07 Euro betragen habe. Diese Kosten seien von der Bf. über das vorhandene Kapitalvermögen finanziert worden.

Mit dem mit 13.08.2008 datierten Mietvertrag habe die Bf. die Liegenschaft mit dem darauf befindlichen Einfamilienhaus an die Stifterin M.B. vermietet. Der jährliche Nettomietzins sei mit 190.000 Euro zuzüglich 10 % Umsatzsteuer, sohin brutto 209.000 Euro vereinbart worden. Das Mietverhältnis habe jedoch bereits mit 01.01.2008 begonnen. Im Mietvertrag habe die Mieterin auf eine Kündigung zu einem früheren Kündigungstermin als dem 31.12.2032 verzichtet, wobei die Mieterin zu diesem Zeitpunkt bereits 85 Jahre alt wäre. Der vereinbarte, mit dem Verbraucherpreisindex gesicherte Mietzins sei jährlich am 30.06. zur Zahlung fällig.

Hinsichtlich der Höhe der Miete habe die Bf. im Prüfungsverfahren mitgeteilt, dass mit entsprechenden Renditeüberlegungen folgende Berechnung zugrunde gelegt worden sei:

Anschaffungskosten (Euro)

Grund (einschließlich Nebenkosten)	1,711.084
------------------------------------	-----------

Gebäude	3,184.406
---------	-----------

Summe	4,895.490
-------	-----------

Erwartete	5,000.000
-----------	-----------

Gesamtinvestitionskosten

Mietrendite: 3,8 %

Jahresmiete (netto)	190.000
---------------------	---------

Im Zuge der Prüfung habe die BP, diesbezüglich dem Erkenntnis des VwGH vom 20.06.2000, 98/15/0169, 0170, folgend, Berechnungen durchgeführt, wo davon ausgegangen worden sei, dass der vereinbarte Mietzins mit demjenigen Betrag zu vergleichen sei, der der Kapitalgesellschaft neben der AfA und den Nebenkosten eine Verzinsung des investierten Kapitals sichere, zum anderen mit demjenigen Betrag, den die Kapitalgesellschaft äußerstenfalls als Mietzins erzielen könnte. Die BP sei zum Schluss gekommen, dass der im gegenständlichen Mietvertrag festgesetzte Mietzins als angemessen zu betrachten sei. Zu bedenken sei jedoch, dass bei einer rd. 5,5 Millionen Euro teuren Immobilie nur in den seltensten Fällen eine Marktmiete existieren werde.

Die erste Mietzinszahlung sei binnen 30 Tagen nach Unterfertigung des Mietvertrages am 13.08.2008 zur Zahlung fällig gewesen. Im Jahre 2008 sei die Höhe der Jahresmiete vorerst gegen das Verrechnungskonto von Frau M.B. gebucht worden. Am 04.08.2008, also 9 Tage vor Fälligkeit der Mietzahlung, habe die Stifterin M.B. eine Anordnung einer Begünstigung für sich selbst im Betrag von 1,300.000 Euro brutto festgesetzt, wobei diese Begünstigung vom Stiftungsvorstand entsprechend der Stiftungsurkunde festgestellt worden sei. Nach Abzug der Kapitalertragsteuer habe die Stifterin demnach 975.000 Euro erhalten. Dieser Betrag sei von der Bf. an die Stifterin wie folgt verrechnet worden:

Ausschüttung netto (Euro)	975.000
---------------------------	---------

abzüglich

Miete 2008 (Verrechnungskonto)	209.000
--------------------------------	---------

Verrechnungskonto 30.09.2008 für Möbel	330.000
--	---------

Offene Rechnungen (für Möbel)	69.677
-------------------------------	--------

Darlehensrückzahlung an Stiftung	216.323
----------------------------------	---------

Auszahlung an Stifterin	150.000
-------------------------	---------

Für die BP habe sich die Sachverhaltsfrage ergeben, ob die Vermietung der Liegenschaft samt Einfamilienhaus durch die Bf. eine unternehmerische Tätigkeit darstelle bzw. ob das Mietverhältnis in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht anzuerkennen sei und somit aus den entsprechenden Kosten der Vorsteuerabzug vorgenommen werden könne bzw. ob "Kosten der Lebensführung" von Frau M.B. vorlägen.

Im Hinblick auf die Frage, ob eine "allgemeine Beteiligung am Markt" beabsichtigt gewesen sei, sei die Bf. gefragt worden, ob sie versucht habe, einen geeigneten Mieter zu finden bzw. ob von Beginn an klar gewesen sei, dass die Stifterin das Grundstück mit dem darauf befindlichen Einfamilienhaus nutzen werde. Die Bf. habe dies vorerst damit beantwortet, dass das Grundstück, da es sich in bester Grinzingner Wohnlage befinde und aufgrund der Grundstücksgroße eine Besonderheit darstelle, von Beginn an als ein interessantes und langfristiges Investment geeignet erschienen habe. Die Möglichkeit der Vermietung eines darauf errichteten Gebäudes an die Stifterin sei ebenfalls ins Auge gefasst worden, wobei aber großer Wert darauf gelegt worden sei, dass eine Vermietbarkeit an Dritte in gleicher Weise zu gleichen Konditionen möglich sein müsse, sodass die erzielbare Rendite nachhaltig sei. In einer zweiten Antwort sei der BP mitgeteilt worden, dass die Absicht bestanden habe, das Gebäude an die Stifterin zu vermieten, weshalb eine Suche nach anderen Mietern nicht erforderlich und auch nicht sinnvoll gewesen wäre. Es sei beim Erwerb der Immobilie und der Errichtung des Hauses darauf geachtet worden, dass eine Vermietung an andere Mietinteressenten ebenso wie ein gewinnbringender Verkauf aufgrund des Wertsteigerungspotentials der außergewöhnlich guten Lage und des Ausmaßes des Grundstückes möglich und das Investment daher zweckmäßig und sinnvoll sei. Die Immobilie verfüge über keine außergewöhnlichen Ausstattungen, für welche ein fremder Mieter oder Erwerber kein angemessenes Entgelt bezahlen würde. Einrichtungsgegenstände und Ausstattungen, die nicht fest mit dem Haus verbunden seien, seien von der Stifterin selbst bezahlt worden.

Nach Ansicht der BP ergebe sich aus dieser Vorhaltsbeantwortung, dass eine allgemeine Beteiligung am wirtschaftlichen Markt weder vorhanden noch beabsichtigt gewesen wäre. Vielmehr sei die Mieterin, Frau M.B., bei der Kaufentscheidung bereits festgestanden. Aus dieser Tatsache könne man schließen, dass eine Beteiligung am Markt nie beabsichtigt gewesen wäre.

Weiters sei ein Auskunftersuchen an das Immobilienbüro ergangen, bei dem die Liegenschaft erworben worden sei. Dieses habe mitgeteilt, dass die Kaufentscheidung vom Stiftungsvorstand, insbesondere von Herrn G.H., der die Liegenschaft vorrangig besichtigt habe, getroffen worden sei. Frau M.B. sei die Liegenschaft auch gezeigt worden. Auch daraus ergebe sich eindeutig, dass die künftige Mieterin bereits bei der Kaufentscheidung mitgewirkt habe. Die Tatsache, dass die Entscheidung vom Stiftungsvorstand getroffen worden sei, ändere nichts an ihrer Mitwirkung, da es ihr auch allein obliege, den Stiftungsvorstand zu bestellen.

Von der Fensterfirma, dem Steinmetzbetrieb und der Möbelwerkstätte seien ebenfalls Auskünfte eingeholt worden. Danach seien sowohl Herr G.H. als auch Frau M.B. auf der

Baustelle gewesen, wobei Herr G.H. Vorschläge gemacht bzw. Ideen eingebracht habe, Frau M.B. dagegen übergeordnet involviert gewesen sei, da sie sämtliche "Feinheiten" wie Materialien etc. entschieden habe. Auch Mängelbeanstandungen seien von Frau M.B. vorgenommen worden. Für die BP ergebe sich eindeutig und zweifelsfrei, dass damit die Stifterin und zukünftige Mieterin schon in der Bauphase stellvertretend für die bauwerbende Bf. anwesend gewesen sei und ihre persönlichen Bedürfnisse und Interessen berücksichtigt worden seien.

Zusammenfassend seien sowohl der Kaufvorgang als auch in Folge die Errichtung des Wohnhauses als nicht fremdüblich zu bezeichnen. Untermauert werde dies durch folgende Punkte:

- das Fehlen einer allgemeinen Beteiligung am wirtschaftlichen Markt;
- die Mitwirkung der künftigen Mieterin bereits bei der Kaufentscheidung;
- die oftmalige Anwesenheit der künftigen Mieterin während der Bauzeit auf der Baustelle;
- die künftige Mieterin sei auch Kontaktperson für Lieferanten gewesen; dies auch bei jenen Firmen, welche von der Bf. beauftragt worden seien, um Arbeiten durchzuführen, die mit dem Grund und Boden fest verbunden seien;
- die künftige Mieterin habe Mängelbehebungen bei den von der Bf. beauftragten Firmen vorgenommen;
- die künftige Mieterin bestimme als Stifterin eine Ausschüttung bezüglich jener Einrichtungsgegenstände, die von ihr selbst zu finanzieren seien (dh nicht mit Grund und Boden fest verbunden seien); die Bf. habe diese vorfinanziert und in der Buchhaltung sei die Erfassung über das Verrechnungskonto von Frau M.B. erfolgt.

Rechtlich gesehen sei ertragsteuerlich im konkreten Fall davon auszugehen, dass eine Einkunftsquelle vorliege. Im Bereich der Umsatzsteuer könnten nur solche Leistungen der unternehmerischen Sphäre zugeordnet werden, die selbständig, nachhaltig und mit der Absicht der Einnahmenerzielung ausgeführt würden. Was die Absicht der Einnahmenerzielung anbelange, liege dann keine Tätigkeit zur Einnahmenerzielung vor, wenn die Tätigkeit darauf gerichtet sei, im eigenen Bereich Ausgaben zu sparen oder es Dritten zu ermöglichen, Ausgaben zu sparen, oder wenn Tätigkeiten ohne wirtschaftliches Kalkül bzw. ohne eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet würden. Dies sei der Fall, wenn das Verhalten des Leistenden von der Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit, des familiären Zusammenwirkens und dergleichen bestimmt sei. So habe der VwGH entschieden, dass im Falle, dass die Überlassung der Nutzung des Wohnhauses an einen Gesellschafter-Geschäftsführer nicht deshalb erfolgt sei, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden, es an einer nachhaltigen, wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG 1994 fehle (vgl. Erkenntnis vom 16.04.2007, 2005/14/0083).

Im gegenständlichen Fall sei die Annahme, dass Missbrauch vorliege, gerechtfertigt. Hierfür müssten zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- die fraglichen Umsätze hätten trotz formaler Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der 6. MwSt-RL und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufe und
- wenn aus einer Reihe von oben angeführten objektiven Anhaltspunkten ersichtlich sei, dass mit den fraglichen Umsätzen "im Wesentlichen" ein Steuervorteil bezweckt worden sei.

Ein Steuervorteil könne darin erblickt werden, dass einer Privatstiftung der Vorsteuerabzug zukomme, der der Stifterin bei eigener Bautätigkeit nicht zukommen würde. Eine solche Begünstigung werde auch nicht dadurch wettgemacht, dass die vom Anteilsinhaber an die Privatstiftung zu leistenden Nutzungsentgelte der Umsatzsteuer unterliegen. Das "Wissenmüssen" um einen der wirtschaftlichen Realität entbehrenden Einsatz zivilrechtlicher Gestaltungsmittel zum Zwecke ungerechtfertigter Abgabenvermeidung könne aus den objektiven Sachverhaltselementen erschlossen werden, wenn diese auch mit hinreichender Deutlichkeit erkennen ließen, dass eine Abgabenersparnis bewusst herbeigeführt werden sollte. Für die Missbrauchsbeurteilung sei ausschlaggebend, ob die hauptsächliche Motivation für eine Gestaltungsmaßnahme in der Erlangung eines Steuervorteils "wurze". Sei ein "Steuervorteil" eingetreten und könne die Missbrauchsabsicht nachgewiesen werden, dann müsse dem von Bestandgeber und Bestandnehmer begründeten "Mietverhältnis" in umsatzsteuerlicher Hinsicht die Anerkennung versagt werden. Das EuGH-Judikat vom 21.02.2006, Rs C-255/02, Halifax, vermittele eindrucksvoll, dass Grundsätze des Gemeinschaftsrechts dem Vorsteuerabzug entgegenstehen könnten, was insbesondere dann der Fall sei, wenn schon die Gegenüberstellung der im Zusammenhang mit einem Investitionsvorgang geltend gemachten Vorsteuern und der im Zusammenhang mit dem vereinbarten Mieten stehenden Umsatzsteuerlasten erkennen lasse, dass der vom Steuerpflichtigen eingeschlagene Weg im Falle seiner Anerkennung in der Hauptsache zur Erzielung eines Steuervorteils - und damit verbunden - eines Liquiditätsvorteils führen würde.

Im vorliegenden Fall stünden bezüglich der Errichtung des Einfamilienhauses geltend gemachte Vorsteuern in Höhe von rd. 647.700 Euro jährliche Umsatzsteuerzahlungen für die Vermietung in Höhe von rd. 19.000 Euro gegenüber. Daraus sei ersichtlich, dass sich die Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge erst nach 34 Jahren ausgleichen würden (Umsatzsteuer von rd. 646.000 Euro). Die Mieterin und Stifterin habe nach 34 Jahren Vermietung ein Alter von 94 Jahren. Dem erheblichen steuerlichen Vorteil aus dem Abzug der 20 %-igen Vorsteuer von den Errichtungskosten stehe nämlich bloß eine 10 %-ige Umsatzsteuerbelastung der Einnahmen gegenüber und außersteuerliche, wirtschaftliche Gründe seien nicht erkennbar.

Läge Missbrauch iSd § 22 BAO vor, so seien die Abgaben gemäß Abs. 2 so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Die Finanzverwaltung habe daher rückwirkend die Erstattung abgezogener Beträge für alle Umsätze zu verlangen,

hinsichtlich derer nachgewiesen werden konnte, dass das Recht auf Vorsteuerabzug in missbräuchlicher Praxis ausgeübt worden sei. Davon seien jene Steuern auf Ausgangsumsätze abzuziehen, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Steuerersparnis willkürlich geschuldet habe. Der bei der Privatstiftung erlangte Vorsteuerabzug sei demnach zu neutralisieren, die im Zusammenhang mit der Vermietung willkürlich geschuldete Umsatzsteuer rückzuerstatten.

Der VwGH habe darüber hinaus wiederholt ausgesprochen, dass der Vorsteuerabzug für Kosten des Haushalts und der Lebensführung nicht auf einen Bestandrechtstitel (zwischen nahen Angehörigen) gestützt werden könne (vgl. die Erkenntnisse vom 13.10.1993, 93/13/0129; 28.10.2004, 2001/15/0028; 26.03.2007, 2005/14/0091).

Zusammenfassend sei deshalb festzustellen, dass die Nutzungsüberlassung familiär bzw. gesellschaftsrechtlich veranlasst (bzw. von einem Begünstigungswillen getragen) sei. Die Überlassung des Wohngebäudes stellte daher keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 dar, weshalb die Vorsteuern von 77.755,95 Euro (2006), 389.484,39 Euro (2007), 162.812,16 Euro (2008), 17.573,94 Euro (2009), 5.260,67 Euro (April 2010) sowie 1.002,65 Euro (Mai 2010) nicht anzuerkennen seien. Demgegenüber werde die Umsatzsteuer für die Vermietung kraft Rechnungslegung geschuldet, da bislang keine Rechnungsberichtigung erfolgt sei.

Unter der Tz 4 behandelte die BP weiters den im Berufungsverfahren nicht mehr strittigen "Liegenschaftserwerb 1190 Wien, D-Gasse" mit Kaufvertrag vom 02.03.2006 (Kaufpreis von 1,110.000 Euro) und anerkannte auch hier mit denselben Argumenten den geltend gemachten Vorsteuerabzug nicht, da nach dem Kauf dieser Eigentumswohnung und der Vornahme von Baumaßnahmen diese an die Tochter von Frau M.B. vermietet werden solle.

3.) Gegen die vom Finanzamt (FA) am 25.11.2010 erlassenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 bis 2009 sowie die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für April und Mai 2010 erhob die Bf. mit Schriftsatz vom 17.12.2010 das Rechtsmittel der Berufung.

Darin brachte sie zum einen vor, dass sie sich hinsichtlich des Objektes D-Gasse aufgrund von Problemen mit der bauausführenden Firma im November 2010 zur (umsatzsteuerfreien) Veräußerung entschieden habe, weshalb aus Vereinfachungsgründen die Vorsteuerkorrektur schon in den Jahren der Herstellung anerkannt werde.

In Bezug auf den die Liegenschaft K-Gasse betreffenden Sachverhalt hielt die Bf. vorerst fest, dass der Stiftungsvorstand im Hinblick auf ein zur Verfügung gestandenes Stiftungsvermögen von rd. 14,5 Millionen Euro eine Diversifizierung der Vermögensveranlagung auch in nicht-monetäre Veranlagungsformen, namentlich in Immobilien mit ausgezeichneter Lage, vergleichsweise hoher Mietrendite und einem großen Wertsteigerungspotential durch Kauf und Errichtung des gegenständlichen Einfamilienhauses vorgenommen habe, sei eine wirtschaftlich vernünftige und dem Stiftungszweck entsprechende Entscheidung. Es könne dem Stiftungsvorstand und

damit der Bf. nicht untersagt sein, zu fremdüblichen Konditionen auch Immobilien zu erwerben bzw. Gebäude darauf zu errichten und solche Objekte in fremdüblicher Weise zu vermieten. Wenn dies durch Vermietung an einen Begünstigten der Privatstiftung in fremdüblicher Weise erreichbar sei, sei dies von der Rechtsordnung anzuerkennen.

Festzuhalten sei, dass die BP ausdrücklich die im Mietvertrag festgesetzte Miete als angemessen qualifiziert habe. Es seien deshalb auch keinerlei ertragsteuerliche Korrekturen vorgenommen worden. Für die jährlichen Mietüberschüsse würde stets Körperschaftsteuer abgeführt werden, deren Höhe von der BP bzw. dem FA auch nicht beanstandet worden sei. Die jährliche Miete betrage konkret 190.000 Euro zuzüglich 10 % Umsatzsteuer, wobei die Miete zusätzlich einer Wertsicherung unterliege und demnach im Jahre 2010 bereits 196.188 Euro betrage. Bezogen auf die Investitionssumme der Bf. betrage die Netto-Rendite somit rund 4,01 % (real; inflationsgeschützt), was für eine Liegenschaft im 19. Bezirk in Wien sehr gut sei. Im Hinblick auf die Finanzkrise im Herbst 2008 habe sich bestätigt, dass eine Diversifizierung des Vermögens auch in österreichische Immobilien wirtschaftlich sinnvoll und zweckmäßig gewesen sei und wesentlich zur Erhaltung und Sicherung des Stiftungsvermögens beigetragen habe.

Die gesamten Kosten der Möblierung bzw. Einrichtung seien ausschließlich aus versteuerten, privaten Mitteln der Mieterin getragen worden. Die Ausstattung selbst sei als hochwertig, aber der Lage und Größe der Immobilie angemessen zu bezeichnen. Diese Liegenschaft könnte auch an Dritte zu den vereinbarten Mietkonditionen vermietet werden. Die Mieterin habe einen einseitigen 40-jährigen Kündigungsverzicht bei Abschluss des Mietvertrages abgegeben, was dazu führe, dass sich der Stiftungsvorstand nicht mit einem allfälligen Mieterwechsel auseinandersetzen müsse. Darüber hinaus habe die Bf. jederzeit das Recht, die Immobilie anderweitig zu vermieten bzw. zu verwerten. Es entspreche deshalb der Lebenserfahrung, dass die Ausstattungswünsche einer sich langfristig bindenden Mieterin berücksichtigt würden. Der Stiftungsvorstand habe über sein Mitglied G.H. als Immobiliensachverständiger die Auswahl vorgenommen und die Abwicklung überwacht und auch - wie die BP zutreffend festgestellt habe - die Endabnahme durchgeführt. Dass der für den Immobilienbereich zuständige Experte im Stiftungsvorstand der Bf. diese Tätigkeit wahrgenommen habe, entspreche der in Stiftungsvorständen üblichen Aufgabenverteilung. Frau M.B. sei deshalb nicht "übergeordnet involviert" gewesen, sondern nur in ihrer Funktion als langfristige Mieterin, wie dies in einem Fremdvergleich bei Projekten mit langfristigen Mietern üblich und sogar selbstverständlich sei. Überdies hätten sich sämtliche Ausstattungswünsche der Mieterin konkret in der Kalkulation des angemessenen Mietzinses widerspiegelt bzw. seien hinsichtlich der Einrichtung und Möblierung ohnedies von der Mieterin aus ihren privaten, versteuerten Mitteln selbst getragen worden.

Die von der Bf. für den Immobilienerwerb verwendeten Mitteln würden nicht von der Mieterin (auch nicht aus von ihr an die Bf. gewidmeten Beträgen) stammen, sondern ausschließlich aus Mitteln, die von Seiten der K-Privatstiftung im Rahmen einer Nachstiftung zur Verfügung gestellt worden seien. Die Mittel der K-Privatstiftung seien



zur Erfüllung des Stiftungszweckes der Bf. gewidmet worden, die nachgestifteten Beträge seien nicht zum Erwerb einer bestimmten Immobilie zugewendet worden. Die Entscheidung, ob eine Immobilie oder eine andere Vermögensanlage mit dem gewidmeten Stiftungskapital erworben werde, habe ausschließlich der Stiftungsvorstand getroffen.

Wenn ein konkreter Mieter bereits sei, einen fremdüblichen Preis für die Überlassung einer Immobilie zu bezahlen, sei es nicht erforderlich, sich um weitere Mieter zu bemühen. Dies gelte umso mehr dann, wenn die Konditionen, insbesondere die Höhe der Miete, zu einer angemessenen Rendite führten.

Der Stiftungsvorstand habe - auch wenn die Mieterin bei der Besichtigung der erworbenen Immobilie anwesend gewesen sei - stets seine Entscheidung danach getroffen, dass Standort, Größe und Art der Ausstattung des Gebäudes jeweils so bestimmt worden seien, dass eine jederzeitige Vermietung an andere Mieter zu marktüblichen Konditionen möglich sei und die Liegenschaft aufgrund der Lage und der Grundstücksgröße voraussichtlich ein vergleichsweise hohes Wertsteigerungspotential habe.

Die Mängelbehebung im Rahmen der Gebäudefertigstellung sei entgegen den Feststellungen der BP nicht von der Mieterin durchgeführt worden, sondern den von der Bf. beauftragten Firmen gemeldet worden. Die Vermieterin sei verpflichtet, der Mieterin die mängelfreie Immobilie zur Verfügung zu stellen. Die Mieterin habe aufgrund ihres langfristigen Mietvertrages an einer von Mängeln freien Wohnimmobilie naturgemäß ein Interesse, sodass sie die Mängel, die ihr auffielen, selbstverständlich melde.

Der Umstand, dass Frau M.B. zum Begünstigtenkreis der Bf. gehöre, habe keinen Zusammenhang mit der vom Stiftungsvorstand zu verantwortenden Vermögensverwaltung und das Mietverhältnis sei in keiner Weise ungewöhnlich.

Dass die Mieterin in ihrer Eigenschaft als Begünstigte der Bf. Mittel im Wege einer Zuwendung erhalten könne, welche sie nach Versteuerung (mit Kapitalertragsteuer) nach ihren eigenen Wünschen und damit auch zur Anschaffung der Einrichtungsgegenstände verwenden dürfe, sei nicht zu beanstanden. Überdies verfüge die Mieterin über anderes Geldvermögen, welches ebenfalls zur Verrechnung mit der Bf. verwendet hätte werden können. Dies sei der BP auch nachgewiesen worden.

Was die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung durch die BP anbelange, sei vorerst auf die zitierten VwGH-Erkenntnisse eingegangen, wonach private Lebensführungskosten (bzw. Kosten des Haushalts) vorliegen würden, die zur Verweigerung des Vorsteuerabzuges führten. Die Fähigkeit, Unternehmer zu sein, besitze jedes Gebilde, das als solches Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn erbringe, sodass unbestreitbar auch Privatstiftungen Unternehmer sein könnten. Leistungserbringung allein gegenüber den Gesellschaftern bzw. Mitgliedern im Fall von Kapital- und Personengesellschaften bzw. Vereinen sei bereits ausreichend. Dies müsse umso mehr bei Privatstiftungen gegenüber ihren Begünstigten (bzw. dem Stifter) gelten, da letztere nicht einmal eine Gesellschafter- bzw. Mitgliederstellung oder gar Eigentümerposition hätten, wobei überdies kein Rechtsanspruch auf Effektivierung der nach der Stiftungsurkunde bzw. -

zusatzurkunde möglichen Zuwendungen bestehe. Bei der Immobilienvermietung sei deshalb grundsätzlich die Unternehmereigenschaft iSd UStG 1994 in vollem Umfang gegeben. Soweit die Privatstiftung im Zusammenhang mit ihrer unternehmerischen Tätigkeit umsatzsteuerpflichtige Vorleistungen in Anspruch nehme, könne sie daher unter den Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 auch einen Vorsteuerabzug geltend machen. Kein Vorsteuerabzug bestehe gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 bei Privatstiftungen - wie bei anderen Körperschaften - nur für jene Ausgaben bzw. Aufwendungen, die nicht mit der unternehmerischen, dh in concreto vermietenden Tätigkeit im Zusammenhang stünden oder die überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iS der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 seien. Der von der BP angeführte § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 mit dem darauf basierenden Ausschluss vom Vorsteuerabzug sei bei Privatstiftungen nicht anwendbar, da diese beiden Normtatbestände des EStG 1988 bei Körperschaften generell nicht vorgesehen seien. Die korrekte umsatzsteuerliche Beurteilung könne nur durch eine Analyse der ertragsteuerlichen Normen des KStG 1988, auf welche § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 verweise, erreicht werden. Die umsatzsteuerliche Beurteilung des Vorsteuerabzuges sei lediglich eine Folge- bzw. Nebenwirkung der ertragsteuerlichen Einordnung. Vermiete eine Privatstiftung - wie im konkreten Fall - ihre Immobilie zu fremdüblichen Bedingungen an den Mitstifter als Begünstigten und würden die laufenden Mietüberschüsse der Körperschaftsteuer unterworfen, stehe der als Bauherr auftretenden Privatstiftung der Vorsteuerabzug von den Herstellungskosten ihrer Immobilie zu. § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 2 lit. a EStG 1988 sei somit bei Körperschaften nicht anwendbar.

Die vom VwGH nicht dem Betriebsvermögen und auch nicht dem Unternehmen zugerechneten Fälle der Nutzung von Immobilien durch den Gesellschafter hätten stets Fälle ohne jegliche bzw. ohne angemessene Einnahmenerzielung erfasst (vgl. Erkenntnis vom 26.03.2007, 2005/14/0091, zur Nutzung eines repräsentativen Wohnhauses im Eigentum einer GmbH durch den Gesellschafter-Geschäftsführer für dessen Wohnzwecke, wenn die Mietzinsgestaltung aufgrund exorbitant hoher Investitionskosten zu laufenden Verlusten führte). Im gegenständlichen Fall sei allerdings eine fremdübliche Miete vereinbart worden, die zu erheblichen laufenden, körperschaftsteuerpflichtigen Überschüssen führe.

Im Ergebnis sei es umsatzsteuerlich ausreichend, dass der Mieter die Immobilie (unabhängig vom persönlichen, satzungsgemäßen oder gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnis zur vermietenden juristischen Person) zu fremdüblichen Mietkonditionen miete (insbesondere hinsichtlich Entgelt, Vertragsdauer und Kündigungsmöglichkeit). Es wäre auch sachlich nicht gerechtfertigt und diskriminierend, wenn eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung erst bei bzw. ab Vermietung an andere Personen als solche mit Begünstigteneigenschaft (obwohl zu denselben, fremdüblichen Konditionen!) wieder möglich sein solle, obwohl vor dem Mieterwechsel ein Vorsteuerabzug wegen fehlender Unternehmereigenschaft versagt würde und danach eine positive

Vorsteuerkorrektur iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 für Investitionen aus dieser Zeit vor Begründung der Unternehmereigenschaft ausgeschlossen wäre.

Letztlich sei jedem fremdüblich agierenden Vermieter der Vorsteuerabzug bei Errichtung zuzugestehen, auch wenn die Wohnraumvermietung laufend nur mit 10 % Umsatzsteuer belastet sei. Die Kostenneutralität der Vorsteuerbeträge sei ein Systemmerkmal der Wohnraumvermietung und könne bei deren fremdüblichen Gestaltung nicht von persönlichen Eigenschaften der Mieterin als potentiell Begünstigte iSd PSG abhängig gemacht werden, wenn gerade hinsichtlich der Vermietungstätigkeit eine wirtschaftliche Tätigkeit ohne jegliche Begünstigung der Mieterin vorliege, deren Fremdüblichkeit der Mietverrechnung unbestritten sei. Die genaue Einhaltung dieses gesetzlich definierten Systems des reduzierten Umsatzsteuersatzes bei gleichzeitig zustehendem Vorsteuerabzug könne daher niemals ein Missbrauch sein, sodass die diesbezüglichen Aussagen im Bericht der BP unzutreffend seien.

Es werde deshalb der Antrag gestellt, die Vorsteuerbeträge in Höhe von gesamt 653.889,76 Euro anzuerkennen.

4.) Das FA legte diese Berufung, ohne eine Stellungnahme von der BP einzuholen, direkt dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

Im Verfahren vor dem UFS übermittelte die Bf. über entsprechende Aufforderung mit dem Schreiben vom 17.12.2013 eine mit 09.12.2013 datierte Stellungnahme des Stiftungsvorstandes zur Willensbildung des Kaufes der gegenständlichen Liegenschaft sowie die bezughabenden Protokolle über die Sitzungen des Stiftungsvorstandes.

In der angesprochenen Stellungnahme des Stiftungsvorstandes heißt es wie folgt: "Im Frühjahr 2005 wurde der Bf. durch den Immobilienmakler Mauthner der Kauf eines außergewöhnlich großen, unbebauten Grundstückes in Grinzing angeboten. Die Veranlagungspolitik der Stiftung war damals und ist bis heute äußerst konservativ und konzentrierte sich im Wesentlichen auf zwei Anlagenklassen, Kapitalvermögen und Immobilien. Im Bereich des Kapitalvermögens sollte sich die Anlagestrategie auf erstklassige Anleihen und Bankguthaben (Festgelder) beschränken. Im Immobilienbereich sollten nur erstklassige Anlagen in Betracht kommen. Diesbezüglich erfolgte eine Abstimmung des Stiftungsvorstandes mit der Stifterin, deren Wunsch diese Veranlagungspolitik entsprach und die von den wesentlichen beschlossenen Maßnahmen auch informiert wurde, entsprechend einer ordnungsgemäßen Governance im Rahmen von Privatstiftungen. Das angebotene Grundstück mit einer Fläche von 5.383 m<sup>2</sup> stellte eine sehr gute Möglichkeit dar, in ein Objekt mit besonders guter Lage zu investieren, mit einer Grundstücksgröße, wie sie in einer derartigen Lage nicht mehr zu finden sein würde. Der Stiftungsvorstand hatte allerdings nicht die Absicht, reine Grundstücksspekulation zu betreiben, auf eine Wertsteigerung des Grundstückes zu warten und durch einen späteren Verkauf einen Gewinn zu realisieren. Der Ankauf erschien für den Stiftungsvorstand nur unter der Voraussetzung sinnvoll, dass darauf ein der Lage entsprechendes Wohnobjekt errichtet würde, das der Stiftung im Rahmen einer sehr langfristigen Veranlagung eine

gesicherte Rendite mit Wertsteigerungschance und Absicherung gegen Geldentwertung ermöglichte. Dem Stiftungsvorstand gehörte mit G.H. ein Fachmann an, der diesen Plan unterstützte und dem Stiftungsvorstand die erforderliche Sicherheit für die Durchführung eines Bauprojektes gab. Rechtsanwalt C.D. konnte sich als Mitglied des Stiftungsvorstand um alle Rechtsfragen und A.B. um die finanziellen Angelegenheiten kümmern. In der Sitzung des Stiftungsvorstandes vom 06.07.2005 wurde beschlossen, das Projekt zu prüfen (Auszug aus dem Protokoll als Beilage). Im Interesse der Vermeidung von Risiken für die Stiftung sollte aber vor Baubeginn die Möglichkeit der langfristigen Vermietung des Objektes sichergestellt sein. Frau M.B. erklärte sich bereit, einen langfristigen Mietvertrag abzuschließen, wobei die Miete zwischen 3 % und 3,5 % der Gesamtinvestitionskosten mit Wertsicherung nach dem Verbraucherpreisindex und jährlicher Anpassung liegen sollte. Die Mieterin sollte einen Kündigungsverzicht von mindestens 20 Jahren abgeben. Da sich Frau M.B. dazu bereit erklärte, hat der Stiftungsvorstand das Projekt weiter verfolgt. Im August 2005 wurde der Kaufvertrag mit einigen aufschiebenden Bedingungen abgeschlossen. Nach Erfüllung dieser Bedingungen wurde der Kaufvertrag im Jänner 2006 wirksam. Parallel dazu wurde das Büro ACC mit einer ersten Kostenschätzung beauftragt. Im Rahmen des Stiftungsvorstandes übernahm Herr G.H. die begleitende Überwachung des Projektes (Auszug aus dem Protokoll vom 19.01.2006 als Beilage). In der Folge waren in erster Linie Herr G.H. aber auch Rechtsanwalt C.D. und A.B. und somit der gesamte Stiftungsvorstand intensiv mit der weiteren Verfolgung des Projektes befasst, dazu gibt es aktenfüllende Korrespondenz. In den Protokollen der quartalsweise stattfindenden Stiftungsvorstandssitzungen finden nur wesentliche Ergebnisse oder Beschlüsse ihren Niederschlag (Auszüge aus den Protokollen vom 09.05., 11.07., 19.09. und 23.11.2006, weiters vom 15.02., 08.05., 21.08. und 05.12.2007 sowie vom 11.03. und 16.07.2008 als Beilage). Im Laufe der Entwicklung des Projektes wurden einige Änderungen vorgenommen, da es unbedingt erforderlich war, die Qualität des Wohngebäudes und der dazugehörigen Anlagen- und Gartengestaltung der Lage im hochwertigsten Wohngebiet Wiens anzupassen und damit auch den Plan einer nachhaltigen Werterhaltung und Wertsteigerung auch nach einem langen Zeitraum für den Fall einer Neuvermietung oder eines Verkaufes des Objektes erfüllbar zu machen. Dementsprechend verzögerte sich auch die Fertigstellung bis gegen Ende 2007, mit Fertigstellung der Gartengestaltung im Frühjahr 2008. Der mit 01.01.2008 wirksam gewordene Mietvertrag berücksichtigt eine Miete entsprechend 3,5 % der Gesamtinvestitionskosten, wertgesichert mit jährlicher Anpassung und einem Kündigungsverzicht der Mieterin für 25 Jahre. Bei Abschluss langfristiger Mietverträge ist es branchenüblich und eine Selbstverständlichkeit, dass insbesondere bei Neubauten oder Generalsanierungen von Gebäuden in einem begrenzten Ausmaß Ausstattungsvarianten mit dem Mieter abgestimmt werden. Diese Aufgabe hatte G.H. für den Stiftungsvorstand übernommen und in einigen Detailfragen mit der Mieterin gemeinsam Auswahl getroffen. Es handelte sich dabei um keine außergewöhnlichen Wünsche der Mieterin, sondern um Abstimmungen im Einvernehmen. Es handelte sich auch nicht um Maßnahmen, die sich nicht im objektiven Wert des Objektes widerspiegeln

würden. Im Wesentlichen sind davon allerdings Einrichtungen betroffen, welche zwar im Rahmen des Gesamtprojektes von der Stiftung bezahlt, aber ohne Inanspruchnahme einer Vorsteuer an die Mieterin weiter belastet und von dieser bezahlt wurde, wie dies auch in den Protokollen vom 05.12.2007, 11.03.2008 und 16.07.2008 ausdrücklich festgehalten wurde."

5.) § 323 Abs. 38 BAO bestimmt, dass die am 31.12.2013 beim UFS anhängigen Berufungen nunmehr vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Mit dem Schreiben vom 26.09.2014 nahm die Bf. ihre Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat zurück.

6.) Das BFG hat über diese Beschwerde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer folgende Umsätze: Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, 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.

§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 normiert, dass der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen kann.

Weder die 6. MwSt-Richtlinie noch die MwSt-Systemrichtlinie kennen den Begriff des Unternehmers, sondern bezeichnen als Steuerpflichtigen, "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. 4 Abs. 1 und 2 der 6. MwSt-Richtlinie bzw. Art. 9 Abs. 1 MwSt-Systemrichtlinie). Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 MwSt-Systemrichtlinie legt (aufgrund der bisherigen Judikatur des EuGH) ergänzend fest, dass "insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Einnahmenerzielung als wirtschaftliche Tätigkeit gelten und diese nicht mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeführt werden müssen".

Rechtlich unstrittig ist, dass als Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 bzw. Steuerpflichtiger iSd MwSt-Richtlinie auch eine Privatstiftung in Betracht kommt. Dies hat der VwGH in seinem grundlegenden und erst nach Erlassung der angefochtenen Bescheide ergangenen Erkenntnis vom 07.07.2011, 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 24.06.1999, 96/15/0098). Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 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 16.05.2007, 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 26.09.1996, C-230/94, Enkler, in den Rn 24 ff, insbesondere Rn 28."*

In diesem angesprochenen Urteil hat der EuGH zum Ausdruck gebracht, dass für die Beurteilung, ob die (entgeltliche) Überlassung eines körperlichen Gegenstandes 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. Es ist also nicht die (bloße) Verbundenheit von Personen, sondern ausschließlich der Fremdvergleich und die Art der Bewirtschaftung als objektive Kriterien für die Beurteilung der Frage heranzuziehen, 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; vgl. UFS 26.01.2011, RV/0418-S/09).

Der VwGH hat im zuvor zitierten Erkenntnis ebenso auf den Fremdvergleich hingewiesen und dazu ausgeführt, es stehe im Einklang mit Rechtsprechung und Lehre, wenn eine Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleichs zwischen den Umständen, unter denen ein Wohngebäude im konkreten Fall dem Stifter überlassen wurde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, beurteilt wird. Er verwies auch auf Beiser, USt: Missbrauch bei marktkonformer Wohnraumvermietung?, RdW 2010/812, 810, der auf das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung abstellt.

Nicht geteilt hat der VwGH die Rechtsansicht, 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 (vgl. Erkenntnis vom 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. 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 wahrenden Trennungsprinzips nicht übertragen (vgl. UFS 29.01.2013, RV/0822-L/07; 29.06.2012, RV/0657-L/11).

Wie bereits ausgeführt ist somit das Vorliegen einer marktkonformen (fremdüblichen) Vermietung wesentlich zur Beantwortung der Frage, ob die Nutzungsüberlassung einer Wohnimmobilie an den Stifter/Begünstigten eine unternehmerische Tätigkeit darstellt (vgl. noch einmal VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046).

Ausgehend von dem im konkreten Fall sowohl hinsichtlich der Zeitpunkte als auch der Beträge und der beteiligten Personen unstrittigen und oben wiedergegebenen Sachverhalt ist vorerst als wesentlicher Umstand festzuhalten, dass die BP in ihrem Bericht ausdrücklich den im Mietvertrag vom 13.08.2008 festgesetzten jährlichen Mietzins von 190.000 Euro als "angemessen" betrachtet hat. In diesem Zusammenhang hat die BP weiters ausgeführt, sie habe Berechnungen durchgeführt, wobei sie den vereinbarten Mietzins mit demjenigen Betrag verglichen habe, der der Bf. neben der AfA und den Nebenkosten eine Verzinsung des investierten Kapitals sichere, zum anderen mit demjenigen Betrag, den die Bf. äußerstenfalls als Mietzins erzielen könnte.

Das BFG hegt gegen diese Berechnungen der BP bzw. gegen die entsprechenden Renditeüberlegungen der Bf. (Mietrendite von 3,8 % auf die Gesamtinvestitionskosten laut der im BP-Verfahren vorgelegten Berechnung der Bf. bzw. von 4,01 % laut Berufungsschreiben) keine Bedenken (vgl. hierzu etwa Stangl, Wurzelausschüttung von Wohnimmobilien - Ermittlung der Marktmiete und der Renditemiete, SWK 10/2014, 511).

Zu Recht hat weiters die Bf. im Berufungsschreiben hinsichtlich des Mietvertrages zwischen der Bf. als Vermieterin und Frau M.B. als Mieterin vorgebracht, dass neben der von der BP zugestandenen Angemessenheit des Mietzinses auch zu beachten sei, dass die Miete einer Wertsicherung unterliege und zudem die Mieterin einen für die Bf. unbestreitbar günstigen einseitigen 40-jährigen Kündungsverzicht abgegeben habe.

Dass demnach im konkreten Fall grundsätzlich von fremdüblichen Mietkonditionen insbesondere hinsichtlich des Entgelts, der Vertragsdauer und der Kündigungsmöglichkeit gesprochen werden muss, wird offenkundig auch von der BP nicht bestritten.

Die BP sieht vielmehr ausdrücklich den vorangegangenen Kauf der Liegenschaft durch die Bf. sowie die anschließende Errichtung des Wohnhauses als nicht fremdüblich an, wobei sie auf folgende Punkte hinweist:

- das Fehlen einer allgemeinen Beteiligung am wirtschaftlichen Markt;
- die Mitwirkung der künftigen Mieterin bereits bei der Kaufentscheidung;
- die oftmalige Anwesenheit der künftigen Mieterin während der Bauzeit auf der Baustelle;
- die künftige Mieterin sei auch Kontaktperson für Lieferanten gewesen; dies auch bei jenen Firmen, welche von der Bf. beauftragt worden seien, um Arbeiten durchzuführen, die mit dem Grund und Boden fest verbunden seien;
- die künftige Mieterin habe Mängelbehebungen bei den von der Bf. beauftragten Firmen vorgenommen;
- die künftige Mieterin bestimme als Stifterin eine Ausschüttung bezüglich jener Einrichtungsgegenstände, die von ihr selbst zu finanzieren seien (dh nicht mit Grund und Boden fest verbunden seien); die Bf. habe diese vorfinanziert und in der Buchhaltung sei die Erfassung über das Verrechnungskonto der Mieterin erfolgt.

Nun ist der BP grundsätzlich darin beizupflichten, dass neben der Höhe des Mietzinses, die sicherlich die wichtigste Rolle spielt, auch andere Kriterien im Rahmen der Prüfung der Fremdüblichkeit heranzuziehen sind. So ist auch auf die Umstände abzustellen, nach denen der Stiftungsvorstand die entsprechende Veranlagungsentscheidung getroffen hat, wobei dies entsprechend zu dokumentieren ist. Daraus kann sich ergeben, ob die Veranlagung zum Zweck der Einnahmenerzielung oder zum Zweck der Versorgung erfolgt ist.

Im konkreten Fall erscheinen dem BFG diese von der BP aufgezeigten Indizien insbesondere im Hinblick auf die von der BP zugestandene Angemessenheit des nachfolgenden Mietverhältnisses aber nicht als sehr aussagekräftig.

Wie die Bf. zu Recht ausführt, ist der Umstand, dass der Stiftungsvorstand im Hinblick auf ein zur Verfügung gestandenes Stiftungsvermögen von rd. 14,5 Millionen Euro den Ankauf des gegenständlichen Grundstückes in äußerst guter Lage beschlossen hat, grundsätzlich ebensowenig zu beanstanden wie die Tatsache, dass an dieser beabsichtigten Investition auch die Stifterin bzw. Begünstigte Frau M.B. "mitgewirkt" hat. Diese Investition ist zudem auch entsprechend dokumentiert, heißt es doch im Protokoll über die Sitzung des Stiftungsvorstandes vom 06.07.2005 wie folgt: "In Abstimmung mit der Stifterin Frau M.B. wird der Ankauf eines unbebauten Grundstückes im Ausmaß von rund 5.000 m<sup>2</sup> mit einem Kaufpreis von rund 1,5 Millionen Euro geprüft. Wenn alle Voraussetzungen für die Errichtung eines Wohngebäudes den Vorstellungen entsprechend erfüllt werden, würde das Objekt in der A-Gasse verkauft werden. Herr G.H. ist mit der Einreichung der Änderung der Bekanntgabe der Bebauungsbestimmungen (neues Plandokument mit Verlegung der Baufläche an die Kronesgasse) befasst. Um sicherzustellen, dass der Kauf erst nach Erfüllung dieser Voraussetzung rechtswirksam wird, soll der Kaufvertrag mit einer aufschiebenden Bedingung abgeschlossen werden, wobei die Bedingung spätestens am 28.02.2006 erfüllt sein muss. C.D. ist mit der Vorbereitung des Kaufvertrages befasst."



In diesem Zusammenhang ist überdies darauf hinzuweisen, dass die Bf. schon in ihrem Gründungsjahr 1998 das eben erwähnte Grundstück in 1190 Wien, A-Gasse, erworben, in weiterer Folge vermietet (vgl. Mieterlöse des Jahres 2006 von 36.800 Euro) und schließlich im Jahre 2007 mit einem Buchgewinn von rd. 61.000 Euro veräußert hat (vgl. Jahresabschlussbericht 2007). Daraus ist ersichtlich, dass die Bf. auch schon vor der Anschaffung der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft in 1190 Wien, K-Gasse, mit dem Kaufvertrag vom 17.08.2005 bzw. der weiteren Liegenschaft in 1190 Wien, D-Gasse, mit dem Kaufvertrag vom 02.03.2006, wie in der mit 09.12.2013 datierten Stellungnahme des Stiftungsvorstandes ausgeführt, im Bereich der Immobilienveranlagung tätig war.

Gleichfalls ist die Tatsache, dass Frau M.B. als künftige Mieterin schon während der Bauzeit "oftmalig auf der Baustelle anwesend" und zudem mit den bauausführenden bzw. liefernden Firmen "in Kontakt" gewesen ist bzw. zum Teil auch "Mängelbehebungen vorgenommen" hat, nicht geeignet, den in der Folge abgeschlossenen und als fremdüblich zu wertenden Mietvertrag zwischen der Bf. und Frau M.B. als bloße Gebrauchsüberlassung zu sehen. Es ist nämlich nach Ansicht des BFG durchaus üblich und entspricht damit auch dem Fremdvergleich, dass Mieter ihre Wünsche in das Wohnobjekt einfließen lassen, insbesondere wenn, wie im konkreten Fall, ein langfristiges Mietverhältnis abgeschlossen wird. Zu Recht weist die Bf. überdies darauf hin, dass die Bf. als Vermieterin verpflichtet gewesen sei, ein mängelfreies Objekt zur Verfügung zu stellen, bzw. Frau M.B. als Mieterin ein Interesse daran gehabt habe, Mängel, die ihr aufgefallen seien, zu melden (vgl. hierzu auch Prodinger in Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial 2013).

Wenn die BP zudem ausdrücklich auf das "Fehlen einer allgemeinen Beteiligung am wirtschaftlichen Markt" abzielt und diesbezüglich vorbringt, die Bf. hätte gar nicht versucht, einen anderen Mieter als Frau M.B. zu finden, ist auf die entsprechenden Einwendungen der Bf. im Berufungs- bzw. Beschwerdeschriftsatz zu verweisen. Im Hinblick auf den Umstand, dass Frau M.B. sich offenkundig relativ bald nach der Anschaffung der Liegenschaft bereit erklärt hat, der Bf. eine fremdübliche und zu einer angemessenen Rendite führende Mietaufgabe zu den von der Bf. verlangten Konditionen (insbesondere langjähriger Kündigungsverzicht) zu bezahlen, war es für die Bf. nicht erforderlich, sich um weitere Mieter zu bemühen. Von der BP unwidersprochen hat die Bf. in diesem Zusammenhang aber auch festgehalten, dass der Stiftungsvorstand seine Entscheidung danach getroffen habe, dass etwa Größe und Art der Ausstattung des Gebäudes so bestimmt worden seien, dass eine jederzeitige Vermietung an andere Mieter zu marktüblichen Konditionen möglich sei, wobei die gegenständliche Liegenschaft aufgrund ihrer Lage und ihrer außergewöhnlichen Größe ein vergleichsweise hohes Wertsteigerungspotential habe.

In diesem Sinne geht das BFG davon aus, dass ein branchenübliches, den Sorgfaltsmaßstäben entsprechendes Verhalten der verantwortlichen Stiftungsorgane betreffend die Handlungen vor der Investitionsentscheidung sowie bei der Gebahrung

während der Errichtungsphase und der anschließenden Nutzungsüberlassung gegeben ist.

Wenn die BP weiters den Umstand anführt, dass die Bf. die Kosten für Einrichtungsgegenstände, die von der Mieterin, Frau M.B., zu tragen gewesen seien, vorfinanziert habe, indem dies im Rahmen einer Ausschüttung über das Verrechnungskonto der Mieterin erfolgt sei, ist auf die obigen Ausführungen des VwGH zu Privatstiftungen als "eigentümerlose Vermögensmassen" zu verweisen.

Endlich sind auch die Ausführungen der BP zum Missbrauch wegen eines Steuervorteils nach Ansicht des BFG schon wegen des Umstandes, dass die Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses zu bejahen ist, verfehlt. Aus der Judikatur des EuGH ergibt sich nämlich, dass in Steuervorteilen, die sich aus der Anwendung der 6. MwSt-RL oder der MwStSyst-RL und des dazu ergangenen nationalen Rechts ergeben, gerade keine missbräuchliche Gestaltung folgt. Der Vorsteuerabzug aus der Investition und ein Rückfluss aus Umsatzsteuerbeträgen im Rahmen der laufenden sonstigen Leistungen entsprechen dem Grundprinzip des Mehrwertsteuerrechts. Auch in der Anwendung des zehnpromzentigen Umsatzsteuersatzes kann kein Missbrauch gesehen werden. Im Gegenteil ist zu beachten, dass nach den unionsrechtlichen Vorgaben die Vermietung von Wohnräumlichkeiten unecht umsatzsteuerbefreit ist. Dies bedeutet, dass bei Vermietung zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschaft bzw. zwischen Privatstiftung und Stifter/Begünstigten keine Umsatzsteuer zu verrechnen wäre, dafür aber der Vorsteuerabzug aus der Investition nicht zustünde. Die abweichende österreichische Rechtslage ist bekanntlich auf eine Ausnahmebestimmung im Beitrittsvertrag Österreichs zurückzuführen. So argumentieren auch Kichmayr/Achatz, Fremdübliche Vermietung von Luxusimmobilien - Missbrauch?, taxlex 2011, 425, dass durch die Rechtsprechung des EuGH in Sachen "Weald Leasing" (Urteil vom 22.12.2010, Rs C-103/09) geklärt sei, dass der durch die Vermietung erzielte Stundungsvorteil keinen inkriminierten Steuervorteil darstellen könne.

Der Beschwerde war demnach vollinhaltlich Folge zu geben.

Hinsichtlich der im Spruch angeführten Unzulässigkeit einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist auf Art. 133 Abs. 4 B-VG zu verweisen. Danach ist gegen ein Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes die Revision dann zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da nach den vorstehenden Ausführungen zur beschwerdegegenständlichen Frage der Anerkennung eines Mietverhältnisses zwischen einer Privatstiftung und deren Stifter bzw. Begünstigte schon eine einheitliche höchstgerichtliche Rechtsprechung vorliegt und sich das BFG bei der Entscheidung daran orientiert hat, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 6. Oktober 2014