



GZ. RV/1556-W/11,
miterledigt RV/1557-W/11,
RV/1559-W/11, RV/1560-W/11,
RV/1561-W/11, RV/1903-W/12,
RV/1904-W/12, RV/2549-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der PS, Adresse, vertreten durch Stb, vom 20. Mai 2009, 22. Dezember 2010 und 23. Dezember 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 15. April 2009 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für 2004, vom 17. April 2009 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2005 bis 2007 sowie Verspätungszuschlag für Körperschaftsteuer 2007, vom 18. November 2010 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2008 und Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 2004 bis 2009 sowie vom 21. November 2011 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuern für den Zeitraum 2009 bis 2010 im Beisein der Schriftführerin Karin Nowotny nach der am 11. Oktober 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2004 bis 2010 sowie Kapitalertragssteuer 2005 bis 2009 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2004 bis 2007 und Kapitalertragsteuer 2005 bis 2009 werden abgeändert. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 bleiben unverändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und Höhe der Abgaben betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2004 bis 2007 wird auf die Bescheidinhalte der Berufungsvorentscheidungen vom 18. November 2010 verwiesen. Die dort ausgewiesenen Beträge (Bemessungsgrundlagen und Abgabenbeträge) bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Kapitalertragsteuer für 2005 bis 2009 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Der Berufung betreffend Verspätungszuschlag für Körperschaftsteuer 2007 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid vom 17. April 2009 wird abgeändert und der Verspätungszuschlag wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärung mit € 96,20 (das sind 7,40% der errechneten Körperschaftsteuer 2007) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die mit Stiftungsurkunde vom 5. Juni 2000 errichtete PS (Berufungswerberin, Bw.) gab für die Jahre 2004 bis 2007 trotz entsprechender Aufforderung durch das Finanzamt (FA) keine Steuererklärungen ab. Die Veranlagung erfolgte daher mit Bescheiden vom 15. April 2009 (betreffend 2004) und 17. April 2009 (betreffend 2005, 2006 und 2007) unter Schätzung der Bemessungsgrundlagen gem. § 184 BAO. Diese Bescheide wurden ohne ausreichende Begründung mit Berufung vom 20. Mai 2009 angefochten, nach Mängelbehebungsauftrag vom 25. Juni 2009 und diesbezüglichem Fristverlängerungsansuchen vom 27. Juli 2009 wurde die Berufungsbegründung in Form von Steuererklärungen auf den amtlichen Formularen am 6. August 2009 übermittelt. Für das Jahr 2008 wurden am 22. Februar 2010 die Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen elektronisch eingereicht.

Die Bw. wurde nach Abgabe der Steuererklärungen einer Betriebsprüfung (Bp) betreffend die Jahre 2004 bis 2008 bzw. einer Nachschau betreffend 1/2009 bis 12/2009 unterzogen. Unter Tz 1, 2 und 3 des Bp Berichtes wurde das Mietverhältnis zwischen der Bw. und dem Stifter/Begünstigten der Bw. Herrn Stifter nicht anerkannt. Dementsprechend wurden alle geltend gemachten Vorsteuern für den gesamten Streitzeitraum aus den Anschaffungs- und Erhaltungskosten für die Eigentumswohnung in Whg-Adresse, Top 1 sowie die erklärten Vermietungsumsätze nicht berücksichtigt. Die in den Körperschaftsteuererklärungen ausgewiesenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden ausgeschieden und eine verdeckte Zuwendung in Höhe der Ertragswerte der streitgegenständlichen Wohnung in den Jahren 2005 bis 2009 der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Weiters wurden Ausleihungen des Stifters und Begünstigten ab 2005 als Zuwendungen angesehen und der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Diese Feststellungen wurden entsprechend dem Verfahrensstand betreffend Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2004 bis 2007 mittels Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2010 bescheidmäßigt getroffen und hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2008 Erstbescheide erlassen. Die Kapitalertragsteuer für die von der Bp angesetzten Zuwendungen wurde mittels Haftungsbescheid vom 18. November 2010 festgesetzt.

Mit Bescheiden vom 21. November 2011 wurden Umsatz- und Körperschaftsteuer für 2009 und 2010 unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Bp. veranlagt.

Die steuerlichen Auswirkungen der Berufungsvorentscheidungen betreffend 2004 bis 2007 sowie der Erstbescheide 2008 bis 2010 und Haftungsbescheide hinsichtlich KESt für 2005 bis 2009 stellen sich zusammengefasst folgendermaßen dar:

| | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 |
|-------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| USt | 127.000,00 | -3.500,00 | -3.750,00 | -4.000,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| KöSt | -10.697,87 | -7.600,64 | -9.693,72 | -9.731,18 | -183,31 | 199,00 | 262,00 |
| KESt | | 24.167,08 | 38.579,08 | 38.542,08 | 21.326,14 | 10.446,64 | |
| Summe | 116.302,13 | 13.066,44 | 25.135,36 | 24.810,90 | 21.142,83 | 10.645,64 | 262,00 |

Begründend führte das FA im Bp-Bericht folgendermaßen aus:

Tz 1 Kauf der Wohneinheit Top 1 (Haus B) in Whg-Adresse

Mit Kaufvertrag vom 12.12.2002 erwarb die Bw.kurz die Miteigentumsanteile an der Wohneinheit Top 1 (Haus B) und an 2 KFZ-Abstellplätzen in Whg-Adresse, von der Bauträger. Der vereinbarte Fixkaufpreis netto 709.091,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer 141.818,20, somit gesamt 850,909,20, wurde gem. Kaufvertrag nach Baufortschritt in Raten an die Firma Bautr.kurz überwiesen, Die letzte Ratenzahlung erfolgte nach Fertigstellung der Wohnung am 26.02.2004.

Nach Fertigstellung der Wohnung erfolgte gem. Kaufvertrag am 30.01.2004 von der Fa. Bautr.kurz Bauträger GmbH (Rechtsnachfolger der Bauträger) die Rechnungslegung an die PS mit netto 709.091,00 zuzüglich 141.818,20 Umsatzsteuer.

Nach dem Ankauf der Wohnung wurden von der Bw.kurz in den Jahren 2003 und 2004 in Zusammenhang mit der Wohnung Investitionen für Bau-Mehrkosten, Sonderwünsche, Einrichtung und Ausstattung getätigt. Die Vorsteuern aus den Rechnungen über den Kauf und die Investitionen wurden im Berufungsverfahren beantragt.

Laut Mitteilung von Herrn Stiftungsvorstand1 bei der Besprechung am 14.07.2010 war Herr M. Stiftungsvorstand2 als Stiftungsvorstand bei der Errichtung der Wohnung für die Verhandlungen tätig. Der Kauf der Wohnung, die Errichtung und Sonderwünsche wurden auf Wunsch des Stifters und Mieters FamNameStifter durchgeführt.

Mietverhältnis zwischen der PS und Stifter:

Am 22.03.2004 wurde zwischen der PS als Vermieter und Herrn Stifter als Mieter ein Mietvertrag über die Nutzung der sich im Eigentum der Bw.kurz befindlichen Wohnung Top 1 im Haus Straße, beginnend am 1. April 2004 abgeschlossen. Der Mietgegenstand Top1 besteht aus Vorzimmer, Küche, Wohnzimmer, Wirtschaftsraum, 3 Schlafzimmern, 2

Badezimmern, 3 WC, 1 Kellerraum, Hobbyraum und 2 Garagenplätze mit einer gesamten Nutzfläche von ca. 202m2.

Der monatliche Mietzins besteht aus dem frei vereinbarten Hauptmietzins in Höhe von netto 2.320,00 + 10% USt und einem Betriebskostenpauschale, wobei jeweils bis 30.06. des Folgejahres eine BK-Abrechnung des Vermieters erfolgt. Zur Fälligkeit des Mietzinses ist festgehalten, dass der Mietzins + USt monatlich im Vorhinein jeweils am Ersten eines jeden Monates an den Vermieter per Überweisung/Einziehungsauftrag in einem Betrag zu bezahlen ist. Im Verzugsfall ist der Vermieter berechtigt, Mahnspesen pro Mahnung sowie Zinsen in der Höhe von 12% p.a. zu berechnen.

*Erklärungen und buchhalterische Behandlung der Mietzinszahlungen
Aus den Aufzeichnungen und Belegen ergeben sich bezüglich der vereinbarten Mietzinszahlungen folgende Feststellungen:*

Für den Zeitraum April bis Dezember 2004 wurden die Mieten gem. Mietvertrag von Mag. FamNameStifter mittels Banküberweisung an die Bw.kurz bezahlt.

Für den Zeitraum Jänner 2005 bis Juni 2006 wurden 25% des vertraglich vereinbarten Mietzinses als Mieterlös gebucht, aber kein Mietzins bezahlt.

Für den Zeitraum Juli 2006 bis Dezember 2009 wurden wieder 100% des vertraglich vereinbarten Mietzinses als Mieterlös gebucht, aber kein Mietzins bezahlt.

Im Zeitraum 1/2005 bis 12/2009 wurden keine Mieten mehr bezahlt, die Mietvorschreibungen als Forderungen gegen FamNameStifter gebucht. Die Forderungen an offenen Mieten wurden erst im Jahr 2008 mit 12% verzinst.

Seit 2005 bestehen folgende offene Forderungen (BU-Konto 2309) an Mieten FamNameStifter:

| | |
|------|------------|
| 2005 | 13.003,68 |
| 2006 | 37.497,36 |
| 2007 | 77.926,22 |
| 2008 | 127.459,69 |
| 2009 | 164.904,09 |

Die Umsätze und die Erlöse aus den Mieteinnahmen 2004 wurden in den Steuererklärungen für 2004 berücksichtigt.

Für den Zeitraum ab 2005 wurden mangels Zufluss keine Umsätze bzw. Einnahmen erklärt

Nicht bezahlte Mieten 2005 bis 2009

In den Jahren 2005 bis 2009 wurden vom Mieter, Herrn FamNameStifter, keine Mietzahlungen geleistet. Nach Auskunft vom Stiftungsvorstand Herr Mag. Stiftungsvorstand1 sind nach dem Einzug in der Wohnung Wasserschäden aufgetreten. Zum Nachweis der Schäden in der Wohnung wurden ein Gutachten, Mail-Korrespondenzen und eine Foto-Dokumentation bei der Besprechung mit Herrn Stiftungsvorstand1 am 14.07.2010 vorgelegt.

Als Grundlage für die Nichtzahlung der Mieten ab 2005 wurde ein von den Stiftungsvorständen M. Stiftungsvorstand2 und Mag. M. Stiftungsvorstand1 unterfertigter Beschluss des Stiftungsvorstandes vom 22.03.2005 vorgelegt, wonach aufgrund der Baumängel der Wohnung eine Mietstundung bis zur endgültigen Beseitigung sämtlicher Mängel, jedoch längstens bis 31.12.2010, mit dem Mieter vereinbart wird. Die gestundete Mietschuld ist zuzüglich Verzugszinsen von 12% p.a. nachzuzahlen.

Aus den vorgelegten Unterlagen ergeben sich über die Gestaltung des Mietverhältnisses folgenden Feststellungen:

Die Familie FamNameStifter hat laut Melderegister seit Beginn des Mietverhältnisses in der Wohnung Top1 (Haus B) in Whg-Adresse den Hauptwohnsitz und wohnt nach Aussage von Herrn Stiftungsvorstand1 auch dort seit 2004. Wenn auch die Baumängel die Wohnqualität gemindert haben, so dürften die Schäden aber nicht so gravierend gewesen sein, dass man dort nicht hätte wohnen können.

Über die Stundung der Mietzahlungen liegt ein Beschluss des Stiftungsvorstandes vor, der aber nicht nach Außen, gegenüber dem Mieter, gerichtet ist. Zwischen dem Vermieter, der Bw.kurz, und dem Mieter, Herrn FamNameStifter, wurden, außer dem vorgelegten Mietvertrag vom 22.03.2004, keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen.

Aufgrund der besonderen Wohnsituation mit der verminderten Wohnqualität und wegen dem Naheverhältnisses des Mieters und Stifters FamNameStifter zur Stiftung, wäre es fremdüblich gewesen, eine entsprechende schriftliche Vereinbarung hinsichtlich der Stundung der Mietzinszahlungen mit dem Mieter abzuschließen, wie es zwischen fremden Dritten zweifellos gemacht worden wäre, zumal auch der Mietvertrag vorsieht, dass jede Änderung einer schriftlichen Vereinbarung bedarf.

Aus der vorgelegten Dokumentation ergibt sich, dass die Bauschäden in der Wohnung bis auf den unbehobenen Mangel im Badezimmer (Mail von FamNameStifter an OE-Bau 05.04.2009) behoben wurden. Wenn auch die Baumängel im Jahr 2009 noch nicht komplett beseitigt waren, so wären unter fremden Dritten doch Mietzahlungen, wenn auch reduziert, geleistet worden. Es ist nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht fremdüblich, die gesamte Miete über Jahre bis zur endgültigen Behebung aller Bauschäden komplett gestundet zu bekommen und den Mietgegenstand trotzdem seit 2004 durchgehend zu bewohnen.

Gemäß dem Beschluss des Stiftungsvorstandes vom 22.03.2005 wäre der Mieter bis Ende 2010 verpflichtet, die komplett gestundeten Mieten von 2005 bis 2010 samt 12% Verzugszinsen p.a. nachzuzahlen. Nach der allgemeinen Auffassung ist es zweifellos nicht fremdüblich, dass ein Mieter trotz jahrelanger Beeinträchtigung seiner Wohnqualität durch die Nutzung des durch Bauschäden mängelbehafteten Mietgegenstandes letzten Endes nicht nur die komplett gestundeten Mietzahlungen, sondern auch noch 12% Verzugszinsen p.a. zu leisten hat. Es ist nicht nachvollziehbar, warum der Mieter letztlich mehr zu zahlen hat, als wenn er nicht unter den Baumängeln gelitten hätte, zumal der ordentliche Zustand des Mietgegenstandes in die Verantwortung des Vermieters fällt.

Vielmehr wäre es üblich gewesen, dass der Vermieter nach Auftreten von nachträglichen Bauschäden mit dem Mieter eine Mietpreisreduktion bis zur Beseitigung der Schäden vertraglich vereinbart hätte.

Außerdem fehlen auch vertragliche Vereinbarungen zwischen dem Vermieter und dem Mieter, wann und wie die bis Ende 2010 angehäufte Mietschuld vom Mieter nachzuzahlen ist und welche Sicherheiten vom Mieter abzuverlangen sind, wie es fremde Dritte gemacht hätten, zumal die Bw.kurz per 31.12.2009 bereits 164.904,09 an offenen Forderungen an Miete gegen den Mieter FamNameStifter in der Bilanz ausweist.

Nicht fremdüblich ist auch die Tatsache, dass die im Mietvertrag vorgesehene Miet-Kaution vom Mieter nicht bezahlt bzw. auch vom Vermieter nie eingefordert wurde.

Dass selbst die Bezahlung der angefallenen Betriebskosten 2005 bis 2010 gestundet wurden, ist selbst bei Stundung des Hauptmietzinses nicht nachvollziehbar, da trotz der Mängel die Wohnung genutzt wurde und Betriebskosten angefallen sind.

Der Mietvertrag vom 22.03.2004 weist offensichtlich Mängel auf: So werden zwar 2 Garagenplätze mitvermietet, bei der Berechnung des monatlichen Mietzinses (Punkt 4) ist keine 20% Umsatzsteuer enthalten.

Die Nutzung des Gartens ist zwar laut Vorstand Mag. Stiftungsvorstand1 bei der Vermietung dabei, im Mietvertrag ist der Garten jedenfalls nicht Teil des Mietgegenstandes.

Im Mietvertrag fehlen Bestimmungen über die Wertbeständigkeit des Mietzinses, die unter fremden Dritten vereinbart worden wären.

Unter Berücksichtigung des Vorstandsbeschlusses zur Mietstundung hätten die Zahlung der Mieten für Jänner bis März 2005 noch erfolgen müssen, weil der Beschluss erst 22.03.2005 erfolgt ist, die Mieten aber monatlich im Vorrhinein zu bezahlen gewesen wären.

Nach dem Gesamtbild der vorliegenden Verhältnisse wird das behauptete Mietverhältnis zwischen der PS und Herrn T. FamNameStifter betreffend die Wohnung Top1 in Haus B Straße, 1180 Wien, wegen Verletzung des Fremdvergleichsgrundsatzes sowie weiters wegen Nichterfüllung der getroffenen Vereinbarung nicht anerkannt.

Es liegt diesbezüglich keine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG sowie keine Einkunftsquelle iSd EStG vor.

Ermittlung der verdeckten Zuwendung:

Die Bewertung der Zuwendung erfolgt mit dem Betrag, der für den geldwerten Vorteil, Nutzung der Wohnung, im Zeitpunkt der Zuwendung von Herrn FamNameStifter hätte aufgewendet werden müssen. Zur Ermittlung des geldwerten Vorteils der Nutzung der Wohnung wird das "umgekehrte Ertragswertverfahren" (siehe Beilagen) herangezogen:

Für die Jahre 2005 bis 2007 wird als Liegenschaftszinsatz 3%, für die Jahre 2008 und 2009 2,5% angesetzt. Als Gebäudewert werden die Herstellungskosten für das Gebäude, laut Anlagenverzeichnis (Konto 220), Euro 682.811,62 und für die Einrichtung (Konto 600) Euro 7.629,17 herangezogen.

Der Grundwert beträgt laut Anlagenverzeichnis (Konto 200) Euro 114.037,46. Als Ertragswerte wurden für die Jahre 2005 bis 2007 je Euro 30.168,32 und für die Jahre 2008 und 2009 je Euro 26.586,56 als Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer ermittelt:

Nicht anerkannte "Ausleihungen" I Verdeckte Zuwendung an Herrn FamNameStifter

Vom Bankkonto der Privatstiftung „Bankverbindung“ wurden an den Stifter und Begünstigten, T. FamNameStifter, in den Jahren 2005 bis 2009 insgesamt folgende Jahresbeträge an Banküberweisungen getätigt:

Summe 2005: 66.500,00

Summe 2006: 124.148,00

Summe 2007: 124.000,00

Summe 2008: 58.718,00

Summe 2009: 15.200,00

Summe 2005-2009: 388.566,00

Die Überweisungsbeträge wurden auf dem Verrechnungskonto als Forderungen gegen FamNameStifter T. gebucht und mit 4% verzinst. Rückzahlungen wurden bis 2009 nicht geleistet.

Nach Angaben vom Stiftungsvorstand Stiftungsvorstand1 handelt es sich bei den einzelnen Bankzahlungen um Ausleihungen. Die einzelnen Banküberweisungen wurden von Herrn FamNameStifter beantragt, und die Überweisungen auf Anweisungen von zwei Vorstandsmitgliedern durchgeführt. Rückzahlungen des Kapitals und die Bezahlung der angefallen Zinsen gab es bisher nicht und wurde vom Vorstand nicht eingefordert, weil die

Ausleihe laut Vorstands-Beschluss vom 22.12.2004 erst bis spätestens 31.12.2011 zurückzuzahlen ist.

Herr Stiftungsvorstand1 gab an, dass es für die "Ausleihungen" keine Besicherungen gibt. Ein Vertrag über die Ausleihungen wurde nicht abgeschlossen. Zur Frage, warum und für welchen Zweck die "Ausleihungen" an Herrn FamNameStifter gemacht wurden, wollte sich Herr Stiftungsvorstand1 nicht äußern.

Laut Beschluss des Stiftungs-Vorstandes vom 22.12.2004, gezeichnet von Mag. F. Stiftungsvorstand3 und Mag. M. Stiftungsvorstand1, hat der Vorstand einen Rahmen für Ausleihe von PS an Hrn. Stifter von maximal Euro 350.000,00 für den Zeitraum 01.01.2005 bis 31.12.2011 beschlossen. Die Ausleihe ist bis spätestens 31.12.2011 zuzüglich einer 4% igen Verzinsung zurückzuzahlen.

Aus den vorgelegten Unterlagen ergeben sich über die Gestaltung der Ausleihungen folgenden Feststellungen:

Es ist nach allgemeiner Lebenserfahrung nicht üblich, dass für die Vergabe von "Ausleihungen" keine schriftliche Vereinbarungen zwischen dem "Ausleihen", der Bw.kurz, und dem Empfänger, Herrn. FamNameStifter, getroffen werden. Aufgrund des Naheverhältnisses zwischen dem Empfängers und Stifter FamNameStifter zur Stiftung, wäre es fremdüblich gewesen, entsprechende schriftliche Vereinbarungen zu den Auszahlungs-, Rückzahlungsmodalitäten, Verzinsung und Besicherungen abzuschließen, wie es zwischen fremden Dritten zweifellos gemacht worden wäre, zumal die "Ausleihungssumme" zum 31.12.2009 bereits Euro 388.566,00 beträgt.

Es ist nicht fremdüblich, die Darlehensvergabe so zu gestalten, dass 7 Jahre keine Rückzahlungen geleistet werden bzw. nicht einmal die angefallenen Zinsen zu bezahlen sind.

Unter fremden Dritten wäre es wirtschaftlich nicht nachvollziehbar, wenn ein Darlehen mit einer Laufzeit von 7 Jahren (2005 bis 2011) vergeben wird, ohne einer klagbaren Vertragsgrundlage und ohne ausreichender Besicherung, wenn die gesamte Darlehenssumme samt Zinsen erst nach 7 Jahren zurückbezahlt werden muss. Da es für die Auszahlung der Beträge keine Vertragsgrundlage gibt, bis dato weder Rückzahlungen seitens des Stiftungsvorstandes gefordert, noch Rückzahlungen von FamNameStifter geleistet wurden, keine Besicherungen gefordert wurden, keine Einbringungsmaßnahmen überlegt, die Bestimmungen des Vorstandsbeschlusses nicht eingehalten wurden etc. (generell hält dieser Vorgang einem Fremdvergleich wiederum nicht stand), stellen die im Vorstandsbeschluss vom 22.12.2004 als "Ausleihe" bezeichneten Geldüberweisungen in den Jahren 2005 bis 2009 aufgrund der völlig fremdunüblichen Gestaltung keine Darlehenshingaben, sondern nach ho. Ansicht verdeckte Zuwendungen gem. § 27 (1) Z 7 EStG an den Stifter und Begünstigten, Herrn T. FamNameStifter, dar.

Die auf die Zuwendung entfallende Kapitalertragsteuer wird der Privatstiftung mittels Haftungs- und Abgabenbescheid vorgeschrieben.

Mit dem Schriftstück vom 14.10.2010 an den Stiftungsvorstand erklärt Herr FamNameStifter, dass er die anfallende Kapitalertragsteuer selbst tragen wird. Die der Stiftung vorgeschriebenen Kapitalertragsteuer ist als Forderung gegen Herrn FamNameStifter in die Bilanz der Stiftung einzustellen.

Für 2009 waren keine Steuererklärungen eingereicht worden, daher setzte das FA am 21. November 2011 die Umsatz- bzw. Körperschaftsteuer 2009 neuerlich aufgrund von Schätzung der Bemessungsgrundlagen gem. § 184 BAO fest.

Das Schreiben der Bw. vom 22. Dezember 2010 lautet wörtlich:

Auf Grund der stattgefundenen Betriebsprüfung (BP-Bericht vom 18.11.2010, eingelangt am 3.11.2010 wurde über die Berufungen vom 15.04.2009 gegen die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2004-2007 mittels Berufungsvorentscheidungen vom 18.11.2010, den Verspätungszuschlagsbescheid zur Körperschaftsteuer 2007 vom 17.4.2009 und gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2004-2007 mittels Berufungsvorentscheidungen vom 19.11.2010 entschieden. Ich stelle hinsichtlich dieser Bescheide den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, erkläre mich aber bei Berufungsstattgabe mit einer 2.BVE einverstanden.

Weiters berufe ich gegen den Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid 2008, gegen die Säumniszuschlagsbescheide 2005-2009, den Haftungs- und Abgabenbescheiden (Kapitalertragssteuer) 2005 -2009, sämtliche Bescheide vom 18.11.2010 und gegen den Säumniszuschlagsbescheid 2005 betreffend U 2004 vom 9.12.2010.

Die bezeichneten Bescheide/BVE's werden hinsichtlich der Feststellungen laut BP-Bericht vom 18.11.2010 Tz. 1 und Tz 2 angefochten. Es wird die Abänderung der Bescheide entsprechend den eingereichten Steuererklärungen (Anerkennung des Mietverhältnisses mit USt-Pflicht und Vorsteuerabzug) sowie die Anerkennung der von der Stiftung an den Begünstigten, Herrn FamNameStifter, ausbezahlten Beträge als rückzahlbare Ausleihungen beantragt.

Bezüglich der Nachreichung der Begründung ersuche ich um eine Frist bis 31.01.2011, da diesbezüglich umfangreiche Recherchen vorzunehmen sind.

Mit Schreiben vom 7. Februar 2011 wurde das Vorbringen folgendermaßen ergänzt:

Wie schon im Zuge der Betriebsprüfung dargelegt und durch Gutachten vom 10.April 2006 und der Stellungnahme vom 22.07.2009 des gerichtlich beeideten Sachverständigen Arch. DI Karl Wolfgang Gutachter1, welche auch im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt wurden, bestanden und bestehen immer noch gravierende Mängel im Objekt Straße sowie in der davon massiv betroffenen Top I (WohnungseigentümerPS).

Bereits bei Übernahme des Objekts per 1.4.2004 (Zeitpunkt Anmietung durch Stifter) wurden durch den von Hrn. Mag. FamNameStifter beigezogenen Architekten XX massive Baumängel festgestellt: Diese umfassten Feuchtigkeitsflecken im Bereich der Kragplatten (Außenfassade) im Bereich des 1.Stocks (unmittelbar bei Top I); Schäden an Fußbodenbelägen in der Wohnung, Problem durch wiederholt auftretende Kurzschlüsse sowie Feuchtigkeitsflecken in Top I 1.Stock Kinderzimmer West. XX wies auf die langfristigen Auswirkungen und Schädigungen durch etwaigen Wassereintritt, in Folge der mangelhaften Kragplatten, in das Hausinnere hin.

Von Seiten des Bauträgers wurden bis Ende 2004 keinerlei Maßnahmen zur Mängelbehebung gesetzt. Mit ein Grund war, dass mittlerweile im gesamten Objekt Straße und 128 massive Wasserschäden an Fassade, Terrassen, Kragplatten, aber auch bereits in den Wohnungen auftraten.

Per Dezember 2004 traten im EG Top 1 erste innenliegende Wasserflecken im Bereich der gartenseitigen Terrassentür und Fenster (EG Küchen und Wohnraum sowie Arbeitszimmer) auf. Dies sollte, wie später im Gutachten DI Gutachter1 bestätigt wurde, die Folge der Mängel im Bereich Kragplatten-Außenfassade sein. Herr Mag. FamNameStifter hat per Beginn 2005 auf die Tatsache der bisher nicht behobenen Mängel sowie das fortschreitende Auftreten von Wasserschäden hingewiesen. Herr Mag. FamNameStifter befürchtete das Auftreten von Schimmelbildung, die Gefährdung der Gesundheit seiner Familie - insbesondere der beiden Kleinkinder - und beanstandete die nunmehr eingeschränkte Benutzungsmöglichkeit des Wohnobjekts. Mag. FamNameStifter verlangte die vollständige und dauerhafte Sanierung der Mietwohnung und vereinbarte einen Aufschub der Mietzahlung bis zum Ende der endgültigen Sanierung.

Die Bauträgergesellschaft Bautr.kurz sagte zwar die Behebung der Schäden zu, nahm dazu aber nicht schriftlich Stellung, um etwaige rechtliche Konsequenzen zu erschweren. Trotz der Verständigung durch Stiftung und Mieter wurden keinerlei Sanierungsmaßnahmen begonnen. Die Stiftung wie aber auch Herr Mag. FamNameStifter wurden immer wieder mit Terminen seitens Bautr.kurz vertröstet.

Es traten weitere Feuchtigkeitsflecken im Bereich Wohnzimmer EG und Küche im Laufe der nächsten 9-12 Monate auf. Die Fassade an Top I begann sich mittlerweile zu lösen und innen liegende Wasserblasen zu bilden. Durch die Kapillarwirkung wurde die Feuchtigkeit in die Betonzwischendecken gesogen und bildete, noch unbemerkt, einen Rückstau im gesamten Bereich des EG-Küchen und Wohnraum. Während dieser Zeit zog die Familie FamNameStifter (Frau FamNameStifter mit den beiden Kindern) in ihr Haus in der Steiermark. Durch den anstehenden Schulbeginn und in der Hoffnung auf rasche (zugesagte) Sanierung kehrte die Familie im September 2005 wieder in die mangelhafte Wohnung zurück.

Nach Ausfall der elektrischen Versorgung im Bereich der Deckenlampen im November 2005 konnten Wasserflecken im Bereich der Deckenauslässe festgestellt werden. Nach Demontage von Lampen und Deckenauslassverschlüssen lief Wasser ungehindert aus der Decke. Erst im Januar 2006!! begann Bautr.kurz nach der Suche der Ursache für die Feuchtigkeitsschäden. Dies führte zu langwierigen Diskussionen und zu der Beauftragung seitens der Hauseigentünergemeinschaft von DI Wolfgang Gutachter1 als Schadensgutachter. (siehe Gutachten)

Bis zum Start der Sanierungsmaßnahmen im Sommer 2006 lief weiterhin bei Niederschlägen Regenwasser aus den Deckenauslässen. Seitens Bautr.kurz wurde nach heftigen verbalen Auseinandersetzungen per Sommer 2006 mit der Sanierung des Gesamtobjekts begonnen. Allerdings anerkannte Bautr.kurz eine Reihe von augenscheinlichen und objektiven Mängeln weiterhin nicht.

Das Objekt Straße wurde wieder eingerüstet, um Schäden an Fassade und Kragplatten zu beseitigen. Der Ausgang in den Garten von der Mietwohnung war während dieser gesamten Zeit nicht möglich. Das Abtragen der Oberflächen von Fassade und Kragplatten (Granitplatten) verursachte über Wochen massive Beeinträchtigungen durch Lärm und Staubentwicklung.

Da allerdings eine zuerst geplante teilweise Sanierung der Fassade auf Grund der massiven Schädigung (Vollwärmeschutz) nicht möglich war, musste die südseitige Fassade im Bereich der Wohnung Familie FamNameStifter vollständig abgetragen werden. Dies führte wiederum zu einer Verlängerung der Sanierungstätigkeit bis Herbst 2006. Familie FamNameStifter musste die Sommermonate in der Steiermark verbringen, insbesonders da im Juli 2006 das dritte Kind geboren wurde und die Familie sich und das Neugeborene nicht den Bautätigkeiten aussetzen wollte.

Nach Abschluss der Außenarbeiten im Herbst 2006 ließ Bauträger Bautr.kurz noch das Wohnzimmer im EG der Top I ausmalen und Feuchtigkeitsflecken übermalen. Herr FamNameStifter wies wieder auf die Gefahr von Schimmelbildung und der nicht durchgeführten professionellen Austrocknung der Zwischendecken und Wandoberflächen hin. Diese Maßnahmen wurden bis dato nicht durchgeführt. Weitere Schäden an Fußböden, wie die Ablöse von Parkettteilen und das Heben des Parketts wurde von Bautr.kurz mit Hinweis auf die Ö-Norm nicht beseitigt.

Im Sommer 2006 kam es zusätzlich zu einem massiven Wassereintritt im Bereich des Stiegenhauses, welcher das Stiegenhaus selbst, aber auch sämtliche Wohnungen im Objekt Straße beschädigte. Die Ursache waren schadhafte Terrassendichtungen nordseitig in den im 2. und 3. Stock gelegenen Wohnungen. In Folge dieses Wassereinbruches traten Schäden in Top I im Bereich des Badezimmers 1. Stock auf wie Wasserflecken, Ablösen von Fliesen, Springen der Fliesen. Weiters traten Schäden an Parkett und Wänden in Bereich Gang 1.0G sowie Gang EG, Badezimmer EG und Arbeitszimmer EG auf. Im Bereich Badezimmer bildete

sich daraufhin Schimmel in den Türecken. Diese Schäden wurden nach zähen Verhandlungen mit Versicherung und Hausverwaltung schlussendlich im Frühjahr 2008 beseitigt. Allerdings nicht die Wasserschäden im Badezimmer I.0G da hier eine schadhafte Wasserleitung vermutet wurde. Das Badezimmer war nicht benutzbar, da bei Weiterbenutzung die berechtigte Befürchtung bestand, dass sich weitere Fliesen ablösen könnten und dass etwaigen Schadensforderungen an den Bauträger beeinträchtigt würden. Nach Auftreten von weiteren Wasserflecken im Bereich Stiegenhaus (nach rudimentärer Sanierung) wurde einer gemeinsamen Besprechung und Begutachtung durch Eigentümer und Bauträger im Mai 2009 zugestimmt. Die Ursache der Schäden (Wassereintritt 2006, mangelhafte Dichtung der Außenmauer im Bereich Stiegenhaus/Badezimmer 1.0G und in Folge die unterlassene Sanierung) wurde aber von Bautr.kurz nicht anerkannt. Erst im September 2010 konnte eine Kulanzlösung mit Hausverwaltung und Versicherung bezüglich Sanierung des Badezimmers gefunden werden. Diese Sanierung wurde allerdings bis dato nicht durchgeführt.

Herr Mag. FamNameStifter hat die verzinsten Nachzahlung der Miete nach vollständiger Sanierung zugesagt und wiederholt darauf verwiesen dass er, durch die Größe der Familie (3 Kinder) sowie der 2006 aufgetretenen schweren Erkrankung seiner Frau mit anschließenden Operationen und Ruheverordnung nicht die Möglichkeit hatte, in eine Ersatzwohnung zu ziehen. Weiters wurden Sanierungszusagen immer wieder in der Form getätig, dass der Mieter mit einer baldigen Sanierung rechnen konnte. Tatsächlich jedoch zieht sich die Sanierungstätigkeit an Wohnung und Gesamtobjekt Straße von 2006 bis heute.

Der Vorstand ist auf die Stundung der Miete eingegangen, da diese Regelung langfristig zum Vorteil der Stiftung war und ist. Der Beschluss des Vorstandes betreffend Stundung der Miete wurde dem Mieter, Herrn Mag. FamNameStifter, zur Kenntnis gebracht. Wäre der bisherige Mieter, Herr Mag. FamNameStifter, wegen der dargelegten Mängel der Wohnung ausgezogen, wäre eine Neuvermietung für die nächsten Jahre bei dem Ausmaß der Schäden der Wohnung unmöglich gewesen. Und auch eine Klage gegen den Bauträger auf Schadenersatz (Mietausfall) hätte nur hohe Prozesskosten verursacht, die Erfolgsaussichten wären aber wegen buchmäßiger Überschuldung des Bauträgers äußerst fraglich gewesen. Eine Beendigung des Mietverhältnisses hätte über Jahre hinweg zu einem Einnahmenausfall sowohl hinsichtlich Miete als aus der Betriebskosten in der Stiftung geführt. Oder aber es hätte auf Grund der zivilrechtlichen Ansprüche wegen der schweren Mängel in der Bausubstanz eine adäquate Ersatzwohnung zur Verfügung gestellt werden müssen, welche der Stiftung zusätzlich hohe Kosten verursacht und ihren Ertrag gemindert hätte,

Da der Mietvertrag schriftlich abgeschlossen und auch vergebührt wurde und somit die Publizitätswirkung gegeben ist, die Höhe der Miete den Marktgegebenheiten entspricht und die Stiftung diesen Vertrag zu denselben Bedingungen auch mit fremden Dritten abgeschlossen hätte, hält dieser dem Fremdvergleich stand.

Die Stundung der Miete einschließlich Betriebskosten ergibt sich, wie dargelegt, aus den besonderen Umständen der Mangelhaftigkeit der vermieteten Wohnung und es ist auf Grund der Höhe der Verzinsung aus der Stundung von Miete und Betriebskosten kein Vorteil für den Mieter abzuleiten. Die Stiftung hat durch ihre Handlungsweise nur versucht, in dieser schwierigen Situation eine Ertragslage zu sichern, was ihr keinesfalls negativ angerechnet werden kann. Und da die Vermögens- und Einkommenssituation von Herrn Mag. FamNameStifter den Stiftungsvorständen bekannt war, bestanden auch keine Bedenken, auf die geschlossenen Vereinbarungen ohne extra ausgewiesene Besicherungen einzugehen. Es wurde auch im Zuge der Betriebsprüfung die Kreditwürdigkeit von Herrn Mag. FamNameStifter nie angezweifelt.

Gleiches ist hinsichtlich der Ausleihungen zu sagen. Eine Verzinsung von 4 % zuzüglich Verrechnung von Zinseszinsen bei gleichzeitiger Kapitalsicherheit stellt bei den in den vergangenen Jahren instabilen und turbulenten Verhältnissen auf dem Kapitalmarkt eine gute Rendite dar, welche anderweitig nicht so leicht zu erzielen gewesen wäre.

Gemäß § 284 BAO beantrage ich die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Eventualantrag:

Im Falle der Nichtanerkennung des Mietverhältnisses wird beantragt, die Ertragswerte (verdeckte Zuwendung) der Jahre 2005 bis 2009 laut Prüfungsbericht vom 18.11.2010 wegen der dargelegten massiven Beeinträchtigungen durch schwere Baumängel und Sanierungsmaßnahmen, welche noch immer andauern, nur mit einem Anteil von 25 % der errechneten Werte anzusetzen.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung vom 25. März 2011 weist die Bp. darauf hin, dass die Familie des Stifters/Mieters/Begünstigten trotz der dargestellten Baumängel seit 2004 ununterbrochen in der Wohnung gewohnt hätte. Weiters sei aus dem Schriftsatz nicht ersichtlich, wie dem Mieter der Vorstandsbeschluss zur Kenntnis gebracht worden sei und überdies hätte jede Änderung des Mietvertrages der Schriftform bedurft. Besicherungen der Forderungen und Ausleihungen seien nie vorgelegt worden. Unbesicherte Forderungen in dieser Höhe seien im Verhältnis zu fremden Dritten – auch bei Kenntnis der Vermögenssituation – unüblich. Das treffe sowohl für die Mietstundungen als auch für die „Ausleihungen“ zu. Ansonsten wird im Wesentlichen die Argumentation des Prüfungsberichtes wiederholt.

Zum Eventualantrag gab das FA bekannt sich den Berufungsausführungen hinsichtlich der Höhe der Zurechnungen anzuschließen.

In der Gegenäußerung verweist die Bw. darauf, dass es einer Privatstiftung unbenommen sei Vermögen in Grundstücke zu investieren. Da die Stiftung im Gegensatz zu einer Kapitalgesellschaft eine eigentümerlose Vermögensmasse sei, seien die strengen Kriterien für die Anerkennung von Leistungsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern nur beschränkt anwendbar, da dem Stifter gegenüber den Stiftungsvorständen kein Weisungsrecht zukomme. Investitionsentscheidungen habe der Stiftungsvorstand nur in Erfüllung des Stiftungszwecks ohne Rücksicht auf Vorschläge des Stifters zu treffen. Der Mietvertrag entspreche zudem den oben angesprochenen Kriterien und sei auch nicht unüblich abgewickelt worden. Im Jahr 2004 sei die Miete bezahlt worden und erst nach Auftreten der Mängel sei es zu der marktüblichen langfristigen aber vorübergehenden Stundung gekommen. Der Mieter habe aus der Stundung keinen Vorteil erzielt.

Nach Art 4 Abs. 1 und 2. der 6. MwStR sei jede wirtschaftliche Tätigkeit unternehmerisch und berechige den Vermieter zum Vorsteuerabzug. Selbst eine auf die besonderen, individuellen Bedürfnisse einer dem Vermieter nahestehenden Person abgestimmte Immobilie sei danach zu beurteilen, ob die Immobilie zur Erzielung von Einnahmen angeschafft worden sei und der Vorsteuerausschluss daher rechtswidrig. Eine spätere Wertung der unentgeltlichen

Nutzungsüberlassung sei im Hinblick auf das Urteil Seeling EuGH Rs C-269/00 unter Beibehaltung des Vorsteuerabzuges der Eigenverbrauchsbesteuerung zu unterwerfen.

In der am 11. Oktober 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend vorgebracht:

Ad Vermietung Wohnung Straße

Die Wohnungseigentumsanlage im welcher sich die strittige Wohnung befindet, habe bis heute keine behördliche Benutzungsbewilligung und sei an fremde Dritte derzeit weder vermiet- noch verkaufbar. Ein Wohnungseigentümer versuche derzeit vergeblich für seine Wohnung einen Käufer zu finden.

Über Befragen gab Stiftungsvorstand Herr Stiftungsvorstand2 an, dass die Stundungsvereinbarung deswegen zustande gekommen sei, um das Verhältnis zum Begünstigten/Stifter nicht weiter zu belasten, sondern eine Gesprächsbasis behalten zu können. Wesentlich sei gewesen, dass die Wohnung im Stiftungsvermögen verbleibe und Erträge abwerfe. Es habe Überlegungen betreffend einer Mietreduktion gegeben, da jedoch die Schäden und deren zeitlicher Beseitigungshorizont noch unbekannt gewesen wären, sei man im Vorstand zu dieser Stundungsvereinbarung gelangt. Über die angedachte Mietreduktion gäbe es keine Unterlagen. Hinsichtlich der 12%igen Verzinsung der gestundeten Mieten wurde ausgeführt, dass diese Verzinsung aus der ursprünglichen Verbuchung der Mietrückstände Jänner bis März 2005 resultiert habe. Der Vorstand habe es irrtümlich unterlassen, nicht bei der steuerlichen Vertretung diesbezüglich rückzufragen sondern habe diesen 12% Zinssatz übernommen.

Zur Frage einer Ersatzwohnung, wurde mitgeteilt, dass dieses Thema zwar kurz zur Debatte gestanden habe, die Stiftung aber keine ausreichenden Mittel gehabt hätte um eine passende Ersatzwohnung zu Verfügung zu stellen. Vor allem sei auch damals nicht absehbar gewesen wie lange eine solche Ersatzwohnung notwendig sein würde. Daher seien die Kosten nicht abschätzbar gewesen und dieses Thema nicht weiter verfolgt worden.

Eine Fremdfinanzierung der strittigen Wohnung war auf Grund des ausreichenden Stiftungsvermögens nicht erforderlich gewesen.

Betreffend die Mietkaution wurde über Nachfrage klargestellt, dass diese nie bezahlt worden sei. Die Referentin verwies auf Pkt. 10 des Mietvertrages, welcher zu dieser Aussage in Widerspruch steht. Die Berufungswerberin gab bekannt, dass die Kautions dennoch nicht bezahlt worden sei.

Zur Frage der Verzinsung der Mietrückstände mit 12% erst ab dem Jahr 2008 gab der steuerliche Vertreter an, sich nicht erinnern zu können diese erst ab 2008 vorgenommen zu haben. Es widerspreche der Logik des gesamten Ablaufes wenn diese Verzinsung nicht ab Beginn der ausständigen Mietzahlungen erfolgt wäre. Die Referentin beauftragte daher den steuerlichen Vertreter die Verzinsung der gestundeten Mietrückstände mit dem vereinbarten Zinssatz von 12% mittels geeigneter Unterlagen (Buchungsbelege und Kontoauszüge) binnen 14 Tagen nachzuweisen

Der in der Berufungsverhandlung als Zeuge vernommene Mieter/Stifter Mag. FamNameStifter gab nach nochmaliger Darstellung der Baumängel und deren Beseitigungsgeschichte an, dass er erst dann bereit gewesen wäre die Mieten oder zumindest einen Teil der Mieten im Nachhinein zu bezahlen wenn die Sanierung endgültig abgeschlossen wäre.

Die Betriebskosten für die gegenständliche Wohnung zahle er bereits seit März 2010. Das lange Zeit unbenutzbare zweite Bad sei seit September 2011 nunmehr saniert und benutzbar.

Die Wohnung sei seit diesem Zeitpunkt (September 2011) als saniert zu betrachten, allerdings seien nun mehr an der Südseite der Fassade ebenfalls Schäden aufgetreten welche sich aber in der Wohnung selbst nicht manifestieren würden.

Betreffend eine Ersatzwohnung ausgeführte er aus, dass dieses Thema einmal im Raum gestanden sei, er aber in der Wohnung habe verbleiben wollen. Er sei jedoch im Sommer 2005 und 2006 in sein Haus in der Steiermark ausgewichen. Während dieser Zeit seien wesentlichen Sanierungsarbeiten durchgeführt worden. Da er selbst in dieser Zeit beruflich viel unterwegs gewesen wäre, hatte die vorübergehende Übersiedlung die Familie betroffen, da jedoch eines der drei Kinder schulpflichtig gewesen sei, habe man wieder im Herbst in die Wohnung zurückkehren müssen. Betreffend der vereinbarten 12% Zinsen führte er aus, dass dies darauf zurückzuführen sei, das eine entsprechende Verbuchung durch die steuerliche Vertretung in dieser Höhe zuvor stattgefunden habe und man daher den Prozentsatz beibehalten habe.

Aus seiner Sicht sei klar gewesen, dass nach Ende der Sanierung einer Vereinbarung zu treffen wäre, welche ausständigen Mieten in welcher Höhe nachzuzahlen wären und sei seiner Meinung nach dabei auch über die Verzinsung zu verhandeln gewesen. Er habe erst nach Abschluss der Sanierungsarbeiten seine endgültigen Zahlungsverpflichtungen mit der Stiftung regeln wollen. Es sei auch seitens der Stiftung regelmäßig Druck gemacht worden nunmehr eine gemeinsame Regelung zu finden. Nach endgültiger Sanierung der Wohnung im Sommer 2011 habe es entsprechende Gespräche gegeben und sei im Frühling 2012 die Vereinbarung getroffen worden, dass ab Sommer 2011 wieder Mieten und Betriebskosten zu zahlen wären.

Die Miete werde bis dato zwar nicht bezahlt, aber die Betriebskosten. Er wäre auch bereit die ausständigen Mieten seit Herbst 2011 in voller Höhe nach zu zahlen allerdings werde der Ausgang des Berufungsverfahrens noch abgewartet.

Die Referentin beauftragte die Bw. bzw. den steuerlichen Vertreter die vom Zeugen zitierte Vereinbarung binnen 14 Tagen vorzulegen.

Der Vertreter der Berufungswerber verwies abschließend nochmals auf die Ausführungen des Stiftungsvorstandes Herrn Stiftungsvorstand2 hinsichtlich der besonderen Situation der Wohnung (fehlende Möglichkeit der Drittvermietung) und den Umstand dass die getroffene Vereinbarung die einzige Möglichkeit der Stiftung zur Kapitalerhaltung dargestellt hätte.

Ad Ausleihungen:

Über die Frage der Referentin wie es zu den genannten Ausleihungen gekommen sei, führte der Stiftungsvorstand der Bw. bzw. der steuerliche Vertreter aus, dass der Stifter/Begünstigte an die Stiftung herangetreten sei und um dieses Darlehen ersucht habe, da er in diverse Immobilien (streitgegenständliche Eigentumswohnung/Mietinvestitionen; sein Haus in der Steiermark) investieren habe wollen. Diese Argumentation sei dem Stiftungsvorstand einleuchtend gewesen und habe der Begünstigte über einen gutbezahlten Job sowie eben dieses Haus in der Steiermark verfügt und sei man davon ausgegangen, dass weitere Sicherheiten nicht notwendig seien. Die Verwendung der Geldmittel sei aber nicht mehr überprüft worden.

Bis zum heutigen Tag seien weder die Miete noch die Ausleihungen noch die Verzugszinsen noch die 4% Darlehenszinsen bezahlt worden. Der Grund hierfür liege darin, dass aufgrund des laufenden Berufungsverfahrens Rechtsunsicherheit bestünde und jede Handlung der Stiftung oder des Begünstigten nachteilig sein könne.

Die Überschreitung des vereinbarten Ausleihungsbetrages sei vom Stiftungsvorstand wegen des fraktionierten Abflusses nicht erkannt worden. Es ergeht der Auftrag an den steuerlichen Vertreter die zitierte Vereinbarung zwischen Stiftung und Begünstigten ebenfalls 14 Tagen vorzulegen.

Der Zeuge gab betreffend die Ausleihungen über Befragung bekannt, dass er vorgehabt habe sich im Jahre 2005 mit einem neuen Unternehmen selbständig zu machen und habe er daher einen größeren Geldbedarf gehabt, welcher aber aus seiner Sicht nicht zu einem bestimmten Zeitpunkt in einer bestimmten Höhe bestanden habe. Aus diesem Grund habe er einen Kreditrahmen benötigt dessen Ausschöpfung sich nach seinem Finanzierungsbedarf richten sollte. Er habe dann tatsächlich im Jahre 2006 ein Unternehmen gegründet. Da er die Stiftungsvorstände regelmäßig getroffen habe, sei es für ihn naheliegender gewesen bei der

Stiftung um diesem Rahmen nachzusuchen denn einen Kredit von einer Bank aufzunehmen. Dass der Kreditrahmen defacto um 10% überschritten worden sei, sei ihm nicht aufgefallen. Rückzahlungen des Kapital bzw. Zinsenzahlung seien bis dato nicht erfolgt.

Über eine Besicherung sei nie gesprochen worden, allerdings sei den Stiftungsvorständen bekannt, dass er über ein saniertes Einfamilienhaus in Admont in der Steiermark verfüge (180m² Wohnfläche; 800 m² Grundfläche, Baujahr 1959, saniert 1999 und 2000) welches einen Wert von rund € 200.000 - € 250.000 repräsentiere. Dieses Haus stehe in seinem Alleineigentum und sei abgesehen von einem Bausparvertrag von € 28.000 unbelastet.

Mit Schreiben datiert mit 25. Oktober 2012, eingelangt am 30. November 2012 teilte der Vertreter der Bw. mit, dass die Verzinsung der Mietrückstände wie von der Bp. festgestellt erst 2008 verrechnet und eingebucht worden sei, da man in den davor liegenden Jahren davon ausgegangen sei, dass die Nutzungseinschränkung nur von vorübergehender Dauer sei und den Mängel rasch behoben werden würden und daher auch die Mietzahlungen unmittelbar erfolgen würden.

Weiters legte er diesem Schreiben eine mit 2. März 2012 datierte Vereinbarung zwischen der Bw. und dem Mieter/Begünstigten vor aufgrund welcher aufgrund der anhaltenden Probleme mit dem Mietobjekt, der teilweise noch immer offenen Sanierung und der fehlenden Benützungsbewilligung die Miete für die Jahre 2005 bis 2009 auf 25% des Mietzinses und für 2010 auf 50% des Mietzinses reduziert werde. Ab 1. Juli 2011 sei die volle Miete zu bezahlen. Die Nachzahlung einschließlich ausständiger Betriebskosten sowie 12% Zinsen habe innerhalb von 14 Tagen ab Vorliegen der Benützungsbewilligung auf das Konto der Bw. zu erfolgen. Sollte zum 2. 3.2013 die Benützungsbewilligung noch nicht erteilt sein, sei eine gesonderte Vereinbarung zur Abdeckung des Mietrückstandes zu treffen.

Weiters war dem Schreiben ein Unterlagenkonvolut beigelegt aus welchem sich die direkte Zahlung der Betriebskosten durch den Mieter ab März 2010 an die Hausverwaltung ergibt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. ist eine mit Stiftungsurkunde vom 5. Juni 2000 errichtete Privatstiftung. Die Eintragung im Firmenbuch erfolgte mit Beschluss vom 28. Juni 2000. Stifter war Stifter, den Stiftungsvorstand bilden seit Gründung die Herren Mag.M. Stiftungsvorstand1 (Stellvertretender Vorsitzender des Stiftungsvorstandes), M. Stiftungsvorstand2 (Vorsitzender des Stiftungsvorstandes) und Mag. Fr. Stiftungsvorstand3 , wobei jeweils zwei Vorstandsmitglieder gemeinsam vertreten. Das Stiftungsvermögen von ATS 1,000.000.- wurde der Stiftung vom Stifter in bar gewidmet. Der Stiftungszweck laut § 3 der Stiftungsurkunde ist

die Anlage und die Verwaltung des eigenen Vermögens, die Tätigung von Zuwendungen in Geld- oder Sachleistungen aus dem Vermögen oder den Erträgnissen der Stiftung an den Begünstigten sowie die Sicherung der Fortbestandes sowie der Erhalt des Stiftungsvermögens. Die Berechtigung Liegenschaften zu erwerben bzw. Veranlagungen jeder Art vorzunehmen ergibt sich aus § Abs. 3 der Stiftungsurkunde. Die gem. § 13 Stiftungsurkunde errichtete Stiftungszusatzurkunde vom 6. Juni 2000 legt in ihrem § 2 den Stifter zu seinen Lebzeiten als einzigen Begünstigten und Letztbegünstigten fest. Nach seinem Ableben sind seine gesetzlich oder testamentarisch eingesetzten Erben entsprechend ihren Quoten die (Letzt-) Begünstigten, wobei auch Pflichtteilsberechtigte in Anrechnung auf ihren Pflichtteil als (Letzt-) Begünstigte zum Zuge kommen. Mit Vereinbarung vom 30.6.2000 zwischen dem Stifter und der Bw. nahm Mag. FamNameStifter gemäß §1 der Vereinbarung eine Zustiftung von 3.500 Stück Inhaberaktien der NN-AG im Nennbetrag von je ATS 100.- (somit ATS 350.000 bzw. 35% des Grundkapitals der AG) vor. In diesem Zusammenhang fällt auf, dass in (2) der Präambel zur genannten Vereinbarung vermerkt ist, dass der Stiftungsvorstand Herr M. Stiftungsvorstand2 3.500 Stück Aktien der NN-AG hält, an keiner Stelle aber der Umfang der Beteiligung des Stifters erwähnt ist. Der Verkehrswert der zugestifteten Aktien betrug laut Jahresabschluss im Zeitpunkt der Zustiftung ATS 203.000.-. Das Stiftungsvermögen wurde lt. Jahresabschluss bei der Deutschen Bank AG in Wien als Fest (Call-) Geld mit einem Zinssatz von 4% angelegt.

In den Prüfungsberichten des Wirtschaftsprüfers vom 6. Februar 2004 betreffend die Jahresabschlüsse 2001 und 2002 findet sich der Hinweis, dass die ausgewiesene Forderung von ATS 469.822,95 bzw. € 34.243,97 ein mit 5% verzinstes Darlehen an den Begünstigten betrifft, welches am 18. März 2003 rückgezahlt worden wäre (Saldenbestätigung über Rückzahlung lt. Prüfungsbericht für 2002 S 18 übergeben). Für die Jahresabschlüsse ab 2003 liegen keine Prüfungsberichte in den Akten des Finanzamts.

Mit Kaufvertrag vom 12. Dezember 2002 erwarb die Bw. die streitgegenständliche Eigentumswohnung in Whg-Adresse von der Bauträger um einen Kaufpreis von € 709.091,00 zuzüglich € 141.818,20 USt sohin insgesamt € 850.909,20. Die Rechnungslegung über die Grundstückslieferung erfolgte im Jänner 2004 (nach Fertigstellung der Wohnung). Die von der Bw. erworbenen Liegenschaftsanteile umfassen die zweigeschossige Wohnung Top 1 mit einer Wohnnutzfläche von 202m² (138,56m² im EG, 69,77m² im OG), einen Kellerraum mit angeschlossenem Hobbyraum, 2 Garagenplätze sowie einer Terrasse mit 43,33m² und einen Gartenanteil von 102,66m². Diese Wohnung war lt. der Aussage des stellvertretenden Vorsitzenden des Stiftungsvorstandes in der Besprechung mit den Betriebsprüfern am 14. Juli 2010 auf Wunsch des Stifters angeschafft worden.

Am 22. März 2004 schloss die Bw. mit dem Stifter/Begünstigten einen ab 1. April 2004 gültigen, unbefristeten Mietvertrag über die genannte Wohnung ab. Der Mietgegenstand wird im Punkt 1 des Vertrages umschrieben und umfasst die Top 1 des Hauses Whg-Adresse bestehend aus Vorzimmer, Küche, Wohnzimmer, Wirtschaftsraum, 3 Schlafzimmer, 2 Badezimmer, 3 WCs, 1 Kellerraum, angeschlossener Hobbyraum und 2 Garagenplätze. Die Nutzfläche wird mit 202 m² angegeben. In der Beschreibung des Mietgegenstandes **nicht enthalten sind die Terrasse sowie der Gartenanteil**. Das Mietentgelt wird trotz ausdrücklicher Mitvermietung von zwei Garagenplätzen dem einheitlichen Umsatzsteuersatz von 10% unterzogen. Laut Aussagen der Stiftungsvorstände, des steuerlichen Vertreters und des Begünstigten war dem Mieter – trotz Fehlens in der Beschreibung des Mietgegenstandes – die Nutzung des Gartens und der Terrasse gestattet und im Mietentgelt enthalten.

Laut Punkt 4 des Vertrages beträgt der frei vereinbarte – **nicht wertgesicherte** - Mietzins € 2.320,00 zuzüglich 10% USt und Betriebskostenpauschale von € 445,64 inkl. USt. Der Mietzins ist jeweils monatlich am ersten eines Monats im Voraus zu entrichten, bei verspäteter Entrichtung fallen 12% Verzugszinsen per anno an. In diesem Zusammenhang kann festgestellt werden, dass auch in jenen Monaten in denen Miete bezahlt wurde – nämlich April 2004 bis Dezember 2004 die Miete nicht am 1. eines Monats sondern zwischen 2. und 8. des jeweiligen Monats auf dem Konto der Bw. gutgeschrieben wurde. Ab Jänner 2005 bis Februar 2010 wurden weder Mieten noch Betriebskosten durch den Mieter bezahlt. Seit März 2010 zahlt der Mieter nach eigenen, glaubwürdigen Aussagen wieder Betriebskosten, Mietzahlungen wurden bislang seit Jänner 2005 jedoch nicht geleistet. In den Büchern der Bw. wurden die ausständigen Mieten erst ab 2008 einer 12%igen Verzinsung unterzogen, wobei weder die Bw. noch der Mieter die Höhe Verzinsung unter Berücksichtigung der wegen Baumängel eingeschränkten Benutzbarkeit (siehe unten) hinterfragte. In den Zeiträumen 2005 bis einschließlich 2007 wurde in den Büchern der Bw. – entgegen der ausdrücklichen Vereinbarung im Mietvertrag - keine Verzinsungen des unstrittig bestehenden und anwachsenden Mietrückstandes vorgenommen.

Unter Punkt 10 des Mietvertrages wurde eine **Kaution** von € 5.000,00 vereinbart und deren Eingang **quittiert**. Wie in der mündlichen Verhandlung durch Aussage des steuerlichen Vertreters – nach diesbezüglich ausdrücklichem Hinweis der Referentin – ausgeführt, wurde diese Kaution jedoch vom Mieter nie bezahlt. Die Quittierung der Kautionshinterlegung entspricht daher nicht den tatsächlichen Gegebenheiten.

Weiters bedarf jede Vertragsänderung lt. Punkt 14 der Schriftform. Eine (schriftliche) Änderung des schriftlichen Mietvertrages fand nach der Aktenlage nicht statt und wurde auch nicht behauptet.

Aus den vorgelegten umfangreichen Unterlagen und Dokumentationen lässt sich zweifelsfrei ableiten, dass in der streitgegenständlichen Wohnung bereits Ende 2004 massive Baumängel zu Tage traten, welche eine uneingeschränkte Nutzung der Wohnung nicht zuließen. Es waren bis Sommer 2011 zahlreiche Sanierungsmaßnahmen welche vor allem auf Schäden aufgrund von Wassereintritten wegen mangelhafter Isolierung und/oder Planung bzw. Bauführung eingetreten waren erforderlich. Dennoch nutzte der Mieter die Wohnung seit Anmietung im April 2004 bis dato gemeinsam mit seiner Familie für den vorgesehenen Wohnzweck, wenn auch zeitweilig das zweite Bad nicht nutzbar war bzw. Schäden in diversen anderen Räumen auftraten (zB. Fußböden, Deckenbeleuchtung usw.). Im Sommer 2005 und 2006 verbrachte die Familie die Sommermonate in einem im Eigentum des Mieters stehenden Einfamilienhaus in Admont. Während dieser Zeit fanden lärm- und schmutzintensive Renovierungen im Bereich der streitgegenständlichen Wohnung bzw. den Außenanlagen statt. Im September beider Jahre kehrte die Familie jedoch wieder in die Wohnung zurück. Daraus ist eindeutig ersichtlich, dass die Nutzung der Wohnung zu Wohnzwecken während der gesamten Zeit tatsächlich möglich war, wenn auch zeitweise belastet durch Renovierungsarbeiten und diverse neu auftretende Schäden. Eine Unbewohnbarkeit der Wohnung lag jedenfalls nicht vor. Unstrittig und auch seitens des FA schlüssig anerkannt lagen jedoch Umstände vor, die eine Reduktion des Mietzinses rechtfertigen. Nach den diesbezüglich übereinstimmenden Ausführungen der Bw. und des FA in der Stellungnahme zur Berufung dürfte unter den gegebenen Umständen eine Mietreduktion auf € 628,50 monatlich für 2005 bis 2007 und € 553,87 monatlich für 2008 und 2009 – das sind jeweils 25% des von der Bp. errechneten Ertragswertes - angemessen gewesen sein.

Die Verzinsung mit 12% Verzugszinsen wurde in den Buchhaltungsunterlagen von den ausständigen, der Höhe nach unveränderten, Mietzinsen ab 2008 vorgenommen.

Von einer Mietreduktion nicht betroffen sind jedenfalls die Betriebskosten, da diese unabhängig von der Miethöhe anfallen und auf sämtliche Wohnungsutzer aufzuteilen sind. Aus den Buchhaltungsunterlagen der Bw. kann erkannt werden, dass die jährlichen Betriebskosten Wasser, Müllabfuhr, Schneeräumung, Hausverwaltung, Rauchfangkehrer, Hausreinigung und dergleichen umfassten und laut Saldenliste der Bw. in den jeweiligen Jahren in folgender Höhe bezahlt worden waren.

| | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|----------------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Betriebskosten | 4.719,48 | 5.691,91 | 9.414,33 | 7.110,84 | 7.730,27 |

Grundsätzlich glaubwürdig sind die Aussagen des Mieters, dass er erst nach endgültiger Sanierung des Mietobjektes eine abschließende Vereinbarung betreffend Verzinsung bzw.

Mietreduktionen treffen wollte. Die Angaben der Bw. sind diesbezüglich sehr vage, man habe das Verhältnis zum Stifter nicht weiter belasten wollen. Daraus kann erkannt werden, dass die Bw. bei ihrer Entscheidungsfindung und Geschäftsführung sehr wesentlich von den Wünschen des Stifters geleitet war. Auch kann aus dem Gesamtverhalten des Mieters, welcher selbst erklärt federführend für alle Wohnungsutzer bei der Beseitigung der Baumängel und den Verhandlungen mit dem Bauträger mitgewirkt zu haben, erkannt werden, dass er betreffend den Mietgegenstand ein weit über ein übliches Mietverhältnis hinausgehendes Interesse an dem Objekt hegte und gegenüber Dritten – vor allem gegenüber dem Bauträger – wie ein Eigentümer auftrat.

Unstrittig ist, dass er trotz Benützung der Wohnung in den Jahren 2005, 2006, 2007, 2008 und 2009 keine Mieten oder Betriebskosten bzw. ab März 2010 bis Ende 2012 keine Mieten an die Bw. entrichtete und auch keine Verzugszinsen bezahlte.

Die Bw. ihrerseits unterließ jede nach außen erkennbare Maßnahme zumindest die Betriebskosten hereinzubekommen oder verhandelte mit dem Mieter über eine Mietzinsreduktion. Im Gegenteil bezahlte sie die anlaufenden Betriebskosten in allen Jahren trotz fehlender laufender Einnahmen selbst und verbuchte sie als Forderung an den Mieter. An den Mieter ging weder ein Aufforderungsschreiben noch eine Mahnung geschweige denn wurden die ausstehenden Betriebskosten eingeklagt.

Betreffend die ausstehenden Mietzahlungen fasste der Stiftungsvorstand am 22. März 2005 den Beschluss diese dem Mieter bis zur endgültigen Beseitigung der Mängel längstens jedoch bis 31. Dezember 2010 bei Beibehaltung der 12% igen Verzinsung zu stunden. Dieser Beschluss kam nach Angaben des Stiftungsvorstandes Stiftungsvorstand2 aufgrund von Gesprächen des Stiftungsvorstandes mit dem Mieter zustande und scheint dem Mieter mündlich mitgeteilt worden zu sein. Eine schriftliche Änderung des Mietvertrages erfolgte aus diesem Anlass nicht. Am 15. April 2010 wies die Bw. in einem Schreiben an den Mieter darauf hin, dass die gestundeten Mieten zuzüglich der vereinbarten Zinsen bis spätestens 31. Dezember 2010 an die Bw. zu entrichten wären. Eine Zahlung von Mieten erfolgte ab Jänner 2005 bis dato unstrittig nicht, rechtliche Schritte zur Durchsetzung ihres Anspruches wurden, abgesehen von obigem Schreiben - seitens der Bw. bislang ebenfalls nicht gesetzt.

Am 2. März 2012 wurde zwischen der Bw. und dem Mieter/Stifter/Begünstigten eine Vereinbarung über eine Mietzinsreduktion getroffen. Auch diese beinhaltet trotz Reduktion um 75% bzw. 50% eine weiteren Aufschub der ausstehenden reduzierten Mieten und der ausstehenden Betriebskosten für 2005 bis Februar 2010 bis zur Erteilung einer Benützungsbewilligung für die gesamte Wohnhausanlage.

Die Benützungsbewilligung ist eine lediglich den Eigentümer eines Gebäudes treffende

Tatsache, hat aber für den Mieter und dessen Nutzungsmöglichkeiten der Räumlichkeiten keinerlei Bedeutung. Es kann daher auch aus dieser Klausel erkannt werden, dass das Interesse des Mieters an dem Mietgegenstand über ein übliches Mietverhältnis weit hinausgeht. Völlig unverständlich bleibt bei dieser Stundungsvereinbarung jedoch weshalb auch in dieser Vereinbarung die ausständigen und von der Bw. während der laufenden Nutzung durch den Mieter bezahlten Betriebskosten nicht vorzeitig rückzuerstatten sind. Das Abstellen auf einen Umstand (Vorliegen einer Benützungsbewilligung) welcher das Innenverhältnis zwischen Mieter und Vermieter in keiner Weise betrifft ist für sich genommen ungewöhnlich.

Ab Juli 2011 waren entsprechend dieser Vereinbarung die Mieten wieder im Ausmaß der vollen ursprünglich vereinbarten, nicht wertgesicherten Beträge zu entrichten. Unstrittig ist, dass für 2005 bis Februar 2010 keine Betriebskosten gezahlt wurden, Mietzahlungen seit Jänner 2005 bis dato nicht erfolgten. Die Vereinbarung vom 2. März 2012 ist insofern undeutlich, als sie Mietzahlungen in voller Höhe ab Juli 2011 vorsieht. Nach Ansicht des UFS ist diese Bestimmung so zu deuten, dass ab diesem Zeitpunkt jedenfalls die volle Miete zu entrichten ist und keine Stundung mehr erfolgt. Anscheinend wird diese Vereinbarung von allen Beteiligten aber so verstanden, dass trotz uneingeschränkter Nutzbarkeit erst bei Erteilen der Benützungsbewilligung die Abstattung des bis dahin aufgelaufenen Mietrückstandes zu erfolgen habe. Welcher Konnex zwischen Benützungsbewilligung und Mietzahlung bei uneingeschränkter Nutzbarkeit des Mietobjektes besteht verschließt sich dabei dem Verständnis.

Weiters räumte die Bw. aufgrund eines Beschlusses vom 22. Dezember 2004 dem Stifter/Begünstigten im Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2011 einen mit 4% verzinsten Ausleihungsrahmen von € 350.000.- ein. Ein schriftlicher Kredit- oder Darlehensvertrag wurde nicht abgeschlossen. Die Ausleihe erfolgte über diesbezüglichen ausdrücklichen Wunsch des Begünstigten. Aus den Aussagen der Betroffenen in Zusammenhang mit dem Vorstandsbeschluss kann abgeleitet werden, dass die gesamte Ausleihe samt Zinsen offenbar endfällig am 31. Dezember 2011 zurückzuzahlen war. Laufende Zinszahlungen oder Kapitaltilgungen erfolgten bis Ende 2012 unstrittig nicht. Es wurden keine wie immer gearteten Besicherungen der Ausleihe vereinbart oder im Beschluss vorgesehen. Aus den divergierenden Aussagen des Stiftungsvorstandes und des Stifters in der mündlichen Berufungsverhandlung ist überdies erkennbar, dass die Bw. nicht wusste zu welchem Zweck der Stifter/Begünstigte die genannten Beträge benötigte. Herr Stiftungsvorstand2 vermeinte um Immobilien zu sanieren und der Begünstigte erklärte glaubwürdig Geldmittel für eine Unternehmensgründung benötigt zu haben. Aus dem Jahresabschluss zum 31. Dezember 2009 ist erkennbar, dass die Ausleihungsgrenze von € 350.000 um € 38.566,00 somit über

10% überschritten worden war. Sowohl die Vertreter der Bw. als auch der Begünstigte erklärten übereinstimmend, dass ihnen dieses Überschreiten nicht aufgefallen wäre. Daraus erkläre sich auch, dass die Bw. keine Konsequenzen aus dieser Rahmenüberschreitung gezogen hätte. Auch betreffend die Ausleihungen wurden bislang keine Rückzahlungen oder Ausleihungszinsen an die Bw. getätigt.

Die Feststellungen der Bp. über Zeitpunkt und Höhe der jeweilig ausgeliehenen Beträge sind unstrittig und werden der Entscheidung zugrunde gelegt.

Hinzuweisen ist überdies darauf, dass die Bw. bereits 2001 und 2002 dem Begünstigten ein Darlehen im Ausmaß von € 34.243,97 gewährt hatte. Welches mit 5% verzinst und laut Prüfungsbericht des Wirtschaftsprüfers am 18. März 2003 rückgezahlt worden war.

Die Nichtabgabe der Steuererklärungen für ua. Körperschaftsteuer 2007 sowie die erfolgte Schätzung wegen Nichtabgabe sowie die nachträgliche Einreichung von Steuererklärung im Berufungsverfahren nach Mängelbehebungsauftrag und diesbezüglichem Fristverlängerungsantrag ergibt sich eindeutig aus dem Akteninhalt

Rechtlich folgt daraus:

1.Umsatzsteuer

Wohnungsvermietung

Für die umsatzsteuerliche Behandlung einer Privatstiftung gelten die allgemeinen Bestimmungen des UStG. Eine Privatstiftung unterliegt daher mit ihren Einnahmen aus einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes der gesetzlichen Umsatzsteuer. Für die mit der unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des UStG zusammenhängenden Vorleistungen darf die Privatstiftung grundsätzlich unter den in [§ 12 UStG 1994](#) normierten Voraussetzungen den Vorsteuerabzug geltend machen.

Nach [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) unterliegen der Umsatzsteuer Umsätze für Lieferungen und sonstigen 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 selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmens. 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 und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen kann.

§ 12 Abs. 2 UStG 1994 in der für die 1. Jänner 2004 bis 27. April 2004 geltenden Fassung lautete:

„(2) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Hierzu bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

b) Abweichend von lit. a gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden stehen, nur dann als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

c) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie unternehmerischen Zwecken dienen. In den Fällen der lit. b müssen sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind

In der ab 28. April 2004 bis 31. Dezember 2012 geltenden Fassung lautet § 12 Abs. 2 UStG folgendermaßen:

(2) 1. a) Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

b) Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einführen nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie tatsächlich unternehmerischen Zwecken dienen, sofern sie mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind,.....

Das Gemeinschaftsrecht regelt in der [Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem](#) - im folgenden kurz Mwst-Systemrichtlinie - Folgendes:

Nach Art. 2 der Mwst-Systemrichtlinie (= Art. 2 der Sechsten Richtlinie) unterliegt der Mehrwertsteuer die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

In den Anwendungsbereich fallen daher nur jene Lieferungen und Leistungen, die ein Steuerpflichtiger iSd. Art. 9 Mwst-Systemrichtlinie erbringt.

Art. 9 Mwst-Systemrichtlinie (=Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie) normiert:

"(1) Als "Steuerpflichtiger" gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Als "wirtschaftliche Tätigkeit" gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers und Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen."

Nur jemand der in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger Leistungen, die auf einen Leistungsaustausch abzielen, erbringt, handelt innerhalb der unternehmerischen Sphäre. Wer daher beispielsweise Leistungen unentgeltlich erbringt, leistet zwar, ist aber nicht unternehmerisch tätig, da die Leistung nicht auf einen Leistungsaustausch abzielt.

Nach Beiser (Der Leistungsaustausch als Tatbestandselement der Umsatzsteuerbarkeit und des Vorsteuerabzuges, SWK 2007, S 507) begründet nur eine wechselseitig finale "um, zu - (do-ut-des) Verknüpfung" von Leistung und Gegenleistung die Umsatzsteuerbarkeit. Dies setzt

voraus, dass der Leistende nur deshalb leistet, um eine Gegenleistung zu erhalten und der Leistungsempfänger die Gegenleistung erbringen muss, um die Leistung zu erhalten.

Die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken kommt zwar grundsätzlich und damit auch bei Privatstiftungen als unternehmerische Leistung gem [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#) und auch als wirtschaftliche Tätigkeit i. S. d. Art. 9 der MwStSyst-RL in Betracht, allerdings ist gerade bei Vermietung an den Stifter/Begünstigten zu untersuchen, ob die Überlassung nicht von einer gewollten Vorteilszuwendung an den Mieter getragen ist und damit eine wirtschaftliche Tätigkeit fehlt. Tritt die vermietende Privatstiftung nicht wie ein Wirtschaftsteilnehmer auf, sondern steht nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die im Stiftungszweck genannte Versorgung des Begünstigten im Vordergrund, ist die Überlassung einer Wohnimmobilie keine unternehmerische Betätigung bzw. wirtschaftliche Tätigkeit und schließt daher auch den Vorsteuerabzug aus.

Wie der UFS bereits in seiner Entscheidung RV/0540-L/04 vom 24.08.2007 bestätigt durch VwGH vom 7.7.2011, 2007/15/255 ausgeführt hat, ist bei Leistungsbeziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren Gesellschaften bzw. einer Privatstiftung und ihren Stiftern/Begünstigten das Vorliegen eines Leistungsaustausches danach zu beurteilen, ob die zugewendete Leistung (gegenständlich die Nutzungsüberlassung) nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einem gesellschaftsrechtlichen Verhältnis hat oder ob es sich um Leistungen handelt, die auf einer gesonderten schuldrechtlichen - auf natürlichen Interessensgegensätzen basierenden - Vertragsbeziehung beruhen.

Im Falle der Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsgutes einer Stiftung an den Stifter bzw. Begünstigten ist aufgrund des auch im Umsatzsteuerrecht geltenden Trennungsprinzips grundsätzlich ein Leistungsaustausch wie zwischen Fremden möglich (Ruppe, UStG³ § 1 Tz 72 und 99).

Zwar ändert der bestimmende Einfluss eines Stifters zur der von ihm ins Leben gerufenen Privatstiftung und auf die Tätigkeit der Organe grundsätzlich nichts am Trennungsprinzip, dieses Prinzip wird aber in jenen Fällen durchbrochen, in denen bei einem Rechts- und Wirtschaftsvorgang auf Grund der nach [§ 21 BAO](#) gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise den äußeren und formalrechtlichen Gegebenheiten nicht zu folgen ist, sondern etwas als geschehen angenommen wird, was von den Organen der Stiftung sowie vom Stifter so nicht gesehen werden wollte (Tanzer, Der steuerrechtliche Durchgriff gegenüber österreichischen Privatstiftungen, ecolex 2004, S 471).

Eine Stiftung im Sinne des Privatstiftungsgesetzes ist zwar eigentümerlos, aber dennoch dem Willen des Stifters in einer mehr oder weniger ausgeprägten Form unterworfen. Die Einkünfte

einer Stiftung sind in das Besteuerungssystem natürlicher Personen eingebettet. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Privatstiftung die Persönlichkeitsstruktur des Stifters widerspiegeln soll (Wiesner, Die steuerlichen Zielsetzungen des Privatstiftungsgesetzes, in Privatstiftungsgesetz, Bank Austria 1998, 26 ff). Bei Erfüllen der Voraussetzungen des [§ 13 Abs. 1 KStG 1988](#) ist eine Stiftung eine Körperschaft, die ihr Einkommen gemäß [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#) ermittelt, das heißt alle Einkunftsarten mit Ausnahme der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit haben kann und für die bei der Einkommensermittlung auch die Bestimmungen des § 8 Abs. 2 KStG und § 12 KStG zu berücksichtigen sind.

Nach der Literatur (König, Die Vermögens- und Nutzungszuwendung von eigen- bzw. gemischt-nützigen Privatstiftungen, RdW 5/2002, Artikel Nr. 323) sind im außerbetrieblichen Bereich einer Stiftung (darunter fällt auch der Bereich der Vermietung eines Grundstückes) aufgrund der Einbettung der Privatstiftung in das Besteuerungssystem von natürlichen Personen die für natürliche Personen geltenden Besteuerungsgrundsätze anzuwenden.

Nach der herrschenden Lehre (Ruppe, UStG³, § 1, Tz 179 ff) und der ständigen VwGH-Rechtsprechung (VwGH 29. 3. 2007, [2003/15/0085](#); 14. 12. 2006, [2006/14/0025](#); 7.7.2011, [2007/15/0255](#); 19.10.2011, [2008/13/0046](#)) hat die Beurteilung der Frage, ob eine gesellschaftsrechtlich oder schuldrechtlich veranlasste Vertragsbeziehung vorliegt, danach zu erfolgen, ob derartige Vereinbarungen die von der Lehre und Rechtsprechung entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen erfüllen. Diese Kriterien haben im Rahmen der Beweiswürdigung - die vom Höchstgericht nur auf deren Schlüssigkeit zu prüfen ist - ihre Bedeutung und kommen in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer vertraglichen Gestaltung bestehen. Nach der Entscheidungspraxis des VwGH fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn die Überlassung einer Wohnimmobilie an den Begünstigten nicht zum Zweck der Einnahmenerzielung sondern zur Vorteilszuwendung erfolgte. Aus dem Urteil des EuGH vom 26. 9.1996, C-230/94, Enkler, Rn. 28 ist dabei ersichtlich, dass mit Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Nach VwGH 19.10.2011, [2008/13/0046](#) ist die marktkonforme Vermietung die wesentliche Frage, ob die Nutzungsüberlassung einer Wohnimmobilie eine unternehmerische Tätigkeit darstellt.

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen einer Körperschaft und ihren Mitgliedern als schuldrechtliche (auf Leistungsaustausch gerichtete) Vertragsbeziehung setzt voraus, dass die

Leistungsbeziehung zu den gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgt und von den natürlichen Interessensgegensätzen fremder Dritter geprägt ist.

Verträge zwischen Körperschaften und deren Mitglieder finden nach der herrschenden Lehre und ständigen Rechtsprechung nur unter folgenden Voraussetzungen Anerkennung: Der Vertrag muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen müssen (Publizität), die Vereinbarung muss einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und wäre unter den gleichen Bedingungen zwischen Fremden abgeschlossen worden (Fremdvergleich).

Für den Bereich der Umsatzsteuer ist darauf zu verweisen, dass sich auch der EuGH grundlegend in der Rs C-230/94, Enkler mit dem unionsrechtlichen Begriff der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ auseinandergesetzt hat. Im genannten Urteil hat der EuGH zwei Abgrenzungskriterien für die Abgrenzung von der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit - welche letztlich nur der Erfüllung eines privaten oder gesellschaftsrechtlichen Zweckes dient – entwickelt. Als Prüfungsmaßstab sind danach einerseits die Gesamtbildbetrachtung anzustellen sowie ein Marktvergleich vorzunehmen.

Im Rahmen der Gesamtbildbetrachtung ist bei Gegenständen die sowohl zu wirtschaftlichen als auch privaten Zwecken nutzbar sind unter Beachtung aller Umstände seiner Nutzung zu prüfen ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen genutzt wird.

Entscheidend sind dabei die Gesamtumstände des Nutzungsverhaltens. Betreffend die Marktvergleichsmethode sind die Gesamtumstände der tatsächlichen Nutzung und die Umstände unter welchen die in betroffene Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird einander gegenüber zu stellen. Sind die Einnahmen dabei nur ein Nebenprodukt der Verfolgung einer anderen Zielsetzung kann daraus eine fehlende Einnahmenerzielung und damit ein nichtwirtschaftliche Tätigkeit abgeleitet werden.

Im berufungsgegenständlichen Fall sind die vom VwGH im Bereich der Familienverträge und EuGH zur Frage der wirtschaftlichen Tätigkeit entwickelten Kriterien nach Ansicht der Berufungsbehörde als nicht erfüllt anzusehen.

Wie oben dargestellt entspricht die im schriftlichen Mietvertrag vorgenommene Umschreibung des Mietobjektes nicht dem tatsächlich vom Mieter genutzten Mietobjekt. Sowohl Terrasse als auch Garten sollten offenbar nach dem Wunsch des Mieters/Stifters/Begünstigten vom Mietvertrag erfasst sein und wurden von ihm auch – entgegen den Bestimmungen des Mietvertrages - genutzt. Daraus ist entweder abzuleiten, dass die Bw. dem Mieter die Benützung des Gartens/Terrasse ohne vertragliche Grundlage unentgeltlich gestattete, was zwischen Fremden undenkbar ist oder aber bei der Berechnung des Mietzinses die vom

Mietvertrag umfassten Flächen nicht zur Gänze berücksichtigte was ebenfalls im Verhältnis zu fremden Dritten undenkbare Berechnung des Mietzinses darstellt. Weiters ist auch bezogen auf die Eindeutigkeit des Vertragsinhaltes zu bemängeln, dass im Fall der Mitvermietung von Garten und Terrasse der schriftliche Mietvertrag diesbezüglich nicht das Kriterium der Klarheit des Vertragsinhaltes erfüllt.

Ein weiterer Aspekt der nicht unberücksichtigt bleiben darf ist der Umstand, dass die frei vereinbarte Miete nicht wertgesichert wurde. Eine fehlende Wertsicherung bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen ist im Fremdvergleich nicht anzunehmen, da in einem solchen Fall der Vermieter aufgrund der laufenden Inflation de facto eine regelmäßige Mietreduktion in Kauf nehmen würde, was einem unternehmerischen Handeln gänzlich zuwider läuft. Dieser Umstand allein zeigt die mangelnde unternehmerische Tätigkeit der Bw. bezogen auf das Mietobjekt.

Keinesfalls denkbar im Fremdvergleich ist, dass ein Vermieter einem Mieter die Vereinnahmung einer bedungenen Kaution bestätigt, die dieser nicht geleistet hat. Im vorliegenden Fall könnte der Mieter von der Bw. die „Rückzahlung“ einer Kaution einfordern ohne diese hinterlegt zu haben. Der Stifter könnte bei gegenständlichem Sachverhalt im Fall der Beendigung des Mietverhältnisses der Bw. ohne wirtschaftliche Begründung wesentliche Beträge entziehen.

Zusätzlich erscheint die Miete im Hinblick auf eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals zu niedrig. Wie die Bp im Rahmen der Prüfung ausführte wäre bei Anwendung der umgekehrten Ertragswertmethode unter Zugrundelegung eines Zinssatzes vom 3% eine Jahresnettomiete von € 30.168,32 im Zeitpunkt der Vermietung anzusetzen. Das entspricht einer Monatsnettomiete von € 2.514,27, die tatsächlich verrechnete Monatsmiete beträgt jedoch nur € 2.320,00, wodurch sich eine unterdurchschnittliche Verzinsung des eingesetzten Kapitals ergibt.

Aus diesen Umständen (unvollständige Beschreibung des Mietobjektes, fehlende Wertsicherung, unzutreffende Empfangsbestätigung einer nie geflossenen Kaution, niedrige Verzinsung des eingesetzten Kapitals) ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse erkennbar, dass bereits im Jahr 2004 bei Abschluss des Mietvertrages keine marktkonforme Vermietung der Wohnung erfolgte. Nach Ansicht des UFS stand bereits bei Abschluss des Mietvertrages nicht die Leistungsbeziehung und sondern die Begünstigung des Mieters im Sinne des Stiftungszwecks Vordergrund, weshalb schon 2004 keine unternehmerische Tätigkeit iSd [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#) vorlag und somit die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug bereits im ersten Jahr der Vermietung nicht vorlagen. Im Sinne der EuGH Judikatur ist bereits 2004 erkennbar, dass die Erzielung von Einnahmen im gegenständlichen Fall nur ein Nebenprodukt

der eigentlichen Zielsetzung der Bw. – nämlich der Erfüllung des Stiftungszweckes durch Wohnversorgung des Begünstigten mit einer von ihm ausgewählten Wohnung – war und nicht im Vordergrund stand, wie es für eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd. Art .9 MwStSyst-RL erforderlich ist. Das lässt sich auch klar aus der Aussage des Stiftungsvorstandes erkennen, welcher erklärte die Wohnung sei über ausdrücklichen Wunsch des Stifters/Begünstigten angeschafft worden

Die weitere Vorgehensweise der Bw. in den Jahren ab 2005 unterstreicht die Feststellung der fehlenden unternehmerischen Tätigkeit deutlich und würde selbst bei ursprünglich fremdüblicher und damit unternehmerischer Vermietung eine Verwendungsänderung und Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 UStG wegen Ausscheidens des Mietobjektes aus dem Unternehmensvermögen nach sich ziehen.

So ist ein weiteres deutliches Indiz, dass sich die Bw. in der vorliegenden Konstellation nicht an wirtschaftlichen Interessen orientierte sondern daran dem Willen des Begünstigten/Stifters zu entsprechen, darin zu erblicken, dass der Mieter/Begünstigte/Stifter von 2005 bis einschließlich Februar 2010, trotz ununterbrochener Nutzung der Wohnung zu Wohnzwecken nicht einmal die Betriebskosten zu entrichten hatte. Die zweimalige kurzzeitige Unterbrechung über die Sommermonate verändert das diesbezügliche Gesamtbild dabei nicht, da sie einer üblichen Urlaubsgestaltung entspricht, welche niemals Einfluss auf ein bestehendes Wohnungsmietverhältnis hat. Selbst wenn eine wesentliche Mietreduktion wegen eingeschränkter Nutzbarkeit vorzunehmen ist, kann ausgeschlossen werden, dass ein Vermieter einem Mieter bei gegebener laufender Benutzung die Betriebskosten jahrelang vorstreckt ohne auch nur eine Aufforderung der Kostenübernahme an ihn zu richten. Im Gegenteil führte ein Stiftungsvorstand sogar aus, dass man daran interessiert gewesen wäre, das Verhältnis zum Stifter nicht weiter zu belasten und daher von der Forderung nach Miete und/oder Betriebskosten Abstand genommen hätte.

Weiters zu erwähnen ist das ungewöhnliche Abstellen der Abstattung von Mietrückständen auf die Erteilung einer Benützungsbewilligung. Wie oben dargestellt umfasst diese Stundung auch Mieten, die nach beendigter Sanierung ab Juli 2011 in voller Höhe zu entrichten sind. Ein Vermieter der ein uneingeschränkt nutzbares Mietobjekt an einen fremden Mieter überlässt stundet die laufenden Mieten nicht deshalb weil noch keine Benützungsbewilligung vorliegt. Die Erteilung einer Benützungsbewilligung ist für die Rechtsbeziehung zwischen Mieter und Vermieter – wenn eine uneingeschränkte Nutzung trotz Fehlen derselben möglich ist – irrelevant. Die daran angeknüpfte weitere Mietenstundung bildet daher ein zusätzliches Argument für die fehlende Fremdüblichkeit.

Die erforderliche Marktkonformität des Mietverhältnisses bezieht sich neben der Höhe des vereinbarten Mietzinses auch auf die übrigen Vertragsbedingungen sowie auf die (tatsächliche) Abwicklung von Leistungsstörungen. Bei der Beurteilung des Vertragsverhältnisses ist nicht nur auf die im Vertrag getroffenen Vereinbarungen Bedacht zu nehmen sondern auch und insbesondere die tatsächliche Abwicklung der Rechtsbeziehung zu prüfen. In diesem Zusammenhang steht unstrittig fest, dass wesentliche Mängel des Mietobjektes bestanden hatten, die auch im Fall einer Vermietung an einen fremden Dritten Konsequenzen auf die zu leistenden Mietzinszahlungen gehabt hätten. Zu erwarten wären in einem solchen Fall deutlich reduzierte Mieten oder die Zurverfügungstellung einer passenden Ersatzwohnung, allenfalls sogar unverzinsten Mietstundungen – ohne Stundung der Betriebskosten - bis zu einem genau fixierten Datum. Der Abschluss solcher Vereinbarungen erfolgt im Fremdvergleich überdies zeitnahe zum Auftreten der Leistungsstörungen und nicht lange nach Beseitigung des Mangels (hier: auftreten der Mängel 2005, Vereinbarung über die Mietzinsanpassung samt für sich schon ungewöhnlicher weiterer Stundung im März 2012).

Die im gegenständlichen Fall gewählte oben dargestellte Vorgangsweise kann nicht als fremdüblich angesehen werden, zumal weder der offenbar an den Mieter kommunizierte Vorstandsbeschluss vom März 2005 noch die Vereinbarung vom März 2012 ein genauen Zeitpunkt bis zu welchem die Mieten gestundet würden vereinbart bzw. das vereinbarte Datum eingehalten wurde, die Betriebskosten ebenfalls gestundet wurden und überdies hohe Stundungszinsen vereinbart wurden, welche weiters in den Buchhaltungsunterlagen nicht von Beginn an sondern vereinbarungswidrig erst ab 2008 als Forderung gegenüber dem Begünstigten aufscheinen. Die in den Büchern der Bw. ausgewiesene Gesamtforderung der Mieten samt Zinsen entspricht daher – zulasten der Bw. und zugunsten des Begünstigten- nicht der getroffenen Vereinbarung.

Weiters ist aus dem Vorbringen der Bw. und dem Begünstigten ersichtlich, dass offenbar immer noch – obwohl die Sanierung nach Aussage des Mieters seit Sommer 2011 abgeschlossen ist - keine Zahlungen der offenen Mieten und/oder Stundungszinsen für die Jahre 2005 bis 2012 geleistet wurden. Die getroffene Vereinbarung vom 2. März 2012 sieht ebenfalls eine weitere Stundung vor und legt keine konkreten Daten für die Entrichtung der offenen Verbindlichkeiten fest sondern sieht lediglich weitere Zahlungsverzögerung ohne absolutes und konkretes Enddatum vor.

Alle oben dargestellten Umstände lassen nach dem Gesamtbild er Verhältnisse keine fremdübliche Gestaltung des Mietverhältnisses erkennen, sondern weisen deutlich darauf hin, dass Anschaffung und Vermietung der streitgegenständlichen Wohnung deshalb erfolgte um

dem Begünstigten einen Vorteil zuzuwenden und nicht um eine unternehmerische Tätigkeit auszuführen.

Die streitgegenständliche Wohnung kann daher weder 2004 noch zu einem späteren Zeitpunkt dem Unternehmen der Bw. zugeordnet werden weshalb die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht erfüllt sind. Dementsprechend sind auch die geleisteten Entgelte (Mieten) als nicht steuerbare Umsätze zu qualifizieren.

Die in der mündlichen Berufungsverhandlung aufgestellte Behauptung, dass die Wohnung derzeit weder vermiet- noch verkaufbar ist, erscheint nach den Ausführungen über die 2011 erfolgte Sanierung und die seit Juli 2011 vollständig zu zahlenden Mieten nicht nachvollziehbar. Zwar mag derzeit ein Verkauf wegen fehlender Benützungsbewilligung schwierig sein, die Vermietung einer neu errichteten und nach Baumängeln frisch sanierten Wohnung mit Garten, Terrasse und Garagen in einer begehrten Wohngegend in Grünlage erscheint dem UFS jedoch keinesfalls erschwert oder unmöglich. Die diesbezüglichen Ausführungen verbleiben auf der Ebene der Behauptungen und vermögen nicht zu überzeugen.

Die hier vorliegende Vermietung der Eigentumswohnung ist derart von nichtwirtschaftlichen Motiven geprägt, dass sie der Marktvergleichsmethode nicht standhält und damit keine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt. Vielmehr agiert die Bw. im vorliegenden Fall in Erfüllung des Stiftungszweckes indem sie dem Begünstigten eine Wohnmöglichkeit zuwendet, bei welcher nicht die Entgeltlichkeit der Rechtsbeziehung Vordergrund steht, sondern die Wünsche und Bedürfnisse des Stifters/Begünstigten. Die Aussagen der Stiftungsvorstände, dass die Wohnung über Wunsch von Stifter angeschafft worden sei und dass bei Auftreten der Baumängel keine eindeutigen Vereinbarungen getroffen worden seien um das Verhältnis zum Begünstigten/Stifter nicht weiter zu belasten untermauern diese Sachverhaltsfeststellung eindrücklich.

In diesem Zusammenhang sei darauf verwiesen, dass sich in einem solchen Fall der Vorsteuerausschluss auch aus [§ 12 Abs. 2 lit. a UStG 1994](#) iVm § 12 Abs.1 Z 1 KStG 1988 ergibt. Nach § 12 Abs. 1 Z 1 KStG sind Aufwendungen zur Erfüllung von Zwecken, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind ertragssteuerlich nicht abzugsfähig. [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) schließt den Vorsteuerabzug für derartige Aufwendungen aus.

Im Urteil EuGH vom 12. 2. 2009, [C-515/07](#), Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO) führt der Gerichtshof aus, dass für die Anwendung des Art 6 Abs 2 lit a der Sechsten Richtlinie zwischen unternehmensfremden Zwecken im Sinne einer "klassischen" Privatnutzung einerseits und nichtunternehmerischen, aber nicht unternehmensfremden

Zwecken andererseits zu unterscheiden ist. Soweit ein Gegenstand für nichtunternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke (etwa satzungsmäßige Zwecke einer Körperschaft) Verwendung findet, besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Aus diesem Urteil ist daher ebenfalls eindeutig ableitbar, dass die Bw. bei Erfüllung des Stiftungszweckes im nichtunternehmerischen aber nicht unternehmensfremden Bereich agiert, was den Vorsteuerausschluss nach sich zieht.

2. Körperschaftsteuer

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkunftsarten Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, nicht abgezogen werden. Eine Privatstiftung kann Zuwendungen an Begünstigte und Letztbegünstigte auch nicht als Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 Z 1) abziehen. Damit ist eine grundsätzliche Gleichstellung mit einer natürlichen Person und der von ihr im Rahmen der Einkommensverwendung getätigten Aufwendungen herbeigeführt.

Für natürliche Personen, welche in gleicher Weise wie Privatstiftungen bei Vermietung von Immobilien aus dem Privatvermögen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen, ist aufgrund des [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) die ertragsteuerwirksame Behandlung der zur Deckung des Wohnbedürfnisses genutzten Wohnung ausgeschlossen. [§ 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988](#) entspricht in seiner Wirkung [§ 20 EStG 1988](#) und führt daher ebenso wie der Privatsphäre zuzuordnende Vorgänge einer natürlichen Person bei einer Körperschaft zu einem gänzlichen Ausscheiden der gesellschaftsrechtlich begründeten Vorgänge.

Wie oben dargestellt war die Überlassung der Wohnung an den Stifter nicht von wirtschaftlichen Überlegungen getragen, sondern hatte ihre Ursache in gesellschaftsrechtlichen Überlegungen und erfolgte wegen mangelnder Fremdüblichkeit von Beginn an in Erfüllung des Stiftungszwecks. Demgemäß ist auch ertragsteuerlich – wie bei der zu privaten Wohnzwecken genutzt Wohnung einer natürlichen Person – nicht von einer Einkunftsquelle auszugehen und die entsprechenden Erträge und Aufwendungen aus Einkommensermittlung der Bw. auszuscheiden.

3. Kapitalertragsteuer

Gemäß [§ 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) idF vor BudgBG 2011 bis 30.9.2011 sind Einkünfte aus Kapitalvermögen Zuwendungen jeder Art - von nicht unter [§ 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988](#) fallenden Privatstiftungen,.....

Diese Zuwendungen – darunter fallen auch verdeckte Zuwendungen - einer nicht gemeinnützigen Privatstiftung unterliegen gem. [§ 93 Abs. 2 Z 1 lit. d EStG 1988](#) idF vor BudgBG 2011 dem Kapitalertragsteuerabzug. Die Kapitalertragsteuer ist gemäß [§ 95 Abs. 2](#)

EStG 1988 idF vor BudgBG 2011 im Abzugswege einzubehalten und abzuführen wobei der Abzugsverpflichtete gemäß § 93 Abs. 3 EStG 1988 idF vor BudgBG 2011 der Schuldner der Kapitalerträge (hier die Bw.) ist. Gemäß § 93 Abs. 4 EStG 1988 idF vor BudgBG 2011 hat der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen. Für der verdeckte Zuwendungen aus Privatstiftungen richtet sich der Zuflusszeitpunkt nach § 93 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 idF vor BudgBG 2011 und ist daher mit dem Auszahlungszeitpunkt bzw. dem tatsächlichen Zuwendungszeitpunkt gleichzusetzen.

Wohnungsvermietung

Da wie oben dargestellt die Anschaffung und Überlassung der Wohnung an den Begünstigten deshalb erfolgte um diesem einen Vorteil zuzuwenden, ist insofern auch der Tatbestand der verdeckten Zuwendung nach § 27 Abs. 1 Z 7 iVm § 93 Abs. 2 Z. 1 lit. d EStG 1988 idF vor BudgBG 2011 verwirklicht.

Grundsätzlich ist der Bw. zuzustimmen, dass es sich bei der gegenständlichen Wohnung um ein marktgängiges Mietobjekt und nicht um eine Immobilie handelt, welche auf die persönlichen Bedürfnisse des Mieters derart abgestimmt ist, dass für sie kein anderer Mieter gefunden werden könnte. Dennoch wurde durch die seit 2005 bestehende unentgeltliche Nutzung des Objekts dem Begünstigten/Mieter ein vom Stifterwillen gedeckter Vermögensvorteil zugewendet, welcher bislang nicht versteuert wurde und mangels Fremdüblichkeit als verdeckte Zuwendung zu behandeln ist. Hinsichtlich der Höhe des zugewendeten Vorteils stellten beide Parteien außer Streit, dass sich dieser aufgrund der gegebenen Baumängel für die Jahre 2005 bis 2009 mit 25% des von der Bp. errechneten Ertragswertes beziffern lasse, weshalb dieser Wert der Berechnung zugrunde gelegt wird.

Dieser Vorteil ist spätestens mit dem jeweiligen Jahresende als jährlich zugeflossen anzunehmen. Allerdings sind neben den um 75% reduzierten Ertragswerten die angefallenen und vom Mieter nicht beglichenen jährlichen Betriebskosten als verdeckte Zuwendung anzusetzen.

Ausleihungen

Auch betreffend die als Ausleihungen bezeichneten Geldflüsse ist zu prüfen, ob es sich dabei um Vermögenszuwendungen der Stiftung an den Begünstigten in Erfüllung des Stiftungszweckes handelte oder um eine anzuerkennende fremdübliche Rechtsbeziehung.

Zunächst ist festzuhalten, dass kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen wurde und die mündlichen Vereinbarungen insofern unklar waren, als nicht eindeutig erkennbar ist, ob die vereinbarten Zinsen jährlich oder ebenfalls endfällig zu entrichten waren. Schon allein aus

diesem Grund fehlt dem Vertrag die für die Anerkennung erforderliche inhaltliche Eindeutigkeit. Auch die nach der Judikatur gebotene Außenwirkung ist nicht erkennbar.

Wie oben dargestellt konnte der Begünstigte ohne jedwede Besicherung über einen Zeitraum von sieben Jahren (vereinbarte Rückzahlung zum 31.12.2011) über die genannten Geldbeträge verfügen. Die Zuzählung eines Darlehens in einer Gesamthöhe von € 350.000,00 für einen Zeitraum von sieben Jahren an einen fremden Dritten ist ohne ausreichende Besicherung – selbst bei guter Einkommens- und Vermögenslage eines Darlehenswerbers – undenkbar. Weiters sollte nicht unbeachtet bleiben, dass die Bw. schon aufgrund der unbesicherten Stundungsvereinbarung betreffend die ausständigen Mietzahlungen belastet war und allenfalls zur Durchsetzung dieser Forderungen auf das Einkommen und Vermögen des Begünstigten hätte zugreifen müssen. Im Gegenteil scheint bei Vorhandensein von weitgehend unbelastetem Grundvermögen (Einfamilienhaus in Admont) eine grundbücherliche Forderungsbesicherung im Drittvergleich angezeigt und üblich. Dies umso mehr, als das genannten Einfamilienhaus laut Angaben des Stifters einen Verkehrswert hatte der unter dem vereinbarten Ausleihungsbetrag lag. Bei Verkauf dieses Gebäudes hätte also der ausstehende Betrag nicht zur Gänze abgedeckt werden können.

Äußerst ungewöhnlich und nicht fremdüblich ist die Gewährung eines langfristigen, endfälligen Darlehens ohne zumindestens jährliche Zinsfälligkeit. Im gegebenen Fall wird durch die ebenfalls offenbar als endfällig angesehenen Darlehenszinsen, das Verlustriskio für das Darlehenskapital auch noch auf die Darlehenszinsen ausgedehnt. Bei Berücksichtigung einer üblichen Inflation kann für die Bw. nur ein sehr geringer Gesamtgewinn unter Eingehen eines hohen Risikos erkannt werden. Ein derartiges Vorgehen ist im Geschäftsverkehr zwischen fremden Dritten auszuschließen.

Die Darlehensgewährung erfolgte nach übereinstimmenden Aussagen über Wunsch des Begünstigten ohne Hinterfragen des Darlehensgrundes. Diese Vorgangsweise ist für sich genommen ungewöhnlich aber im besonderen Fall auch deswegen bemerkenswert als der Begünstigte in der mündlichen Verhandlung angab, die Geldmittel zur Unternehmensgründung benötigt zu haben. Daraus hätte sich für den Darlehensgeber bei gegebener Rückfrage ableiten lassen, dass der für die fehlende Besicherung angegebene Grund – hohes Einkommen aus bestehendem Dienstverhältnis – wegfallen könnte und daher jedenfalls eine Besicherung des Darlehenskapitals notwendig wäre. Die Zurverfügungstellung von hohen Geldmitteln zur Unternehmensgründung ohne Besicherung (zB.:Grundbuch siehe oben, Bürgschaft, Wechsel) und ohne Vorlage eines Businessplans zeigt eindeutig die fehlende Fremdüblichkeit des Darlehensvertrages.

Auch die Höhe der Verzinsung erscheint ungewöhnlich niedrig. Vor allem deswegen, weil dem Begünstigten bereits zu einem früheren Zeitpunkt ein mit 5% verzinstes Darlehen zur Verfügung gestellt worden war. Weshalb für das hier strittige Darlehen ein fixer Zinssatz von 4% gewählt worden war ist nicht ersichtlich und konnte auch nicht erklärt werden. Aus den Ausführungen des Begünstigten in der mündlichen Verhandlung ist ableitbar, dass seinen Wünschen folgend die Bw. deutlich niedrigere Zinsen verrechnete als die Banken. Weiters ist aus den Prüfberichten des Wirtschaftsprüfers zu Vorjahren ersichtlich, dass die Bw. ihre Geldmittel auf einem Festgeldkonto der Deutschen Bank zu einem Zinssatz von 4% angelegt hatte. Die Überlassung der Geldmittel an den Begünstigten ist jedenfalls mit einem höheren Risiko behaftete als die Veranlagung bei der Deutschen Bank was im üblichen Geschäftsverkehr mit einer höheren Verzinsung abgegolten wird. Worin der behauptete Vorteil der Stiftung gelegen sein sollte ihre Geldmittel zum gleichen Zinssatz aber mit höherem Risiko und ohne Möglichkeit der vorzeitigen Verwendung dem Begünstigten statt der Deutschen Bank zu überlassen entzieht sich dem Verständnis.

Keinesfalls als fremdüblich kann jedoch der Umstand eingestuft werden, dass der Begünstigte tatsächlich € 388.566,00 von der Bw. überwiesen erhielt und damit das vereinbarte Kreditvolumen um mehr als 10% überschritten wurde. Ein solches Vorgehen ist nur darin zu erklären, dass der Begünstigte jederzeit und offenbar vom Vorstand unkontrolliert Geldbeträge aus der Bw. abziehen konnte und damit wie ein Eigentümer über die in der Stiftung vorhandenen Geldmittel verfügte. Erstaunlich ist in diesem Zusammenhang auch die Aussage des Begünstigten, dass es ihm nicht aufgefallen sei, dass er den Ausleihungsrahmen im Jahr 2009 deutlich überschritten hatte. Das lässt den Schluss zu, dass nur er die Höhe der abgerufenen Beträge bestimmte und es in seiner Disposition lag wann und wieviel Geld er aus der Bw. abrief bzw. auch er derjenige sein sollte der bei Erreichen des vereinbarten Rahmens keine weiteren Beträge beanspruchte.

Eine Rückzahlung der Ausleihungen und/oder Begleichung der vereinbarten Zinsen erfolgte bis zur mündlichen Verhandlung nicht, obwohl eine entsprechende Fälligkeit aufgrund des Stiftungsbeschlusses und der mündlichen Vereinbarung jedenfalls seit 31. Dezember 2011 gegeben ist.

Betreffend die als Ausleihungen bezeichneten Geldflüsse ist aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ersichtlich, dass die diesbezügliche Vertragsgestaltung keiner fremdüblichen Rechtsbeziehung entspricht. Der Unabhängige Finanzsenat teilt daher die Ansicht des Finanzamtes, dass die als Ausleihungen bezeichneten und am Verrechnungskonto dargestellten Beträge in den jeweiligen Jahren als zugeflossene Zuwendungen der Bw. an den Begünstigten anzusehen sind.

4. Verspätungszuschlag Körperschaftsteuer 2007

Gemäß [§ 135 Bundesabgabenordnung](#) (BAO) kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist. Verspätungszuschläge, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Hinsichtlich des angefochtenen Verspätungszuschlages führte die Bw. nicht aus, weshalb eine Verspätung der Erklärungsabgabe nicht vorliegen oder entschuldbar sein sollte. Aus dem Akteninhalt ersichtlich erfolgte die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2007 mit Bescheid vom 17. April 2009 im Schätzungswege gem. [§ 184 BAO](#) wegen Nichtabgabe der Erklärung. Die diesbezügliche Berufung scheint sich daher gegen die Höhe des festgesetzten Verspätungszuschlages zu richten. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass die Bw. durch beharrliche und trotz Verhängung von Zwangsstrafen nicht erfolgte Abgabe von Erklärungen jedenfalls Anlass zur Festsetzung eines Verspätungszuschlages gab. Worin eine entschuldbare Verspätung gelegen sein sollte wäre von der Bw. darzustellen und glaubhaft zum machen gewesen. Eine derartige Darstellung erfolgte nicht, im Gegenteil war die Bw. auch im Berufungsverfahren niemals in der Lage, gesetzte Termine (z.B.: zeitnahe Vorlage von Unterlagen nach der mündlichen Berufungsverhandlung) zu wahren. Der festgesetzte Verspätungszuschlag von 7,40 % der Bemessungsgrundlage - absolut € 96,20 - erscheint daher im Bezug auf das Gesamtverhalten der Bw. als angemessen und nicht unbillig und sollten dazu beitragen die Bw. in Hinkunft anzuhalten der Erklärungsabgabepflicht zeitgerecht nachzukommen. Weiters darf nicht übersehen werden, dass die Bw. auch die Steuererklärungen für die Jahre 2004 bis 2006 erst im Rahmen des Berufungsverfahrens nach erfolgter Schätzung der Bemessungsgrundlage wegen Nichtabgabe und weiterer Fristverlängerung einreichte.

Berechnung Kapitalertragsteuer

| Kapitalertragsteuer | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
|---------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|-----------------|
| Ertragswert lt. Bp-Berechnung | 30.168,32 | 30.168,32 | 30.168,32 | 26.586,56 | 26.586,56 |
| 25% vom errechneten Ertragswert | 7.542,08 | 7.542,08 | 7.542,08 | 6.646,64 | 6.646,64 |
| Betriebskosten | 4.719,48 | 5.691,91 | 9.414,33 | 7.110,84 | 7.730,27 |
| Geldzuwendung Ausleihung | 66.500,00 | 124.148,00 | 124.000,00 | 58.718,00 | 15.200,00 |
| Summe | 78.761,56 | 137.381,99 | 140.956,41 | 72.475,48 | 29.576,91 |
| 25% KESt lt. BE | 19.690,39 | 34.345,50 | 35.239,10 | 18.118,87 | 7.394,23 |

Wien, am 29. Dezember 2012