



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw Bw2 Privatstiftung vom 13. August 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 9. August 2010 betreffend Umsatzsteuer 2004-2006 und Körperschaftsteuer 2005-2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Gutschriften und Abgaben betragen:

### Umsatzsteuer 2004:

Umsatz 20%	43.102,68 €	
Umsatzsteuer		8.620,54 €
Vorsteuern		-106.125 €
Gutschrift		-97.504,46 €

### Umsatzsteuer 2005:

Umsatz	63.409,36 €	
Umsatz 20%	49.409,36 €	
Umsatzsteuer 20%		9.881,87 €
Umsatz 10%	14.000 €	
Umsatzsteuer 10%		1.400 €

Summe Umsatzsteuer		11.281,87 €
Vorsteuer		-158.540,98 €
Gutschrift		-147.259,11 €

**Umsatzsteuer 2006:**

Umsatz	127.785,14 €	
Umsatz 20%	43.785,14 €	
Umsatzsteuer 20%		8.757,03 €
Umsatz 10%	84.000 €	
Umsatzsteuer 10%		8.400 €
Summe Umsatzsteuer		17.157,03 €
Vorsteuer		-187.862,64 €
Gutschrift		-170.705,61 €

**Körperschaftsteuer 2005:**

Einkünfte aus Kapitalverm.	0	
Einkünfte aus Vermietung	37.964,40 €	
Einkommen	37.964,40 €	
KSt 25%		9.491,10 €
Zwischensteuer (§ 13 Abs 3)		136.035,16 €
Körperschaftsteuer		145.526,26 €
Einbehaltene Steuerbeträge		-8.087,53 €
Körperschaftsteuer 2005		137.438,73 €

Hinweis: für die nächsten Veranlagungsjahre stehen 331.489,05 € als anrechenbare Zwischensteuer zur Verfügung.

**Körperschaftsteuer 2006:**

Eink. aus Kapitalvermögen	0	
---------------------------	---	--

Einkünfte aus Vermietung	50.571,42 €	
Sonstige Einkünfte	53.663,88 €	
Einkommen	104.235,30 €	
KSt 25%		26.058,83 €
Zwischensteuer § 13 Abs 3		27.795,59 €
Körperschaftsteuer		53.854,42 €
Einbehaltene Steuerbeträge		-4.189,20 €
Körperschaftsteuer 2006		49.665,22 €

Hinweis: Für die nächsten Veranlagungsjahre stehen 359.284,64 € als anrechenbare Zwischensteuer zur Verfügung.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw), eine Privatstiftung, wurde im Jahr 2000 gegründet. Ihr Zweck besteht in der Unterstützung des Stifters oder seiner Angehörigen, in der Sicherung des angemessenen Lebensunterhaltes dieser Begünstigten, in der Förderung ihrer Berufsausbildung und Erziehung, in der Altersvorsorge und in der wirtschaftlichen Förderung der Begünstigten im weitesten Sinne (Beschluss des LG FA vom 2.11.2000, FN Nummer Code; Stiftungsurkunde vom 4.10.2000, Punkt 2). Es ist strittig, ob die Vermietung des Einfamilienhauses Straße Nr2 durch die Bw. an den Stifter aus steuerlicher Sicht anzuerkennen ist.

#### Ablauf des Verfahrens:

Am 16.1.2009 fand eine Besichtigung des Objektes Straße Nr2 durch Beamte der Großbetriebsprüfung FA (die Prüferin und Herrn HR Vorgesetzter) in Gegenwart des Stifters und des Repräsentanten der steuerlichen Vertreterin statt. Es wurde über diese Besichtigung ein Aktenvermerk (AB 125) mit folgendem Inhalt verfasst:

„Objektbesichtigung am 16.1.2009, 450 m<sup>2</sup> Wohnfläche, alles Einbauten, Luxusausstattung

Hr Begünstigter (Stifter)

Hr Mag. StB (Repräsentant der steuerlichen Vertreterin)

Hr HR Gerald Vorgesetzter (Vorgesetzter der Betriebsprüferin)

Fr Prüferin (Betriebsprüferin)

Stellungnahme des Steuerberaters wird nachgereicht“.

### **Schreiben vom 2.3.2009 der steuerlichen Vertreterin an das Finanzamt (AB 124)**

Die Bw. habe die strittige Immobilie Straße Nr2 als unbebautes Grundstück im Rahmen eines Insolvenzverfahrens zu einem äußerst attraktiven Preis erworben. Der Kauf sei erfolgt, um das Stiftungsvermögen bestmöglich zu veranlagen. In weiterer Folge habe die Bw. auf dieser Immobilie ein Haus errichtet, das in der derzeitigen Ausbaufom vom Erststifter und Begünstigten samt Familie als Einfamilienhaus genutzt werde. Das Baukonzept sehe jedoch vor, dass dieses Haus – ohne Durchführung umfangreicher Umbaumaßnahmen - in mehrere Wohneinheiten unterteilt werden könne und damit jederzeit am Immobilienmarkt an dritte Personen vermietet werden könne. Dies sei für den Vorstand ein wesentlicher Aspekt bei der Baukonzeption gewesen. Es sei ein schriftlicher Mietvertrag zu fremdüblichen Bedingungen abgeschlossen worden. Die Entscheidung betreffend diese Investition habe der Stiftungsvorstand getroffen.

Die gegenständliche Liegenschaft sei ungeachtet der Baukosten und der derzeitigen Ausgestaltung nach den Wünschen des Stifters als marktgängig anzusehen. Der Stifter würde für diese Immobilie auch in der derzeitigen Ausbaufom auf dem Markt einen Mieter finden. Die Möglichkeit, einen Mieter für eine derartige Immobilie zu finden, sei jetzt höher, als in Bezug auf ein Standardeinfamilienhaus.

Der Stifter habe eine fremdübliche Miete an die Bw. entrichtet; es liege keine missbräuchliche Gestaltung vor. Die Bw. habe neben einigen Unternehmensbeteiligungen, die schwerpunktmäßig ebenfalls im Bereich der Liegenschaftsentwicklung und –verwaltung angesiedelt seien, als Wertanlage die Immobilie Straße erworben. Die Bw. habe einen klaren Veranlagungsschwerpunkt im Bereich Liegenschaften.

**Am 3.6.2009 (AB 122)** fand eine Besprechung zwischen der Prüferin, dem Stifter, dem Stiftungsvorstand, dem Vertreter der steuerlichen Vertreterin und dem Vorgesetzten der Prüferin statt. Die Prüferin übermittelte der steuerlichen Vertreterin ihre Berechnung einer fremdüblichen Miete. Der Stiftungsvorstand behauptete, die Miete sei fremdüblich. Es hätten bereits Personen über eine Mietmöglichkeit des Objektes beim jetzigen Mieter nachgefragt. Es habe bereits im Vorjahr Bestrebungen gegeben, für den Stifter und seine Familie in London ein Objekt zu suchen, weil der Stifter mit Familie nach London zumindest für ein Jahr übersiedeln wollte. Das Objekt Straße sei in der Zwischenzeit auch zu klein (Der Stifter habe

mittlerweile fünf Kinder), weswegen in absehbarer Zeit ohnehin ein fremder Mieter gefunden werden müsse; der Mietpreis würde wohl nicht steigen, eher fallen. Das Haupttätigkeitsfeld des Stifters liege in den letzten Jahren auch immer mehr im Raum Stadt<sup>2</sup>, weswegen auch wegen der Familie Überlegungen existierten, den Wohnsitz in die Nähe von Stadt<sup>2</sup> zu verlegen. Der Stiftungsvorstand erklärte, dass in den letzten 3-5 Jahren ein Mieterwechsel stattfinden werde.

**Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 10.7.2009 an das Finanzamt (AB**

**121):** Es sei nicht gesichert, dass der Stifter die Immobilie während der nächsten Jahre hindurch als Mieter nutzen werde. Der Stifter habe mittlerweile fünf Kinder, die Immobilie sei schon etwas eng. Die Gattin des Stifters plane, mit den Kindern vorübergehend ins Ausland zu übersiedeln, um den Kindern eine mehrsprachige Ausbildung zu ermöglichen. Die Bw. werde in diesem Fall gezwungen sein, einen anderen Mieter für die Immobilie zu finden. Der Mietzins sei von der Stiftung nach den Vorgaben der Rz 238 StiftR ermittelt und festgesetzt worden. Die im Rahmen der Außenprüfung von Seiten der GroßBP vorgelegte Mietzinsberechnung folge einem völlig anderen Konzept. Eine durchschnittliche Renditebandbreite von 2,5-4-5% bei einer Luxusimmobilie sei durchaus marktüblich, wobei die Rendite mit Attraktivität der Lage abnehme. Diese Renditebandbreite werde im gegenständlichen Fall eingehalten, liege sogar im oberen Bereich.

**Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 27.1.2010 an das Finanzamt z. H. der Prüferin (AB 120):**

Der Stifter werde ab Sommer 2010 für voraussichtlich ein Jahr nach London übersiedeln. Der Mietvertrag zwischen der Bw. und dem Stifter werde daher per 1.8.2010 aufgelöst werden. Die Bw. verhandle bereits mit einem konkreten Nachmieter. Dieser werde voraussichtlich eine monatliche Miete von rund 5.000 € + Betriebskosten bezahlen. Die Immobilie sei daher an Dritte vermietbar und daher marktgängig.

**bekämpfte Bescheide vom 9.8.2010 (Umsatzsteuer 2004-2006;**

**Körperschaftsteuer 2005-2006):** Die strittige Vermietung dieser Immobilie wurde durch das Finanzamt weder aus umsatzsteuerlicher noch aus körperschaftsteuerrechtlicher Sicht anerkannt:

Die Bw., eine Privatstiftung, sei mit Notariatsakt vom 4.10.2000 durch den Stifter errichtet worden. Zum Zeitpunkt der Errichtung habe das Stiftungsvermögen in einem Barbetrag von 72.672,83 € betragen. Am 29.12.2000 habe der Stifter der Bw. die Immobilien Dorf und Dorf<sup>2</sup> zugewendet. Die mit diesen Grundstücken ursächlich zusammen hängenden Bankverbindlichkeiten seien durch die Bw. übernommen worden. Mit Kaufvertrag vom 10.1.2001 habe die Bw. Miteigentumsanteile an der Garage Straße<sup>2</sup> übernommen.

Mit Kaufvertrag vom 27.8.2003 habe die Bw. die Liegenschaft EZ Nr4 KG Nr3 mit einer Gesamtfläche von 2.919 m<sup>2</sup> um 454.000 € erworben. Mit Bauherrn/Generalunternehmer-Vertrag vom 15.11.2004 zwischen der Bw. und der Bauunternehmerin, der Begünstigter GrundstückGmbH (Mehrheitsgesellschafterin: Bw.), sei die Errichtung eines Wohnhauses auf diesem Grundstück (Adresse Straße Nr2 ) vereinbart worden. Laut Bau- und Ausstattungsbeschreibung habe die Bw. den Auftrag erteilt, ein Wohngebäude im gehobenen Standard um 1,300.000 € zu errichten. In einer nachträglichen Vereinbarung seien die Vertragspartner übereingekommen, dass der Bauherr (Bw.) dem Auftragnehmer für zusätzliche Leistungen auf Grund der Sonderwünsche des Mieters (beim Mieter handle es sich um den Stifter) einen zusätzlichen Werklohn in Höhe von 860.000 € zu bezahlen habe.

Zwischen der Bw. und der Bauunternehmerin sei wie folgt abgerechnet worden:

Pauschalauftragssumme	1,300.000 €
Nachtrag Sonderwünsche	860.000 €
Projektsteuerung	54.000 €
Summe	2,214.000 €
20% Ust	442.800 €
Gesamt	2,656.800 €

Mit Mietvertrag vom 15.11.2004 , abgeschlossen zwischen der Bw. und dem Stifter sei für die Zeit ab Übergabe des Mietgegenstandes Straße Nr2 ein Mietzins i.H. von 4.000 € monatlich exkl Ust inklusive Betriebskosten, mit Nachtrag vom 10.1.2006 erhöht auf 7.000 € exklusive USt , inklusive Betriebskosten vereinbart worden. Die Erhöhung auf 7.000 € sei auf Grund der Sonderwünsche des Mieters erfolgt. 2005 seien 623,25 €, 2006 seien 2.412,44 € an Betriebskosten von der Bw. an den Mieter und Stifter weiter verrechnet worden.

Das Finanzamt erkannte die Vorsteuern 2004-2006, die im Zusammenhang mit der Errichtung und Vermietung der Immobilie Straße an den Stifter standen, nicht als abzugsfähig an. Es unterwarf auch die Entgelte aus der Vermietung dieser Immobilie 2004-2006 an den Stifter nicht der Umsatzsteuer. Es unterwarf auch die Einnahmen und Ausgaben 2005 und 2006, die im ursächlichen Zusammenhang mit der Vermietung dieser Immobilie an den Stifter standen, nicht der Körperschaftsteuer . Das Finanzamt ist der Ansicht, dass die Aufwendungen der Berufungswerberin (Bw) und die Lieferungen und sonstigen Leistungen an die Bw, die im Zusammenhang mit der Errichtung und Vermietung der Immobilie Straße an den Stifter stehen, unter § 12 Abs 1 Z 1 KStG und unter § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG zu subsumieren seien.

Zweck der Stiftung sei die Unterstützung des Stifters oder seiner Angehörigen, die Sicherung ihres angemessenen Lebensunterhaltes, die Altersvorsorge und die wirtschaftliche Förderung der Begünstigten im weitesten Sinn. Alle Aufwendungen seien zur Erfüllung des Stiftungszwecks erfolgt. Die getätigten Aufwendungen für das durch den Stifter privat genutzte Haus verlören ihren der steuerlichen Anerkennung entgegenstehenden Charakter als Kosten im Sinne des § 12 KStG nicht deswegen, weil die Beteiligten die Nutzung dieses Hauses zivilrechtlich in einen Bestandstitel gekleidet hätten.

**Berufung vom 13.8.2010:** Die Bw. begehrte, das Mietverhältnis steuerrechtlich anzuerkennen.

Die Bw habe die Liegenschaft im Jahr 2003 erworben und darauf ein Wohnhaus (das Objekt Straße ) errichtet, welches sie dem Stifter gegen ein Mietentgelt von 7000 € monatlich vermietet habe. 2010 sei das Mietverhältnis mit dem Stifter einvernehmlich beendet worden. Es sei dann ein fremder Dritter als Mieter gefunden worden. Die Bw. erziele auch aus anderen Liegenschaften Mieterträge im Rahmen der Vermögensverwaltung. Gem. Art 4 Abs 1 und 2 der sechsten RL 77/388 EWG gelte als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines ....Dienstleistenden ausübe. Es werde auf nachhaltige, einnahmenorientierte Tätigkeiten abgestellt.

Die Miete sei fremdüblich. Die Immobilie sei zur Veranlagung des Stiftungsvermögens erworben worden. Zweck der Anschaffung und Vermietung dieser Wohnimmobilie sei nicht die Zuwendung an Begünstigte, sondern die Einnahmenerzielung im Rahmen der Vermögensverwaltung.

Eine nicht unternehmerische Nutzung von Gebäuden durch Körperschaften führe zum Versagen des Vorsteuerabzuges. Unternehmensfremde Zwecke könnten aber im Wesentlichen bloß in jenem Bereich vorkommen, der ertragsteuerrechtlich als vGA qualifiziert werde (VwGH 24.6.2009, 2007/15/0192).

Werde ein fremdüblicher Mietzins verrechnet, liege ein Mietverhältnis vor, und erziele die Privatstiftung daraus steuerrechtlich relevante Einnahmen.

Läge ein nicht fremdüblicher Mietzins vor, sei zu überprüfen, ob die Immobilie zum Betriebsvermögen gehöre. Es komme darauf an, ob ein Gebäude jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar sei oder ob es sich um ein Gebäude handle , das auf Grund seiner Erscheinung für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sei. In Bezug auf die Einsetzbarkeit von Vermögensgegenständen im betrieblichen Geschehen seien bei einer Privatstiftung andere Beurteilungskriterien maßgebend als bei operativen Gesellschaften. Bei

einer Privatstiftung sei neben der Einnahmenerzielung auch die Veranlagung des Stiftungsvermögens ein wesentlicher Aspekt.

Bei Privatstiftungen sei die Mietrendite und auch die Werthaltigkeit bei hochwertigen Wohnliegenschaften höher ; die potentielle Mieterzahl und der Mietenmarkt sei kleiner. Dafür sei das Mietausfallswagnis deutlich geringer als bei Standardimmobilien. Hochwertige Immobilien eigneten sich für die langfristige Vermögensveranlagung besser als Standardimmobilien.

### **Die Großbetriebsprüfung brachte vor (Schreiben vom 27.10.2010):**

Im Jahr 2010 sei das Mietverhältnis mit dem Stifter einvernehmlich aufgelöst worden. Obwohl der Stifter für die Dauer von 15 Jahren ab Beginn des Mietverhältnisses auf das Recht der ordentlichen Aufkündigung verzichtet habe, sei der Mietvertrag einvernehmlich aufgelöst worden. Es sei ein fremder Mieter gefunden worden, mit dem nur noch eine Miete von 5000 € statt bisher 7000 € vereinbart worden sei. Die Stiftung hätte bei Einhaltung fremdüblicher Kriterien das Mietverhältnis mit einem Mieter, der sich für 15 Jahre verpflichtet habe, monatlich 7000 € zu bezahlen, nicht einvernehmlich aufgelöst, wenn die auf dem freien Markt erzielbare Miete nur 5000 € betrage. Die durch den Stifter bezahlte Miete sei nicht fremdüblich gewesen . Auch die einvernehmliche Auflösung des Mietvertrages sei nicht fremdüblich gewesen.

Die strittige Liegenschaft sei nicht im Betriebsvermögen der Bw. gewesen. Die Bw. habe Einkünfte aus Vermietung erzielt.

Die Großbetriebsprüfung wies auf die Judikatur zu § 20 EStG iVm § 12 UStG 1994 hin (z.B. VwGH vom 28.10.2004, 2001/15/0028).

Eine Stiftung, die Wohnraum in Erfüllung des Stiftungszweckes zur Verfügung stelle, dürfe den Wohnraum nicht dem Unternehmensbereich zuordnen. Zudem sei das gesamte Mietverhältnis wegen mangelnder Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Feststellungen:**

Die Bw., eine Privatstiftung, wurde mit Notariatsakt vom 4.10.2000 durch den Stifter errichtet. Zum Zeitpunkt der Errichtung hat das Stiftungsvermögen in einem Barbetrag von 72.672,83 € betragen. Am 29.12.2000 hat der Stifter der Bw. die Immobilien Dorf und Dorf2 zugewendet (AB 112). Die Bw. vermietete während der Streitjahre beide Immobilien an Supermarkt-Aktiengesellschaften, die darauf Superädifikate errichtet hatten und darin Supermärkte



betrieben (AB 112, 116,118). Mit Kaufvertrag vom 10.1.2001 hat die Bw. Miteigentumsanteile an der Garage Straße2 übernommen.

Mit Kaufvertrag vom 27.8.2003 hat die Bw. die Liegenschaft EZ Nr4 KG Nr3 mit einer Gesamtfläche von 2.919 m<sup>2</sup> um 454.000 € erworben. Mit Bauherrn/Generalunternehmer-Vertrag vom 15.11.2004 zwischen der Bw. und der Bauunternehmerin, der Begünstigter Grundstück GmbH (deren Mehrheitsgesellschafterin war die Bw.), wurde die Errichtung eines Wohnhauses auf diesem Grundstück (Straße Nr2 ) vereinbart. Laut Bau- und Ausstattungsbeschreibung hat die Bw. den Auftrag erteilt, ein Wohngebäude im gehobenen Standard um 1,300.000 € zu errichten. In einer nachträglichen Vereinbarung sind die Vertragspartner übereingekommen, dass der Bauherr dem Auftragnehmer für zusätzliche Leistungen auf Grund der Sonderwünsche des Mieters (hierbei handelte es sich um den Stifter) einen zusätzlichen Werklohn in Höhe von 860.000 € zu bezahlen hatte.

Zwischen der Bw. und der Bauunternehmerin ist wie folgt abgerechnet worden:

Pauschalauftragssumme	1,300.000 € (AB 80)
Nachtrag Sonderwünsche	860.000 € (AB 79)
Projektsteuerung	54.000 €
Summe	2,214.000 € (AB 81-99)
20% Ust	442.800 €
Gesamt	2,656.800 €

Das Einfamilienhaus Straße Nr2 ist durch luxuriöse Bauweise und Ausstattung gekennzeichnet: Die Wohnfläche beträgt 450 m<sup>2</sup> (AB 125, Vermerk vom 16.1.2009)

Es verfügt über ein Edelstahlschwimmbecken, einen Innenhof, ein Herrenzimmer, ein Au-Pair-zimmer, eine Ölzentralheizung, mehr als ein Badezimmer, einen Fitnessraum, einen gemauerten Kamin, eine Fußbodenheizung, Fensterschleiergeräte. Die Raumtemperatur ist voreingestellt: Schlafzimmer 22 Grad, Wohnzimmer 24 Grad, Badezimmer 26 Grad, Fitnessraum 22 Grad. Die Entwässerung der Dachflächen erfolgt mit einem Pluvia – System (Bei diesem System wird das Regenwasser angesaugt). Die Oberflächenwässer werden in eine Regenwasserzisterne eingeleitet und das darin gesammelte Regenwasser wird für die Bewässerung der Garten- und Grünflächen verwendet. Das überlaufende Regenwasser wird auf dem Grundstück zur Versickerung gebracht. Das Badewasser wird mittels Ozon-aufbereitungsanlage gereinigt und gefiltert. Im Wohnbereich, Küchenbereich, Ess- und Außenbereich gibt es eine Verkabelung für Lautsprecherboxen (AB 73-77).

Das Baukonzept der Bw. sah von Anfang an vor, dass dieses Wohnhaus Straße Nr2 ohne Durchführung umfangreicher Umbaumaßnahmen in mehrere Wohneinheiten unterteilt werden kann und sodann auf dem Immobilienmarkt an fremde Personen vermietet werden kann (Schreiben der Vertreterin der Bw. vom 2.3.2009, AB 124).

Mit Mietvertrag vom 15.11.2004, abgeschlossen zwischen der Bw. und dem Mieter und Stifter ist für die Zeit ab Übergabe des Mietgegenstandes ein Mietzins i.H. von 4.000 € monatlich exklusive Ust vereinbart worden. Als Zeitpunkt der Übergabe wurde im Mietvertrag vom 15.11.2004 der 31.10.2005 in Aussicht genommen (AB 72). Der Mietgegenstand wurde am 1.11.2005 dem Mieter übergeben (Lagebericht zum Jahresabschluss 2005; AB 80 a). Aufgrund der Sonderwünsche des Mieters, die den Preis für die Errichtung des Gebäudes verteuert hatten, kamen die Bw. und ihr Mieter bereits spätestens am 1.11.2005 mündlich überein, dass ab Übergabe des Mietgegenstandes (ab 1.11.2005) ein Hauptmietzins von 7.000 € + USt pro Monat zu bezahlen war. Daher nahm die Bw. im Jahr 2005 aus der Vermietung des Gebäudes Straße Nr2 14.000 € ein (Überschussermittlung 2005). Die ursprünglich mit Vertrag vom 15.11.2004 vereinbarte Miete von 4.000 € pro Monat ist nie in Vollzug gesetzt worden. Die Mietzinserhöhung von 4.000 € auf 7.000 € bereits ab Beginn der Vermietung wurde am 10.1.2006 auch noch schriftlich vereinbart (AB 71).

Auf Grund des Mietvertrages vom 15.11.2004 verzichtete der Mieter auf die Dauer von 15 Jahren ab Beginn des Mietverhältnisses auf das Recht der ordentlichen Aufkündigung des Mietvertrages (Punkt 2.3. des Mietvertrages). Dennoch wurde der Mietvertrag im August 2010 einvernehmlich aufgelöst, um dem Stifter und dessen Familie eine Übersiedelung nach London zu ermöglichen. Die Bw. fand im Jahr 2010 einen fremden Nachmieter, der allerdings nur noch 5000 € pro Monat als Mietzins bezahlte (Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 27.1.2010; Schreiben der Großbetriebsprüfung vom 27.10.2010).

Der vereinbarte Mietzins setzte sich zusammen aus dem Hauptmietzins, den Betriebskosten und den den Mietgegenstand betreffenden Steuern, Gebühren und öffentlichen Abgaben (Punkte 3.1 und 3.2. des Mietvertrages). Der Mieter verpflichtete sich zusätzlich zur Leistung des Hauptmietzinses, alle auf den Mietgegenstand entfallenden und insbesondere durch dessen Benützung, Betrieb und Verwaltung entstehenden Betriebs- und Nebenkosten, öffentlichen Abgaben und sonstigen Aufwendungen zu bezahlen. Dies betraf auch die Kosten der Hausverwaltung (Punkt 3.4. des Mietvertrages vom 15.11.2004).

Der Mieter übernahm die alleinige Pflicht zur Erhaltung des Mietgegenstandes, auch im Fall ernster Schäden. Der Mieter verpflichtete sich zum Ersatz jedes Schadens, der der Vermieterin aus unsachgemäßer Behandlung des Mietgegenstandes durch den Mieter oder seine Leute entstehen könnte. Der Mieter verpflichtete sich, sämtliche technischen und baulichen

Einrichtungen des Mietgegenstandes selbst zu warten oder durch befugte Gewerbsleute warten zu lassen. Der Mieter erklärte, aus Störungen und Leistungsschwankungen der Versorgungseinrichtungen keine Rechte gegenüber der Bw. abzuleiten. Der Mieter wurde berechtigt, Verbesserungen oder bauliche Änderungen in und am Mietgegenstand auf eigene Kosten vorzunehmen, ohne dass es der Zustimmung der Vermieterin bedurft hätte (Punkt 4 des Mietvertrages vom 15.11.2004).

Für den Fall der Beendigung des Mietverhältnisses wurde vereinbart: Sämtliche vom Mieter durchgeführten baulichen Veränderungen gehen nach Wahl der Vermieterin entschädigungslos in ihr Eigentum über oder ist nach deren Belieben der vorherige Zustand, wie er anlässlich der Übergabe des Mietgegenstandes geherrscht hat, auf Kosten des Mieters wieder herzustellen. § 1097 ABGB findet keine Anwendung (Punkt 6. des Mietvertrages vom 15.11.2004).

2005 sind 623,25 €, 2006 sind 2.412,44 € an Betriebskosten von der Bw. an den Mieter und Stifter weiter verrechnet worden (BP-Bericht).

Der Hauptmietzins von 7000 € + Umsatzsteuer hält einem Fremdvergleich stand ( vgl. AB 68).

### **Beweiswürdigung:**

Zur luxuriösen Bauweise und Ausstattung des Mietobjektes Straße : Im Schreiben vom 10.7.2009 (AB 121) teilte die Vertreterin der Bw. mit, dass eine durchschnittliche Renditebandbreite von 2,5-4,5% bei einer Luxusimmobilie durchaus marktüblich sei. Diese Renditebandbreite werde im gegenständlichen Fall eingehalten. Aus dieser Äußerung folgt, dass die Bw. selbst die Immobilie als Luxusimmobilie ansieht.

Dass die Bw. und ihr Mieter, der Stifter, bereits spätestens am 1.11.2005 vereinbart haben müssen, dass der Hauptmietzins nicht 4.000 € pro Monat, sondern 7.000 € pro Monat betragen sollte, ergibt sich daraus, dass der Stifter tatsächlich ab 1.11.2005 an die Bw. eine monatliche Miete von 7.000 € bezahlt hat (Überschussermittlung der Bw. 2005; Lagebericht zum Jahresabschluss 2005).

Der Hauptmietzins von 7.000 € pro Monat, der durch den Mieter und Stifter vom Beginn des Mietverhältnisses an bezahlt worden ist, hält aus folgenden Gründen einem Fremdvergleich stand:

Berechnung der für angemessen erachteten Miete (vgl. Berechnung der vom Finanzamt für angemessen erachteten Miete AB 68)

Jahresreinertrag + Bodenwertverzinsung (96%)	86.689,31 € (vgl. AB 68)
--	--------------------------

Mietausfallswagnis (2%)	1.806,03 € (vgl. AB 68)
Verwaltung (2%)	1.806,03 € (vgl. AB 68)
Angemessene Miete pro Jahr (100 %)	90.301,37 € (vgl. AB 68)
Instandhaltung 0 %	0
Tatsächliche Miete pro Jahr	84.000 €

Da die tatsächliche Miete von 84.000 € pro Jahr nur unwesentlich von der als angemessen angesehenen Miete von 90.301,37 € abwich, ist die vereinbarte Miete von 84.000 € jährlich als einem Fremdvergleich entsprechend anzusehen.

Entgegen der vorliegenden Berechnung des UFS ermittelte das Finanzamt die aus seiner Sicht angemessene Miete wie folgt (AB 68):

Jahresreinertrag + Bodenwertverzinsung 87%	86.689,31 €
Mietausfallswagnis 2%	1.992,86 €
<b>Instandhaltung 9%</b>	8.967,86 €
Verwaltung 2%	1.992,86 €
Jahresnettokaltmiete	99.642,88 €

Es erscheint nicht als richtig, einen Zuschlag für Instandhaltung anzusetzen, weil der Mieter im Mietvertrag die alleinige Pflicht zur Erhaltung des Mietgegenstandes auch für den Fall ernster Schäden übernommen hat (Punkt 4 des Mietvertrages, AB 72). Daher bestand kein Anlass, die voraussichtlichen Instandhaltungskosten bei der Ermittlung des für angemessen erachteten Hauptmietzinses einfließen zu lassen.

### **Rechtsfolgen:**

Da die Vermietung der Immobilie einem Fremdvergleich standhält, ist sie nicht als Aufwand für die Erfüllung von Zwecken der Bw. anzusehen, die durch die Stiftung vorgeschrieben wurden. Die Tatbestände des § 12 Abs 1 Z 1 KStG und des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG sind daher im ursächlichen Zusammenhang mit der Vermietung der Immobilie Straße nicht erfüllt worden.

Die Vorsteuern 2004-2006, die im Zusammenhang mit der Errichtung und Vermietung der Immobilie Straße an den Stifter standen, sind daher abzugsfähig. Die Entgelte aus der Vermietung dieser Immobilie 2004-2006 an den Stifter unterliegen der Umsatzsteuer. Die

Einnahmen und Ausgaben 2005 und 2006, die im ursächlichen Zusammenhang mit der Vermietung dieser Immobilie an den Stifter standen, unterliegen der Körperschaftsteuer .

### **Bemessungsgrundlagen:**

#### **Umsatzsteuer 2004:**

Umsatz 20%	43.102,68 €	
Umsatzsteuer		8.620,54 €
Vorsteuern		-106.125 €
Gutschrift		-97.504,46 €

Die Verminderung der Vorsteuern um 104.000 € im Zusammenhang mit dem Gebäude Straße laut TZ 1 BP-Bericht wurde rückgängig gemacht.

#### **Umsatzsteuer 2005:**

Umsatz	63.409,36 €	
Umsatz 20%	49.409,36 €	
Umsatzsteuer 20%		9.881,87 €
Umsatz 10%	14.000 €	
Umsatzsteuer 10%		1.400 €
Summe Umsatzsteuer		11.281,87 €
Vorsteuer		-158.540,98 €
Gutschrift		-147.259,11 €

Änderungen verglichen mit dem erstinstanzlichen Bescheid

Umsatz 10% laut Finanzamt	0
Umsatz 10% laut UFS (Straße )	14.000 € (vgl. TZ 2 BP-Bericht)
Vorsteuern laut Finanzamt	2.540,98 €
Erhöhung laut UFS (Straße )	156.000 €
Vorsteuern gesamt	158.540,98 € (vgl. TZ 1 BP-Bericht)

#### **Umsatzsteuer 2006:**

Umsatz	127.785,14 €	
Umsatz 20%	43.785,14 €	
Umsatzsteuer 20%		8.757,03 €
Umsatz 10%	84.000 €	
Umsatzsteuer 10%		8.400 €
Vorsteuer		-187.862,64 €
Gutschrift		-170.705,61 €

Die Minderung des 10%-Umsatzes im Zusammenhang mit der Immobilie Straße laut TZ 2 BP-Bericht war rückgängig zu machen. Die Minderung der Vorsteuern im Zusammenhang mit der Immobilie Straße laut TZ 1 BP-Bericht war rückgängig zu machen.

### **Körperschaftsteuer 2005:**

Einkünfte aus Kapitalverm.	0	
Einkünfte aus Vermietung	37.964,40 €	
Einkommen	37.964,40 €	
KSt 25%		9.491,10 €
Zwischensteuer (§ 13 Abs 3)		136.035,16 €
Einbehaltene Steuerbeträge		-8.087,53 €
KSt 2005		137.438,73 €

Hinweis: für die nächsten Veranlagungsjahre stehen 331.489,05 € als anrechenbare Zwischensteuer zur Verfügung.

Die Korrekturen der Einnahmen 2005 im Zusammenhang mit der Immobilie Straße , die durch das Finanzamt herbeigeführt worden sind, (TZ 3 BP-Bericht), werden hiermit rückgängig gemacht.

### **Körperschaftsteuer 2006:**

Eink. aus Kapitalvermögen	0	
Einkünfte aus Vermietung	50.571,42 €	
Sonstige Einkünfte	53.663,88 €	

Einkommen	104.235,30 €	
KSt 25%		26.058,83 €
Zwischensteuer § 13 Abs 3		27.795,59 €
Körperschaftsteuer		53.854,42 €
Einbehaltene Steuerbeträge		-4.189,20 €
		49.665,22 €

Hinweis: Für die nächsten Veranlagungsjahre stehen 359.284,64 € als anrechenbare Zwischensteuer zur Verfügung.

Die Korrekturen der Einnahmen 2006 im Zusammenhang mit der Immobilie Straße , die durch das Finanzamt herbeigeführt worden sind, (TZ 3 BP-Bericht), werden hiermit rückgängig gemacht.

Klagenfurt am Wörthersee, am 1. Juni 2012