

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter über die als Beschwerde zu erledigende Berufung der Beschwerdeführerin, vertreten durch Mag. P. Russold SteuerberatungsGmbH, 8605 Kapfenberg, Grazer Straße 21, vom 30. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. Juli 2009 betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2007 sowie Körperschaftsteuer 2006 und 2007 zu Recht erkannt:  
Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### A. Allgemeines

Die Beschwerdeführerin ist eine im Jahr 1999 von EF errichtete und mit einem Stiftungsvermögen von einer Million Schilling (umgerechnet 72.672,83 Euro) ausgestattete Privatstiftung. Zweck der Stiftung ist laut Stiftungsurkunde (Notariatsakt vom 22. April 1999) die standesgemäße und auf Dauer gerichtete Versorgung der jeweils Begünstigten, insbesondere durch Gewährung von Geld- und Sachleistungen sowie die wirtschaftliche Sicherung und Werterhaltung des eingebrachten Stiftungsvermögens durch dessen Verwaltung unter Einschluss von Änderungen durch Veräußerung und anderweitige Neuveranlagung. Begünstigte sind die Familienmitglieder, wobei die nähere Bestimmung der Begünstigten in der Stiftungszusatzurkunde erfolgt. Die Beschwerdeführerin ist auch Gesellschafterin der EF-GmbH (in der Folge: GmbH).

Mit Kaufvertrag vom 30. April 1999 bzw. 3. Mai 1999 erwarb die Beschwerdeführerin eine 47.781 m<sup>2</sup> große Liegenschaft mit dem sich darauf befindlichen Gebäude mit der Adresse H\*\*\*\*\*18. Mit Mietvertragsurkunde vom 4. August 2000 vermietete die

Beschwerdeführerin die Liegenschaft samt dem inzwischen umgebauten und mit einem Außenpool ausgestatteten Gebäude zu Wohnzwecken an EF.

In den Jahren 2005 bis 2007 errichtete die Beschwerdeführerin in unmittelbarer Nähe zu dem Gebäude ein Wohnhaus mit der Adresse H\*\*\*\*\*20, das sie laut Mietvertragsurkunde vom 7. August 2009 ab 1. Juni 2006 zu Wohnzwecken an SM (Tochter von EF) und TM (Schwiegersohn von EF) vermietete. Als monatliches Nutzungsentgelt sind 1.181,81 Euro als vereinbart ausgewiesen.

Strittig ist, ob die Vermietungstätigkeit der Beschwerdeführerin bezüglich des neu errichteten Gebäudes umsatz- und ertragsteuerlich beachtlich ist.

## B. Verfahrensablauf

### 1. Außenprüfung

Mit Prüfungsauftrag vom 07.05.2009 führte die belangte Behörde bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer 2004 bis 2007 durch.

Im Zuge dieser Außenprüfung errechnete der Prüfer die Kosten im Zusammenhang mit der Vermietung des Gebäudes mit rund 660.000 Euro, wobei er folgende Kosten berücksichtigte (siehe die Aufstellung "AK Haus H\*\*\*\*\*20"):

- Anteil am Grund und Boden im Betrag von 134.200 Euro;
- Anschaffungskosten 2005 laut Buchhaltung im Betrag von 104.258 Euro zuzüglich Umsatzsteuer;
- Anschaffungskosten 2006 laut Buchhaltung im Betrag von 116.653 Euro zuzüglich Umsatzsteuer;
- Rechnung der P-GmbH (im Aufwand der GmbH) im Betrag von brutto 168.033 Euro (richtig: 158.033 Euro);
- Rechnung der S-AG (im Aufwand der GmbH) im Betrag von brutto 39.070 Euro;
- Kosten für GWH-Installationen im Betrag von 50.000 Euro;
- Kosten für Elektroinstallationsarbeiten im Betrag von 10.000 Euro;
- Kosten für Malerarbeiten im Betrag von 10.000 Euro;
- Kosten für Verfliesung und Bodenverlegung im Betrag von 10.000 Euro;
- Kosten für Tiefenbohrung im Betrag von 15.000 Euro;
- Kosten für Dachdeckung: 15.000 Euro.

In der Folge versagte der Prüfer der Beschwerdeführerin die steuerliche Anerkennung der Vermietungstätigkeit und nahm folgende Kürzungen vor (Beträge in Euro):

Jahr	Entgelte 20%	Entgelte 10%	Vorsteuer	Einkünfte V+V
2004			640,00	
2005			21.323,96	
2006	1.050,00	4.862,55	20.592,20	1.190,58

2007	1.800,00	14.127,27	1.258,20	10.073,49
------	----------	-----------	----------	-----------

Zur Begründung führt der Prüfer im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung aus (siehe Tz. 1 ):

*Die Errichtung u. anschließende Vermietung an Familienangehörige fällt nicht in den unternehmerischen Bereich der Stiftung und ist daher nicht dem Betriebsvermögen der Stiftung sondern dem steuerneutralen Vermögen zuzurechnen.*

*Ein nach den Wünschen des Stifters oder seiner Angehörigen errichtetes Haus verliert nicht deshalb den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG, weil der Abgabepflichtige der privaten Nutzung des Wohnhauses zivilrechtlich einen Bestandrechtstitel zugrunde legt. Dies umso mehr, als zwischen Privatstiftung und begünstigten Stifter bzw. Angehörigen von vornherein eine besondere Nähebeziehung besteht. Rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, Aufwändungen für den Haushalt der St.pfl. oder seine Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, sind steuerlich unbeachtlich. Dies gilt auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten.*

## 2. Angefochtene Bescheide

Mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 16. Juli 2009 setzte die belangte Behörde die streitgegenständlichen Abgaben im wiederaufgenommenen Verfahren wie folgt neu fest:

Abgabe und Zeitraum	Abgabenbetrag	Nachforderung/Gutschrift
Umsatzsteuer 2004	683,52	640,00
Umsatzsteuer 2005	1.888,82	21.323,96
Umsatzsteuer 2006	-671,96	19.895,94
Körperschaftsteuer 2006	-1.581,24	0,00
Umsatzsteuer 2007	-316,18	-514,52
Körperschaftsteuer 2007	2.482,88	-153,40

## 3. Berufung

Dagegen wendet sich die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter nach Fristverlängerung mit Berufungsschreiben vom 30. Oktober 2009 und beantragt die steuerliche Anerkennung der Vermietung des Gebäudes H\*\*\*\*\*20 sowie die Abgabenfestsetzung laut der näheren Darstellung im Berufungsschreiben. Zur Begründung wird vorgebracht:

*[Seite 2 des Berufungsschreibens]*

### 1 Sachverhalt

#### 1.1 Ausgangslage

*Die [Beschwerdeführerin] wurde durch den Notariatsakt vom 22.4.1999 durch den Stifter EF gegründet.*

*Der Zweck der Stiftung ist unter anderem die wirtschaftliche Sicherung und Werterhaltung des eingebrachten Stiftungsvermögens durch dessen Verwaltung unter Einschluss von Änderungen durch Veräußerung und anderwärtige neue Veranlagung, sei es auch durch Einbringung in andere Stiftungen oder in juristische Personen im Wege deren Errichtung oder Beteiligung an solchen juristischen Personen, jedoch unter genügender Wahrung des Stiftungszweckes. Der Stiftungszweck "Sicherung und Werterhaltung" schließt einen allenfalls zur Erreichung der übrigen Stiftungszwecke erforderlichen Verbrauch des Stiftungsvermögens nicht aus.*

*Die [Beschwerdeführerin] ist bucherliche Alleineigentümerin der Liegenschaft [...], auf der das berufsgegenständliche Objekt H\*\*\*\*\*20 in den Jahren 2005 bis 2007 errichtet wurde. Das Mietobjekt ist ein selbständiges Haus, an welchem zwei Garagenboxen angebaut sind. Die angefallenen Herstellungskosten wurden im Rechnungswesen der Stiftung erfasst und die Vorsteuer geltend gemacht. Die Herstellungskosten betrugen EUR 230.131,24. Die Errichtung wurde aus Eigenmitteln finanziert, es fielen daher keine Fremdfinanzierungskosten an.*

*In der Folge wurde dieses Objekt an die Eheleute TM und SM mit Beginn Juni 2006 vermietet. Zu diesem Zweck wurde auch ein Mietvertrag zwischen der [Beschwerdeführerin] und den Ehegatten TM und SM abgeschlossen. In diesem wurde vereinbart, dass der monatliche Mietzins insgesamt brutto EUR 1.300,-- beträgt, wovon EUR 1.120,-- inkl. 10 % USt auf das Wohnhaus entfallen und EUR 180,-- inkl. 20 % USt auf die ebenfalls mitvermietete Einrichtung. Ebenso vereinbart wurde, dass die Betriebskosten von den Mietern zu tragen sind. Diese Miete wurde auch von den Mietern an den Vermieter bezahlt und wurde diese ebenfalls im Rahmen der Überschussrechnung in der Körperschaftsteuererklärung 2006 und 2007 erfasst. Das Mietverhältnis ist bis zum heutigen Tage aufrecht und der Mietzins ebenso wie die Betriebskosten wurden und werden laufend bezahlt.*

*Die [Beschwerdeführerin] hält u. a. eine 90%ige Beteiligung an der [EF-GmbH].*

## *1.2 Betriebsprüfung der [EF-GmbH]*

*Im Jahr 2008 erfolgte eine Betriebsprüfung bei der [EF-GmbH], StNr. [...], für den Zeitraum 2004 - 2007. Die Schlussbesprechung hat am 6.7.2009 stattgefunden.*

*[Seite 3 des Berufungsschreibens]*

*Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wird auf Seite 5 folgendes ausgeführt:*

### *Tz. 8 Forderung [Beschwerdeführerin]*

*Die bisher in der GmbH als Aufwand verbuchten Beträge stellen Errichtungskosten H\*\*\*\*\*20 der [Beschwerdeführerin] dar und sind und sind daher folgende Forderungsposten an die Stiftung einzustellen:*

2005/06: EUR 158.033,-- (Rechnung [P-GmbH])

2006/07: EUR 81.070,-- (Rechnung [S-AG] und GWH-Installation)

Der Ansatz "Forderung [Beschwerdeführerin]" lt. BP zum 31.3.2007 beträgt EUR 239.103,--.

Die steuerlichen Auswirkungen dieser Feststellungen waren zum einen eine Hinzurechnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb in der Höhe von EUR 131.694,17 für das Jahr 2006 bzw. EUR 67.558,33 für das Jahr 2007 sowie zum anderen eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer (20 % Normalsteuersatz) in der Höhe von EUR 131.694,17 für das Jahr 2006 bzw. EUR 67.558,33 für das Jahr 2007.

Die Rechnung der Firma [P-GmbH] betraf die Errichtung des Rohbaus des Objekts H\*\*\*\*\*20 und betrug brutto EUR 158.033,--. Die Rechnung der Firma [S-AG] betraf die Herstellung der Außenanlagen und betrug brutto EUR 39.070,68. Die Position GWH-Installation betraf die Lieferung von Installationsmaterial und der Montage der Heizungstechnik und betrug diese brutto EUR 42.000,--. Diese wurden somit im Zuge der Betriebsprüfung an die [Beschwerdeführerin] weiterverrechnet.

### 1.3 Auswirkungen der Betriebsprüfung bei der [EF-GmbH] auf die [Beschwerdeführerin]

Die oben angeführten Feststellungen der Betriebsprüfung bei der [EF-GmbH] hat auf die [Beschwerdeführerin] folgende Auswirkungen:

Körperschaftsteuer:

Bei den Errichtungskosten für das Objekt H\*\*\*\*\*20 sind die Weiterverrechnungen der [P-GmbH], der [S-AG] und der [EF-GmbH] im Gesamtausmaß von EUR 199.252,50 netto zusätzlich zu aktivieren. Dadurch ändert sich in der Folge auch die Abschreibung für die Jahre 2006 und 2007. Das Anlagenverzeichnis der berufungsgegenständlichen Vermietung liegt bei. Im Detail ändert sich die Absetzung für Abnutzung wie folgt:

	2006	2007
Absetzung für Abnutzung vor BP	4.572,08	5.024,08
Absetzung für Abnutzung NEU	9.803,32	10.780,32
Absetzung für Abnutzung Differenz	5.231,24	5.756,24

[Seite 4 des Berufungsschreibens]

Die anderen Positionen der Überschussrechnung, insbesondere die Mieteinnahmen, bleiben dadurch unverändert.

Zusammenfassend können die Auswirkungen der Betriebsprüfung im Bereich der Körperschaftsteuer wie folgt zusammengefasst werden:

	2006	2007

<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor BP</i>	1.190,58	10.073,49
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach BP</i>	-4.040,66	4.317,25
<i>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Differenz</i>	-5.231,24	-5.756,24

Die berichtigten Überschussrechnungen für die Vermietung des Objektes H\*\*\*\*\*20 sind dieser Berufung ebenso beigelegt, wie die Überschussrechnung des betreffenden Objekts für das Jahr 2008.

Umsatzsteuer:

Aus den zusätzlichen Errichtungskosten stehen der [Beschwerdeführerin] für die vorliegenden Rechnungen der [EF-GmbH] zusätzliche Vorsteuern für die Jahre 2005 bis 2007 zu. Die betreffenden Rechnungen für die zusätzlichen Errichtungskosten sind dieser Berufung ebenfalls beigelegt.

Im Detail lässt sich dies wieder wie folgt darstellen:

	2005	2006	2007
Vorsteuer vor BP	22.062,22	24.410,29	4.537,59
Vorsteuer aus zusätzl. Errichtungskosten	26.338,83	6.511,78	7.000,00
Vorsteuer Gesamt	48.401,05	30.922,07	11.537,59

Im Bereich der Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage können sich dadurch naturgemäß ebenfalls keine Änderungen ergeben, da die Miete vereinbarungsgemäß bezahlt worden ist.

#### 1.4 Betriebsprüfung [Beschwerdeführerin]

Im Zuge der Betriebsprüfung bei der [EF-GmbH] wurde vom zuständigen Prüfer die Prüfung auch auf die [Beschwerdeführerin] ausgedehnt. Diese Prüfung wurde ebenfalls mit Schlussbesprechung vom 6.7.2009 abgeschlossen und führte nun zu den berufungsgegenständlichen Bescheiden. Die Betriebsprüfung bei der [Beschwerdeführerin] hat die Auswirkungen der Feststellungen bei der Betriebsprüfung bei der [EF-GmbH] ignoriert. Vielmehr wurde die Vermietung des Objekts H\*\*\*\*\*20 zur Gänze als steuerlich unbeachtlich angesehen.

[Seite 5 des Berufungsschreibens]

Im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung ist die Begründung dafür enthalten und lautet wie folgt:

"Die Errichtung und anschließende Vermietung an Familienangehörige fällt nicht in den unternehmerischen Bereich der Stiftung und ist daher nicht dem Betriebsvermögen

*der Stiftung sondern dem steuerneutralen Vermögen zuzurechnen. Ein nach den Wünschen des Stifters oder seiner Angehörigen errichtetes Haus verliert nicht deshalb den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 EStG weil der Abgabenpflichtige die private Nutzung des Wohnhauses zivilrechtlich einem Bestandstitel zugrunde liegt. Dies umso mehr, als zwischen Privatstiftung und begünstigtem Stifter bzw. Angehörigem von vorn herein eine besondere Nähebeziehung besteht. Rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, Aufwendungen für den Haushalt der Steuerpflichtigen oder seiner Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, sind steuerlich unbeachtlich. Die gilt auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten."*

*Darüber hinaus waren keine weiteren steuerlichen Feststellungen enthalten.*

*Die Konsequenz daraus war, die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges in der Höhe von EUR 43.814,36 betreffend der Errichtungskosten für das Haus H\*\*\*\*\*20 sowie die Verminderung der positiven Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2006 und 2007 auf EUR 0,--.*

## **2 Berufungsbegründung**

### **2.1 Unternehmereigenschaft**

*Gemäß § 2 Abs 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt, das 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. Davon ausgenommen ist gemäß § 2 Abs 5 Z 2 UStG eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt. Die Fähigkeit Unternehmer zu sein, besitzt jedes Gebilde, das als solches Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn erbringt. Die Unternehmerfähigkeit ist weder mit einem bestimmten zivilrechtlichen Status noch mit einer bestimmten Rechtsform verknüpft, sodass alle Körperschaften Unternehmer im Sinne des UStG sind, soweit sie durch Leistungen an Dritte im Wirtschaftsleben in Erscheinung treten (vgl. Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, Kommentar zum UStG, § 2, RZ 10). Leistungserbringung allein gegenüber den Gesellschaftern bzw. Mitgliedern im Fall von Kapital- und Personengesellschaften bzw. Vereinen ist bereits ausreichend. Dies muss umso mehr bei Privatstiftungen gegenüber ihren Begünstigten gelten, da letztere nicht einmal eine Gesellschafter- bzw. Mitgliederstellung oder gar Eigentümerposition haben, wobei über dies regelmäßig kein Rechtsanspruch auf Effektivierung der in der Stiftungsurkunde bzw. Stiftungszusatzurkunde vorgesehenen Zuwendungen besteht.*

*Bei fremdüblich ausgestalteter Vermietung durch juristische Personen an deren Eigentümer, Organe oder - im Fall von Privatstiftungen - Begünstigte ist diese Personenidentität weder steuerlich noch zivilrechtlich gegeben (vgl. Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, Kommentar zum UStG, § 12, RZ 265).*

*Bei der Immobilienvermietung ist deshalb grundsätzlich die Unternehmereigenschaft im Sinne des UStG in vollem Umfang gegeben.*

*Die gewerbliche oder berufliche d. h. unternehmerische Tätigkeit kann in jeder auf nachhaltige Einnahmenerzielung gerichteten Vermietungstätigkeit bestehen, wobei für die umsatzsteuerliche Beurteilung dieser laufenden Tätigkeit der Privatstiftung die allgemeinen Bestimmungen des UStG gelten.*

*Soweit die Privatstiftung im Zusammenhang mit ihrer unternehmerischen Tätigkeit umsatzsteuerpflichtige Vorleistungen in Anspruch nimmt, kann sie unter den Voraussetzungen des § 12 UStG auch einen Vorsteuerabzug geltend machen. Kein Vorsteuerabzug besteht gemäß § 12 Abs 2 Z 1 lit. a UStG bei Privatstiftungen wie bei anderen Körperschaften - nur für jene Ausgaben bzw. Aufwendungen, die nicht mit der unternehmerischen, das heißt hier vermietenden Tätigkeit, in Zusammenhang stehen oder die überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne der §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1-5 KStG sind.*

*Vermietet eine Privatstiftung ihre Immobilie zu fremdüblichen Bedingungen, ermöglicht dies der als Bauherr auftretenden Privatstiftung den Vorsteuerabzug von den Herstellungskosten ihrer Immobilie.*

## **2.2 Nichtanwendbarkeit des § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG**

*In ihrer Begründung verweist die Abgabenbehörde auf den § 20 EStG. Jedoch ist § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG und der darauf basierende Ausschluss vom Vorsteuerabzug bei Privatstiftungen unanwendbar, da diese beiden Normbestände des EStG bei Körperschaften generell nicht vorgesehen sind und § 12 Abs 1 Z 1-5 KStG eine abschließende Verweisungsnorm darstellt (lex specialis) und § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG keiner für juristischen Personen relevanten Norm zur "Rechterheblichkeit" verhelfen kann, da die Frage der ertragsteuerlichen Nichtabzugsfähigkeit definitionsgemäß eine rein ertragssteuerliche ist.*

## **2.3 Liebhaberei**

*Nach Art 4 Abs 1 und 2 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie (77/388/EWG) ist jede wirtschaftliche Tätigkeit - unabhängig von der tatsächlichen Erzielung eines Gesamtüberschusses - unternehmerisch und berechtigt somit den Vermieter zum Vorsteuerabzug. Wirtschaftlich sind nur solche nachhaltige Tätigkeiten, welche auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sind.*

*Gemäß § 6 Liebhaberei-VO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs 2 Liebhaberei-VO vorliegen. Demzufolge ist Liebhaberei dann anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten resultieren ("kleine Vermietung"). Hinsichtlich der kleinen Vermietung muss innerhalb eines Zeitraums von 20 Jahren, längstens innerhalb von 23 Jahren ab dem erstmaligen*

Anfall von Aufwendungen ein Totalüberschuss zu erwarten sein, damit keine Liebhaberei vorliegt. Die

[Seite 7 des Berufungsschreibens]

Frage, ob Liebhaberei vorliegt, ist für Zwecke der Umsatzsteuer sofort zu entscheiden (vgl. Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG Kommentar, § 2 RZ 300).

Im vorliegenden Fall können für die Beantwortung dieser Frage die Überschussrechnungen für die Jahre 2006 bis 2008 herangezogen werden, woraus ersichtlich ist, dass in diesen drei Jahren bereits ein Gesamtüberschuss von EUR 2.372,16 erwirtschaftet worden ist. Daher ist aus den bislang vorliegenden Tatsachen schon ersichtlich, dass keine Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne vorliegen kann.

Dass auch die objektive Ertragsfähigkeit der Vermietung in Zukunft besteht, ist aus der beiliegenden Prognoserechnung ersichtlich. Dieser Prognoserechnung zufolge ergibt sich nach 20 Jahren ein Gesamtüberschuss von EUR 104.560,--.

Die Bruttorendite kann ebenfalls für die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt oder nicht, herangezogen werden. Sie rechnet sich nach der Formel "jährliches Mietentgelt pro m<sup>2</sup>/Errichtungskosten pro m<sup>2</sup>". Im vorliegenden Fall errechnet sich eine Bruttorendite von 3,23% (46,73/1.1445,19). Zu vergleichen ist das Verhältnis dieser jährlichen Bruttorendite mit dem Zinsenaufwand für ein allenfalls aufgenommenes Darlehen. Da die Errichtung aber nicht fremdfinanziert wurde, sondern aus Eigenmitteln der Stiftung, kann dadurch auch kein Fremdfinanzierungszinssatz zur Anwendung kommen. Lediglich ein Vergleich mit einer Alternativveranlagung wäre im gegenständlichen Fall möglich. Aber angesichts der Performance der internationalen Finanzmärkte in den letzten Jahren, wird es schwer sein, passende Vergleichsobjekte zu finden, die eine positive Rendite erzielt haben. Da die Bruttorendite im gegenständlichen Fall jedenfalls positiv ist, ist auch hier nicht von einer Liebhaberei auszugehen.

## 2.4 Fremdüblichkeit

Dass diese Vermietung unter fremdüblichen Bedingungen erfolgt, ist auch aus dem vereinbarten Mietzins ableitbar, sonst könnte nicht schon nach drei Jahren ein Totalüberschuss und nach 20 Jahren ein prognostizierter Gesamtüberschuss von EUR 104.560,-- vorliegen.

Des Weiteren liegt ein schriftlicher Mietvertrag vor, welcher fremdübliche Konditionen und Vereinbarungen enthält. Die Höhe des vereinbarten Mietzinses ist ebenfalls in Anbetracht der Lage (Kapfenberg) als fremdüblich zu beurteilen.

## 2.5 Stiftung, Stifter und nahe Angehörige

Die Stiftung ist eine juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit. Aufwendungen für den Haushalt und die Lebensführung (der Stiftung) können also schon begrifflich schwer vorliegen. Eine Einstufung von Aufwendungen, die die Stiftung tätigt, als solche für Haushalt und Lebensführung setzt daher voraus, dass diese Aufwendungen in

wirtschaftlicher Betrachtungsweise oder unter Anwendung der Missbrauchsbestimmungen steuerlich nicht der Stiftung sondern dem Stifter zugerechnet werden.

[Seite 8 des Berufungsschreibens]

Die vom VwGH nicht im Betriebsvermögen und auch nicht dem Unternehmen zugeordneten Fälle der Nutzung von Immobilien durch den Gesellschafter erfassten stets Fälle ohne jegliche bzw. ohne angemessene Einnahmenerzielung (vgl. VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091).

Nach der EuGH Rechtsprechung (RS "Enkler" C-230/94 vom 26.9.1996) ist bei Gegenständen, die sich der Art nach sehr wohl für die Verwendung zu wirtschaftlichen als auch privaten Zwecken eignen, nach den konkreten Umständen seiner Nutzung zu prüfen, ob der Gegenstand tatsächlich zur nachhaltigen Einnahmenerzielung verwendet wird. Dazu kann ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen jemand den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine geeignete Methode sein. Auch in diesem Fremdvergleich kommt man zu dem Ergebnis, dass das Objekt H\*\*\*\*\*20 zur nachhaltigen Einnahmenerzielung angeschafft wurde.

Auch ein "nach den Wünschen des Stifters oder seiner Angehörigen errichtetes Haus" ist für die Beantwortung der Frage, ob die Immobilie zur Erzielung von Einnahmen angeschafft bzw. hergestellt wurde, ebenfalls danach zu untersuchen. Hinzukommt außerdem, dass sich die Abgabenbehörde auch in keiner Weise zur Frage geäußert hat, warum dieses Haus den Wünschen des Stifters oder seiner Angehörigen entsprechen soll.

Zusammenfassend lässt sich daher festhalten, dass die [Beschwerdeführerin] Unternehmer im Sinne des UStG ist, da die Vermietung keine Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung darstellt, und zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

#### 4. Ergänzende Ermittlungen der belangten Behörde

Mit Schreiben der belangten Behörde vom 5. September 2011 erging ein Ergänzungsersuchen an die Beschwerdeführerin, und zwar mit folgendem Inhalt:

[Seite 1 des Schreibens der belangten Behörde vom 5. September 2011]

Der Verwaltungsgerichtshof hatte unlängst, am 7. Juli 2011, unter ZI. 2007/15/0255 über einen Sachverhalt zu entscheiden, welcher dem vorliegenden in den wesentlichen Elementen - der Vermietung einer Liegenschaft durch eine Privatstiftung an Begünstigte - entspricht. Das Finanzamt beabsichtigt die im Anlassfall noch ausständige Berufungserledigung nach jenen Kriterien auszurichten, die für das Höchstgericht maßgebend waren.

In diesem Zusammenhang ist aus Sicht des Sachbearbeiters leider festzustellen, dass trotz durchgeföhrter Betriebspprüfung noch zu sehr vielen Sachverhaltsumständen keine aktenkundige Klarheit besteht. Es ergeht daher die Bitte um Beantwortung der folgenden Fragen bzw. um Nachreichung von Beweismitteln.:

## 1. Fragen zu dem vermieteten Objekt

*Grund u. Boden:*

*Aus dem Mietvertrag vom 7.8.2009 ist ersichtlich, dass die [Beschwerdeführerin] die Liegenschaft [...], im Ausmaß von 47.478 m<sup>2</sup> vermietet. Darin ist die Baufläche (Gebäude) mit 769 m<sup>2</sup> enthalten. Aus dem Grundbuch ist weiters zu entnehmen, dass die [Beschwerdeführerin]*

*[Seite 2 des Schreibens der belangten Behörde vom 5. September 2011]*

*diese Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 3.5.1999 erworben hat. Es ergeht das Ersuchen dem Finanzamt den bezeichneten Kaufvertrag zu Einsichtnahme vorzulegen.*

*Gebäude:*

*Zu der Grundbucheinlage zählen zwei Gebäude, u.zw. die Objekte "H\*\*\*\*\*18" und "H\*\*\*\*\*20". Nach dem Wortlaut des Mietvertrages wird nur das Objekt "H\*\*\*\*\*20" vermietet und die Gartenbenutzung erlaubt.*

*Welchen Zwecken dient demnach das Objekt "H\*\*\*\*\*18"?*

*Sind die landwirtschaftlich genutzten Flächen (42.416 m<sup>2</sup>) und der Wald (773 m<sup>2</sup>) von der Nutzung durch die Mieter demnach ausgenommen, sodass sich die Nutzungsrechte auf die begrünten Bereiche (2.313 m<sup>2</sup>) und auf die sonstigen Flächen (1.207 m<sup>2</sup>) beschränken?*

*Dürfen auch Grundstückseinrichtungen, wie beispielsweise ein im Jahre 2000 errichtetes Edelstahlschwimmbecken, verwendet werden? Was ist unter dem Begriff "Gartenbenutzung" konkret zu verstehen?*

## 2. Fragen zur Bauplanung und Durchführung:

*Nach der - ha. nur äußerst fragmentarisch vorhandenen - Aktenlage wurde das Wohnhaus mit der Bezeichnung "H\*\*\*\*\*20" in der Zeit von 2005 bis 2007 errichtet. Den übermittelten Rechnungen zufolge scheint die Privatstiftung nur in Einzelfällen Professionisten, sonst aber die Fa. [EF-GmbH] (als Generalunternehmer?) beauftragt zu haben.*

*Es ergeht in diesem Zusammenhang das Ersuchen um*

- a. Erläuterung, wer mit der vorangehenden Planung des Objektes beauftragt wurde;*
- b. Vorlage der Baupläne und der Einreichdokumente im Bauverfahren;*
- c. Vorlage der Verträge zwischen der [Beschwerdeführerin] und der Fa. [EF-GmbH], welche Grundlage für die spätere Rechnungslegung an die [Beschwerdeführerin] waren (Auftragsvergabe);*
- d. Vorlage sämtlicher Beschlüsse des Stiftungsvorstandes (bzw. ggf. auch die Zustimmung durch den Beirat), mit welchen über das Bauvorhaben (hinsichtlich seiner grundsätzlichen Durchführung, seiner Zulässigkeit, Größenordnung und Konzept, Anbotseinhaltung, Auswahl, Auftragsvergabe, etc.) entschieden wurden.*

### **3. Frage zu den Herstellungskosten:**

*Zu den Herstellungskosten liegen nach der Aktenlage völlig unterschiedliche Angaben vor: Aufgrund der Anlagenverzeichnisse zum 31.12.2006 und 31.12.2007 hätten diese € 213.336,09 bzw. € 213.842,10 betragen (AfA € 3.213,99 bzw. € 6.879,98). Der Berufungsschrift zufolge wären nun € 199.252,50 hinzuzuaktivieren gewesen (aus dem Prüfungsbericht AB-Nr. 121036/09 nicht ersichtlich). Demzufolge müsste nun der Bilanzwert des Gebäudes zum 31.12.2006 € 412.588,59 betragen (dies entspricht wiederum nicht dem der Berufung beigefügten Anlagenverzeichnis). In einer vom Prüfer angeforderten Stellungnahme werden aber die Anschaffungskosten gar mit € 700.000,- beziffert (vgl. die Beilage). In einer in der Rechtsmittelschrift enthaltenen Übersicht werden die Afa-Beträge vor Bp mit € 4.572,08 bzw. € 5.024,08 bzw. die Afa-Beträge nach Bp mit € 9.803,32 bzw. € 10.780,32 angegeben. All diese Beträge sind von hier aus nicht nachvollziehbar.*

*Das Finanzamt ersucht daher um eine nochmalige genaueste Auflistung aller Herstellungskosten für die Berufsjahre und deren Auswirkung auf die Abschreibungsbeträge der einzelnen Veranlagungsjahre.*

*Gleichzeitig ergeht die Bitte um Nachweisführung, dass sämtliche Teilbeträge der Herstellung - d.h., insbesondere die nachträglich hinzuaktivierten - tatsächlich von der [Beschwerdeführerin] selbst bezahlt bzw. von ihr jedenfalls wirtschaftlich getragen wurden. Soweit Herstellungskosten vom Stifter, Begünstigten oder diesen Personenkreisen nahestehenden Gesellschaften getragen wurde, sollte dies deutlich offengelegt werden. Auch ersucht das Finanzamt in diesem Zusammenhang um Vorlage von bestehenden Verträgen über Fremdmittelfinanzierungen, soweit davon das Vermietungsobjekt berührt ist.*

*[Seite 3 des Schreibens der belangten Behörde vom 5. September 2011]*

### **4. Fragen zum Mietvertrag, zum Mietentgelt:**

*Mit Juni 2006 wurde das Objekt H\*\*\*\*\*20 an die Familienmitglieder vermietet. Über diese Vermietung liegt ein Kaufvertrag vom 7.8.2009 über einen monatlichen Mietzins von € 1.300,- (brutto) vor, wovon ein Nettoanteil von € 1.018,18 auf das Objekt selbst und ein weiterer Betrag von € 150,- auf das mitvermietete Inventarium entfallen soll.*

*Zu diesem Faktum ersucht das Finanzamt um*

- a. Bekanntgabe, weshalb der Mietvertrag erst drei Jahre nach Bezug des Mietobjektes in Schriftform zu Papier gebracht wurde;*
- b. belegmäßigen Nachweis, dass in der Zeit von Juni 2006 bis Juli 2009 Miete laufend in eben jener Höhe geleistet wurde, wie danach schriftlich festgelegt;*
- c. Mitteilung, wie der Wert für die "Gartenbenützung" im Mietzins berücksichtigt wurde;*

d. eingehende Begründung unter Zugrundelegung anerkannter Berechnungsmethoden, weshalb ein monatlicher Mietzins von € 1.300,- für sachgerecht gehalten wurde und den Fremdüblichkeitsgrundsätzen entspricht;

e. Vorlage aller Beschlüsse des Stiftungsvorstandes, die die Vermietung des Objektes (Beginn, wesentliche Vertragsbestandteile, Mieter, Mietengelt, Mietdauer, etc.) betreffen.

Da die Mieter den Vertrag von sich aus innerhalb einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Jahres gerichtlich aufkündigen können (Kündigungsverzicht auf 20 Jahre besteht nur seitens der Vermieterin), wäre für das Finanzamt auch eine Erläuterung von Bedeutung, was mit dem Mietgegenstand im Falle einer derartigen Kündigung geschehen würde (Einnahmenorientierung außerhalb des Familienkreises).

## 5. Sonstiges:

Es wird abschließend ersucht, soweit dies aus do. Sicht zielführend erscheint, sowohl zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 7.7.2011, 2007/15/0255, als auch zu der dem Vorhalt beigelegten Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 25.1.2010 ausführlich Stellung zu nehmen.

In der dem Vorhaltschreiben beigelegten Stellungnahme vom 25. Jänner 2010 führt der Prüfer zur Berufung aus:

### 2. Sachverhaltsdarstellung

Der Zweck der [Beschwerdeführerin] liegt lt. Stiftungsurkunde grob umschrieben in der Sicherung und Erhaltung der Wohn- und Ausbildungsbedürfnisse der Familienmitglieder des Stifters EF. Dazu zählen laut letzter Neufassung der Urkunde vom 13.3.2007 neben Gattin und Kinder nunmehr auch die Enkelkinder und Schwiegersohn. Das Stiftungsvermögen umfasst mittlerweile eine ca. 7,5 ha große Liegenschaft mit 2 luxuriösen Einfamilienhäusern. Weiters hält die PS 90% Anteile an der [EF-GmbH]. Die beiden Einfamilienhäuser haben die Anschrift H\*\*\*\*\*18 und H\*\*\*\*\*20 in Kapfenberg. Das Objekt H\*\*\*\*\*20 (Wohnsitz der Tochter samt Familie) wurde in den Prüfungsjahren errichtet und vom Prüfer dem außerbetrieblichen Bereich zugeordnet. Dagegen richtet sich nun die Berufung. Der Berufungswerber versucht, Unternehmereigenschaft und Einkunftsquelle dieses Objekts im betrieblichen Bereich innerhalb der Privatstiftung darzulegen.

### 3. Stellungnahme

#### 3.1. Unternehmereigenschaft

Das Objekt H\*\*\*\*\*20 wurde nach den Wohnbedürfnissen der Tochter des Stifters SM (und Familie) errichtet. Tochter SM suchte sich im Internet "ihr Traumhaus" aus - der Bau erfolgte dementsprechend. Fam. M war auch bei Anbotseinhaltung, Kostenermittlung, Auftragsvergabe, Bauüberwachung voll eingebunden. Das EFH dient nunmehr lediglich der Befriedung privater Wohnbedürfnisse des Stifters bzw. seiner nahen Angehörigen und wird auch in Zukunft nicht an fremde Dritte vermietet werden. Die Tätigkeit der Stiftung besteht aus USt-rechtlicher Sicht nur darin, dem Stifter bzw. dessen Tochter u. Familie

*das Haus nach Fertigstellung zu ausschließlich privaten Wohnzwecken zur Verfügung zu stellen. Das Gebäude befindet sich somit nicht im Unternehmensbereich der Stiftung, vielmehr liegen Kosten der privaten - und somit nicht abzugsfähigen - Lebensführung vor und daher ist ein Vorsteuerabzug von den u.a. Investitionsaufwendungen nicht möglich. Analog dazu sind die Mieteinnahmen auch nicht zu versteuern. Investitionskosten für ein nach den Wünschen des Stifters errichtetes und ausschließlich privat genutztes Einfamilienhaus verlieren nicht den Charakter als Kosten der Lebensführung, weil zivilrechtlich ein Bestandrechtstitel zwischen Privatstiftung und Stifter (bzw. Tochter und Ehegatten) zugrunde gelegt wird. Rechtliche Grundlagen, die darauf abzielen, Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder für den Unterhalt seiner nahen Angehörigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, sind deshalb unbeachtlich. Dies gilt auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Weiters ist zu erwähnen, dass es sich beim Objekt H\*\*\*\*\*20 um ein besonders repräsentatives-luxuriöses Gebäude (die gesamten Anschaffungskosten betragen ca. € 700.000,-) handelt, das speziell auf die privaten Wohnbedürfnisse der Tochter des Stifters und deren Familie abgestimmt ist. (Vgl. VwGH 2001/15/0028 vom 28.10.2004, 2002/15/0141 vom 30.3.2006, 2005/14/0091 vom 26.3.2007, 2005/14/0083 vom 16.5.2007, UFS RV/0743-W/07 vom 18.1.2008, RV/0779-G/07 vom 23.2.2009)*

### ***3.2. Einkunftsquelle bzw. außerbetrieblicher Bereich***

*Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, sind gem. § 12 (1) Z 1 KStG 1988 nicht abzugsfähig. Zweck der [Beschwerdeführerin] ist die Versorgung des Stifters (einschl. naher Angehöriger); das Einfamilienhaus wird rein zum Zweck der Befriedigung der privaten Wohnbedürfnisse zur Verfügung gestellt. Daher befindet sich das Objekt H\*\*\*\*\*20 im außerbetrieblichen Bereich der Stiftung und stellt somit keine Einkunftsquelle dar. (Vgl. UFS RV/0540-L/04 vom 24.8.2007) Weiters sei noch erwähnt, dass der VwGH nach nunmehr ständiger Rechtsprechung derartige Gebäude, die ihrer Erscheinung nach objektiv erkennbar für private Zwecke bestimmt sind, weder dem notwendigen noch dem gewillkürten Betriebsvermögen zuordnet, sondern darin steuerneutrales Vermögen sieht (Vgl. UFS RV/0390-G/08 vom 2.12.2009).*

Am 18. November 2011 fand bei der belangten Behörde eine Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter statt, deren Inhalt sich den vorgelegten Verwaltungsakten nicht entnehmen lässt.

### **5. Berufungsvorentscheidung**

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 16. Jänner 2012 wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Zur Begründung wird in der gesonderten Bescheidbegründung vom 16. Jänner 2012 ausgeführt:

*[Seite 1 der gesonderten Bescheidbegründung zur Berufungsvorentscheidung]*

*Strittig ist im Anlassfall die Frage, ob die Vermietung des auf der Liegenschaft [...] in den Jahren 2005 bis 2007 errichteten Hauses H\*\*\*\*\*20 an die Eheleute TM und SM (Familienangehörige des Stifters und Begünstigten) seitens der [Beschwerdeführerin] eine steuerrechtlich relevante Einkunft begründet und zum Vorsteuerabzug berechtigt.*

*Diese Frage ist nach Ansicht des Finanzamtes unter Berücksichtigung der bisher ergangenen Rechtsprechung der Höchstgerichte zu entscheiden. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Entscheidungen vom 7.7.2011, 2007/15/0255, und vom 19.10.2011, 2008/13/0046, ausgesprochen hat, kommt die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als fortlaufende Duldungsleistung auch bei einer Privatstiftung als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechtes als auch als wirtschaftliche Tätigkeit nach gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften in Betracht. Es fehlt allerdings an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an den Stifter bzw. Begünstigten nicht deshalb erfolgt Einnahmen zu erzielen, sondern um ihm einen Vorteil im Sinne des Stiftungsrechtes zuzuwenden.*

*Zur Differenzierung ist ein Vergleich zwischen den Umständen vorzunehmen, unter denen das Wohngebäude tatsächlich überlassen wird, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird (marktkonforme Vermietung).*

*Diesen Vorgaben entsprechend hat das Finanzamt mit Vorhalt vom 5.9.2011 um Beantwortung einer Reihe von Fragen ersucht, die das Mietobjekt, die Bauherrneigenschaft, den Errichtungsaufwand und einige Einzelheiten des Mietvertrages betreffen. Nach Ansicht des*

*[Seite 2 der gesonderten Bescheidbegründung zur Berufungsvorentscheidung]*

*Finanzamtes wären die angefragten Daten erforderlich, um eine sachgerechte Beurteilung zu ermöglichen.*

*Wurde nämlich in einem der beiden schon entschiedenen Fälle eine Monatsmiete von mindestens € 2.500,- für ein Objekt mit Investitionskosten von rund € 817.000,- als fremdüblich angesehen, stellt sich hier die Frage, weshalb im verfggstdl. Streitfall eine Monatsmiete von € 1.300,- bei Investitionskosten von immerhin fast € 660.000,- angemessen wäre.*

*Die Frist zur Beantwortung des Vorhaltes wurde zunächst auf Antrag bis 31.10.2011 erstreckt; an diesem Tage hat die steuerliche Vertretung um persönliche Vorsprache ersucht. Letztere hat am 18.11.2011 stattgefunden. Dabei hätte das Finanzamt aus einer Vielzahl von mitgebrachten Ordnern entscheiden sollen, welche der darin enthaltenen Aktenseiten für die Lösung des Falles von Bedeutung sein könnten.*

*Die vom Finanzamt aufgeworfenen Fragen wurden bisher nicht beantwortet bzw. wurde kein ernsthafter Versuch einer Beantwortung unternommen.*

*Bei derartiger Beweislage sieht sich das Finanzamt nicht im Stande dem Berufungsbegehren zu entsprechen. Es ist vielmehr neuerlich auf jene Umstände*

*hinzzuweisen, die bereits im fa. Ersuchen vom 5.9.2011 vorgehalten wurden und - ohne bessere Kenntnis der Hintergründe - eine Entscheidung in Analogie zu VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255, geboten erscheinen lassen. Die beiden Sachverhalte sind, jedenfalls nach dem Umfang der bestehenden Aktenlage, in den für die Rechtsfragenbeurteilung wesentlichen Elementen nahezu ident.*

## 6. Vorlageantrag

Die Beschwerdeführerin beantragte mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 20. Februar 2012 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag). Darin wird ergänzend vorgebracht:

*[Seite 1 der Vorlageantragsschreibens]*

### 1.1. Berufung vom 30.10.2009

*Zum Sachverhalt selbst verweisen wir auf unsere Ausführungen in der Berufung vom 30.10.2009, welche in der Beilage zu diesem Antrag enthalten ist.*

*[Seite 2 der Vorlageantragsschreibens]*

### 1.2. Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 25.1.2010

*Bislang hatte der Betriebsprüfer weder in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 6.7.2009 noch im Bericht gemäß § 150 BAO (ohne Datumsangabe; bei uns eingegangen am 31.7.2009) konkrete, den Sachverhalt betreffende Feststellungen getroffen. In der Stellungnahme zur Berufung kommen somit erstmals konkrete, den Sachverhalt betreffende Feststellungen zum Vorschein.*

*Die Sachverhaltsdarstellung hier weist einen erheblichen Mangel auf, denn die Begünstigten sind falsch dargestellt. In der zitierten Neufassung der Stiftungsurkunde vom 13.3.2007 und der Änderung der Stiftungszusatzurkunde vom 13.3.2007 wird folgende Reihenfolge der Begünstigten festgelegt. Der Stifter EF ist auf seine Lebenszeit allein Begünstigter. Nach seinem Ableben wird seine Gattin MF, sowie seine beiden Kinder SM und AF zu je einem Drittel Begünstigte. Das heißt, derzeit sind weder der Schwiegersohn TM noch die Tochter des Stifters SM Begünstigte. Die Stiftungsurkunde und die Stiftungszusatzurkunde vom 13.03.2007 sind in der Beilage enthalten.*

*Unter dem Punkt 3.1. der Stellungnahme wird ausgeführt: "Das Objekt H\*\*\*\*\*20 wurde nach den Wohnbedürfnissen der Tochter des Stifters SM (und Familie) errichtet. Die Tochter SM suchte sich im Internet "ihr Traumhaus" aus - der Bau erfolgte dementsprechend. Familie M war auch bei der Anbotseinhaltung, Kostenermittlung, Auftragsvergabe, Bauüberwachung voll eingebunden. Das EFH dient nunmehr lediglich der Befriedigung privater Bedürfnisse des Stifters bzw. seiner nahen Angehörigen und wird auch in Zukunft nicht an fremde Dritte vermietet werden." Auf welche Ermittlungserkenntnisse bzw. Unterlagen sich diese Feststellungen stützen, ist uns nicht bekannt.*

*Zur Feststellung, dass das Stiftungsvermögen zwei "luxuriöse" Einfamilienhäuser umfasst und dass es sich beim Objekt H\*\*\*\*\*20 um ein besonders "repräsentatives-luxuriöses" Gebäude handelt, wird weiter unten näher eingegangen.*

*Ansonsten besteht die Stellungnahme (wie auch schon die Niederschrift und der Bericht zur Prüfung) aus dem Zitieren von Rechtssätzen aus UFS-Entscheidungen bzw. VwGH-Erkenntnissen.*

*Abschließend ist anzumerken, dass der Betriebsprüfer im gegenständlichen Verfahren seiner in § 115 BAO normierten Ermittlungspflicht nicht ausreichend nachgekommen ist. Dies wird auch im Ersuchen um Ergänzung vom 5.9.2011 aktenkundig, denn in diesem Zusammenhang ist "aus der Sicht des Bearbeiters leider festzustellen, dass trotz durchgeföhrter Betriebsprüfung noch zu sehr vielen Sachverhaltsumständen keine aktenkundige Klarheit besteht".*

### *1.3. Ersuchen um Ergänzung vom 5.9.2011*

*Aufgrund der rudimentären Aktenlage ist der zuständige Referent mit einem Ersuchen um Ergänzung betreffend der Berufung an den steuerlichen Vertreter herangetreten. Die Frist zur Beantwortung des Vorhaltes wurde zunächst auf Antrag bis 31.10.2011 erstreckt. An diesem Tag haben wir um*

*[Seite 3 der Vorlageantragsschreibens]*

*persönliche Vorsprache ersucht. Diese Besprechung hat am 18.11.2011 im Finanzamt Graz-Stadt stattgefunden.*

*Es entspricht aber nicht den Tatsachen, dass das Finanzamt aus einer Vielzahl von mitgebrachten Ordnern entscheiden hätte sollen, welche der darin enthaltenen Aktenseiten für die Lösung des Falles von Bedeutung hätte sein können. Diese Besprechung hatte vielmehr den Zweck, eine zielgerichtete Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung zu ermöglichen. Es ist unbestritten, dass das vorliegende Ersuchen um Ergänzung umfangreich ist, zumal ja bislang keine Ermittlungen der Abgabenbehörde im gegenständlichen Fall durchgeführt worden sind. Dieses Ersuchen um Ergänzung ist auch unter Bedachtnahme auf die erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabenpflichtigen in die Ermittlung des Sachverhaltes überschießend. Viele dieser Punkte wären schon vom Betriebsprüfer zu ermitteln gewesen bzw. waren diesem ohnehin bekannt. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden dem Prüfer sämtliche geforderten Unterlagen vorgelegt.*

*Entscheidend ist aber, dass in dieser besagten Besprechung am 18.11.2011 keine genaue Frist für die schriftliche Ausfertigung der bereits mündlich dargelegten Ergänzungspunkte vereinbart wurde. In der Folge wurde vom steuerlichen Vertreter mehrmals im Dezember 2011 bzw. Jänner 2012 der Versuch unternommen, eine telefonische Kontaktaufnahme mit dem zuständigen Referenten herbeizuführen. Dies jedoch ohne Erfolg. Die mehrmals hinterlassenen Ersuchen um Rückruf wurden nicht erfüllt. Stattdessen hat der zuständige Referent die gegenständliche abweisende Berufungsvorentscheidung erlassen.*

*Inhaltlich ist zum Ersuchen um Ergänzung auszuführen, dass viele der im Ersuchen um Ergänzung angeführten Punkte in der Besprechung am 18.11.2011 dargelegt wurden.*

*Wie auch der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme ausführt, zählen zum Stiftungsvermögen zwei Einfamilienhäuser, nämlich das berufsgegenständliche Haus "H\*\*\*\*\*20" sowie das Haus "H\*\*\*\*\*18". Im Haus "H\*\*\*\*\*20" wohnt die Tochter des Stifters mit ihrer Familie. Im Haus "H\*\*\*\*\*18" wohnt der Stifter mit seiner Familie. Beide Objekte werden von der Berufungswerberin an die genannten Personen vermietet. Obwohl die Verhältnisse nahezu ident sind, wurde nur das Objekt "H\*\*\*\*\*20" dem außerbetrieblichen Bereich zugeordnet und die Vermietung als nicht fremdüblich qualifiziert. Obwohl der Betriebsprüfer Kenntnis von der Vermietung des Objektes "H\*\*\*\*\*18" hatte, wurde dies von ihm nicht als fremdunüblich qualifiziert sondern wurde diese Vermietungstätigkeit ausdrücklich anerkannt. Hinzu kommt, dass aufgrund des Steiermärkischen Baugesetzes der "Neubau" des Wohnhauses "H\*\*\*\*\*20" genau genommen einen Zubau zum bestehenden Wohnhaus "H\*\*\*\*\*18" darstellt. Somit ergibt sich für den vorliegenden Sachverhalt, dass es für eine Liegenschaft zwei unterschiedliche Beurteilungen gibt.*

*Zu den Herstellungskosten ist auszuführen, dass diese sehr wohl nachvollziehbar sind. Die gesamten Anschaffungskosten des Zubaues "H\*\*\*\*\*20" betragen EUR 433.555,74. Dies ist auch aus den Beilagen zur Berufung vom 30.10.2009 ersichtlich. Die gesamte Einrichtung des Objekts "H\*\*\*\*\*20" wurde von den Mietern TM und SM bezahlt. Ausgenommen hiervon ist nur die Einbauküche, die mit dem Mietobjekt untrennbar verbunden ist, für welche jedoch ein gesondertes Mietentgelt verrechnet wird. Die Details zu den Herstellungskosten des Objektes "H\*\*\*\*\*20" sind in der Beilage zu diesem Vorlageantrag ersichtlich.*

*[Seite 4 der Vorlageantragsschreibens]*

*Die von der Abgabenbehörde genannten Investitionskosten "von immerhin fast EUR 660.000,-" bzw. der vom Betriebsprüfer genannten EUR 700.000,- sind für uns absolut nicht nachvollziehbar. Dazu haben wir keine Informationen worauf sich diese Zahlen zurückführen lassen könnten.*

*Die Differenz der Abschreibung ergibt sich daraus, dass bei der Erstellung der Überschussrechnung für die Berufung die Herstellungskosten 2006 und 2007 lt. Betriebsprüfung gemäß dem Anschaffungsdatum aktiviert und abgeschrieben wurden. Bei der Erstellung des Jahresabschlusses 2008 wurden die durch die Betriebsprüfung 2004 - 2007 festgestellten Herstellungskosten erst im Jahresabschluss 2008 aktiviert und auf die Restnutzungsdauer abgeschrieben. Aus diesen Gründen ergibt sich daher die Differenz in den Abschreibungsbeträgen. Auf die Details zur Abschreibung verweisen wir wiederum auf die Beilage zur Berufung vom 30.10.2009.*

*Bezüglich des Fremdvergleichs der Herstellungs- bzw. der Anschaffungskosten ist auch auf das nicht beanstandete Objekt "H\*\*\*\*\*18" zu verweisen. Hierbei belaufen sich die Herstellungs- und Anschaffungskosten auf EUR 379.723,04. Hinzu kommen*

*noch Einrichtungsgegenstände in Höhe von EUR 41.625,45, für welche ein gesondertes Mietentgelt entrichtet wird. Die gesamten Herstellungs- und Anschaffungskosten für das Objekt "H\*\*\*\*\*18" inklusive der Einrichtung betragen somit EUR 421.348,49. Der Mietvertrag mit dem Stifter EF liegt diesem Schriftsatz ebenfalls bei.*

*Zur Fremdüblichkeit des Mietvertrages bzw. des Mietverhältnisses verweisen wir ebenfalls auf die Ausführungen in der Berufungsschrift vom 30.10.2009, insbesondere auf die Prognose- und Rentabilitätsberechnungen sei ausdrücklich hingewiesen. Die Fremdüblichkeit ist auch auf das Faktum zurückzuführen, dass das Mietverhältnis "H\*\*\*\*\*18" als fremdüblich anerkannt wurde und welches dem gleichen Sachverhalt, nämlich die Vermietung eines Einfamilienhauses durch die Privatstiftungen an ihren Stifter zugrunde gelegen ist.*

*Ergänzend übermitteln wir Ihnen die geforderten Kaufverträge und die korrespondierenden Bestandsverträge.*

*Zur Bauausführung ist festzuhalten, dass die EF Bäderstudio Heizungs- und Sanitärbau Ges.m.b.H hier nie Generalunternehmer war. Sie war nur für einzelne Leistungen zuständig. Die Beauftragung und Bauabwicklung erfolgte durch den Stiftungsvorstand, der Zustimmung durch den Beirat und des Mieters des Altbestandes. Wie aus den beiliegenden Vollmachten ersichtlich ist, wurde dies aufgrund der Kollektivvertretung über Vollmachtseteilungen an einzelne Stiftungsvorstände abgewickelt.*

## 7. Berufungsvorlage

Die belangte Behörde legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im März 2012 zur Entscheidung vor.

***Das Bundesfinanzgericht hat über die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu erledigende Berufung erwogen:***

Zur Rechtslage:

§ 2 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

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

Art. 4 Abs. 1 und 2 der im Beschwerdefall auf die Streitjahre bis 2006 anzuwendenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, ABI. L 145, lauten:

*(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbstständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.*

*(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfaßt.*

Art. 9 Abs. 1 der im Beschwerdefall auf das Streitjahr 2007 anzuwendenden Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABI. L 347, lautet:

*(1) Als "Steuerpflichtiger" gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.*

*Als "wirtschaftliche Tätigkeit" gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder 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.*

Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. VwGH 07.07.2011, 2007/15/0255, zu Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG [6. RL]).

Die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken kommt als fortlaufende Duldungsleistung - so der VwGH im Erkenntnis vom VwGH 07.07.2011, 2007/15/0255 zum Fall einer Privatstiftung - als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit (dort: iSd Art. 4 Abs. 1 und 2 6. RL) in Betracht. Eine Vermietungstätigkeit ist allerdings von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden, die nicht zur Unternehmereigenschaft führt (vgl. auch VwGH 19.03.2013, 2009/15/0215).

Erfolgt die Überlassung der Nutzung nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem Gesellschafter oder - wie im Berufungsfall - dem Stifter oder einem Begünstigten oder einer den in der Regel zwischen Fremden und Geschäftspartnern bestehenden Interessengegensatz sonst ausschließenden nahestehenden Person (Stifter der Beschwerdeführerin ist EF, dessen Tochter SM und dessen Schwegersohn TM die Mieter des Einfamilienhauses sind) einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es bereits an einer wirtschaftlichen Tätigkeit und besteht dementsprechend von Vornherein keine Vorsteuerabzugsberechtigung (vgl. VwGH 19.03.2013, 2009/15/0215, unter Hinweis auf VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046).

Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen wirtschaftlicher Tätigkeit und der bloßen Gebrauchsüberlassung finden sich im Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94, Enkler, in den Rn 24ff, insbesondere Rn 28 (vgl. VwGH 07.07.2011, 2007/15/0255; vgl. auch nochmals VwGH 19.03.2013, 2009/15/0215):

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

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

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

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

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

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 07.07.2011, 2007/15/0255, entschieden hat, steht die Abgabenbehörde im Einklang mit Rechtsprechung und Lehre, wenn sie die Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleichs zwischen den Umständen, unter denen das Wohngebäude im Beschwerdefall dem Mieter überlassen wurde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, beurteilt (marktkonformes Verhalten).

Für die Beurteilung des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit bei der Vermietung von Wohnimmobilien ist demnach im Hinblick auf das marktkonforme Verhalten vor allem entscheidend, ob - wie dies der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 23.02.2010, 2007/15/0003, im Fall der Vermietung einer Wohnimmobilie durch eine GmbH an den Gesellschafter entschieden hat - ein angemessener Mietzins vereinbart wurde, wobei sich die angemessene Höhe daraus ableitet, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, "und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet." Ergänzend hat der VwGH im Erkenntnis vom 25.04.2013, 2010/15/0139, unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 07.07.2011, 2007/15/0255, ausgeführt, dass eine Renditeberechnung für einen Betrag in Höhe des Verkehrswerts der Immobilie bzw. des Gesamtbetrags der Anschaffungs- und Herstellungskosten (samt allfälliger Sanierungskosten) anzustellen ist, wobei von einem marktüblich agierenden Immobilieninvestor auszugehen ist.

Zur Prüfung des marktkonformen Verhaltens:

Das Bundesfinanzgericht geht im Beschwerdefall davon aus, dass bei einem marktüblich agierenden Immobilieninvestor die Investitionskosten unter dem (ausgehend vom Nutzungsentgelt errechneten) Ertragswert der Immobilie liegen. Im Berufungsfall ist daher zu entscheiden, ob die Verwertung des neu errichteten Gebäudes zu Ertragszwecken in einer Art und Weise erfolgt, die aus der Sicht eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors dessen Erwartungen hinsichtlich der Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erfüllt.

Aus diesem Grund wurde von Seiten der Abgabenbehörden eine Berechnung nach dem Ertragswertverfahren wie folgt angestellt (vgl. zB Abschnitt 5.3 sowie Anhang A.2 der ÖNORM B 1802):

Errichtungskosten Einfamilienhaus (Beträge in Euro):

<b>Gebäude Wohnhaus H*****20 It. AfA-Verzeichnis</b>	
Erstellung Entwurf Zubau	3.200,00
Zugänge 2005 lt. Aufstellung	97.495,69
Aktivierte Eigenleistung	6.762,68
Zugänge lt. Aufstellung zum 30.06.2006	104.497,25
Zugänge lt. Aufstellung 7-12/2006	4.594,46
Gartenzaun	4.172
Herstellung Außenanlage [S-AG]	32.558,34
Installationsmaterial	35.000,00

Errichtungskosten [P-GmbH]	131.694,16
<b>Aussenanlage Wohnhaus H*****20 lt. AfA-Verzeichnis</b>	
Bepflanzung	382,64
<b>Ausstattung Wohnung H*****20 lt. AfA-Verzeichnis</b>	
Küche	13.198,25
<b>Errichtungskosten EFH</b>	433.555,47

Grunddaten (Beträge in Euro):

Anschaufungskosten Grund und Boden	63.588,00
Errichtungskosten Einfamilienhaus	433.555,46
Fremdkapital	0,00
Monatliches Nutzungsentgelt	1.161,18

Liegenschaftszinssatz:

#Sekundärmarkrendite ( $\varnothing$ 1996-2005)	0,0413
- Geldwertanpassungsabschlag ( $\varnothing$ 1996-2005)	-0,0168
+ Allgemeines Risiko	+0,00
+ geringe Mobilität der Investition	+0,00
= Liegenschaftszinssatz	0,0245*)

\*) gerundet: 0,025

Ertragswert (Beträge in Euro):

#Jahresrohertrag (= Nutzungsentgelt)	13.934,16	
[Nicht verrechenbare Verw. Kosten]	[0,00]	

[Nicht verrechenbare Betriebskosten]	[80,68]	3,00% von den jährl. BK
[Instandhaltungskosten]	[1.083,89]	0,25% von den Erricht.kosten
- Bewirtschaftungsaufwand	- 1.164,56	
- Ausfallwagnis	- 418,02	3,00% vom Jahresrohertrag
= Liegenschaftsreinertrag	12.351,57	
- Verzinsungsbetrag des Bodenwertes	- 1.589,70	2,50% von den AK G +B
= Jahresreinertrag der baulichen Anlagen	10.761,87	
x Vervielfältiger (= Kapitalisierung)	36,61	2,50% (ND 100 Jahre)
= Ertragswert der baulichen Anlagen	393.992,10	
-----	-----	
Differenz zu Errichtungskosten	39.563,36	

Ergebnis dieses Vergleichs ist, dass die Errichtungskosten - bereits ohne Berücksichtigung der Kosten für die Ergänzung der Solaranlage - um rund 40.000 Euro über dem (ausgehend vom im Beschwerdefall vereinbarten Nutzungsentgelt errechneten) Ertragswert der baulichen Anlagen liegen. Daraus ist der Schluss zu ziehen, dass im Berufungsfall - aus der Sicht eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors - kein angemessener (weil zu niedriger) Mietzins bezahlt wird und somit kein marktkonformes Verhalten vorliegt.

Einwendungen gegen diese im Zuge der Erörterung der Sach- und Rechtslage vom 24.10.2013 den Parteien ausgehändigte und mit ihnen besprochene Berechnung wurden von Seiten der Beschwerdeführerin nicht erhoben.

Ist die Vermietung eines Wohngebäudes durch eine Privatstiftung an ihr nahe stehende Personen umsatzsteuerlich als nicht marktkonform und daher nicht als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Unionsrechts zu beurteilen, so ist sie mangels Fremdüblichkeit auch körperschaftsteuerlich unbedeutlich.

Die Beschwerde war daher insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art. 133 B-VG die Revision (nur) zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da diese Voraussetzungen im Beschwerdefall nicht vorliegen, war auszusprechen, dass die Revision unzulässig ist.