

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R

in der Beschwerdesache K. Privatstiftung,

vertreten durch Stb GmbH,

gegen die Bescheide des Finanzamtes Ort, St. Nr. XXX betreffend

- Umsatzsteuer 2008 vom 9. November 2011
 - Umsatzsteuer 2009 vom 9. November 2011
 - Körperschaftsteuer 2008 vom 9. November 2011
 - Körperschaftsteuer 2009 vom 9. November 2011
 - Umsatzsteuer 2010 vom 8. Mai 2012 (ersetzt Festsetzungsbescheide 1-9/2010 und 10-12/2010 vom 20. Oktober 2011)
 - Körperschaftsteuer 2010 vom 8. Mai 2012
 - Umsatzsteuer 2011 vom 9. Dezember 2013 (ersetzt Festsetzungsbescheide 1-3/2011 und 4-6/2011 vom 20. Oktober 2011 sowie 7-9/2011 vom 5. Dezember 2011)
 - Körperschaftsteuer 2011 vom 9. Dezember 2013
 - Umsatzsteuer 2012 vom 9. Dezember 2013
 - Körperschaftsteuer 2012 vom 9. Dezember 2013
 - vorläufige Festsetzung der Umsatzsteuer 2013 vom 1. April 2014
 - vorläufige Festsetzung der Körperschaftsteuer 2013 vom 1. April 2015
 - Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2015 und Folgejahre vom 1. April 2015
- nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:
1. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend **Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2008, 2009, 2010 und 2011 sowie den Bescheid betreffend die Festsetzung von Körperschaftsteuervorauszahlungen 2015** und Folgejahre werden als unbegründet **abgewiesen**. Die angefochtenen **Bescheide** bleiben **unverändert**.
 2. Die Bescheide betreffend **Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2012** werden **geändert**.

Die **Umsatzsteuer 2012** wird mit einer Gutschrift in Höhe von EUR 34.752,25 festgesetzt.

Die **Körperschaftsteuer 2012** wird mit EUR 675,00 (einschließlich EUR 6,97 Zwischensteuer) festgesetzt, das steuerpflichtige Einkommen 2012 mit EUR 2.665,01 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und Steuerberechnungen sind den Beilagen 1/1 und 1/2 zu entnehmen, die Bestandteil dieses Spruches darstellen.

3. Der angefochtene **Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2013** mit vorläufigen Abgabenfestsetzungen werden dahingehend abgeändert, dass die Festsetzung der Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer 2012 gemäß § 200 Abs. 2 BAO **endgültig** erfolgt.

Die Festsetzung der Umsatzsteuer 2013 mit einer Zahllast in Höhe von EUR 397,90 bleibt unverändert. Die Festsetzung des steuerpflichtigen Einkommens 2013 mit EUR 4.230,70 und der Körperschaftsteuer 2013 mit EUR 1.070,00 (einschließlich EUR 14,50 Zwischensteuer) bleiben unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Steuerberechnung sind in den Beilagen 2/1 und 2/2 zu entnehmen, die Bestandteil dieses Spruches darstellen.

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

Entscheidungsgründe

Inhaltsverzeichnis:

A. Verwaltungsgeschehen und Ermittlungsverfahren beim BFG

A. I. Verwaltungsgeschehen (Seite 3)

A. I. 1. *Erstveranlagungen 2006 bis 2009, Umsatzsteuervoranmeldungen 2010/2011*

A. I. 2. *Außenprüfung für die Jahre 2008 bis 2010*

A. I. 3. *Wiederaufnahme der Verfahren und geänderte Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2008, 2009 sowie Festsetzungsbescheide Umsatzsteuer für 1-9/2010, 10-12/2010, 1-3/2011, 4-6/2011, 7-9/2011*

A. I. 4. *Berufungen gegen die anlässlich der Außenprüfung ergangenen Bescheide*

A. I. 5. *Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerveranlagungen 2010 bis 2013 und dazu einbrachte Rechtsmittel*

A. II. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (Seite 25)

A. II. 1. *Ergänzungsersuchen 20. Juli 2015*

A. II. 2. Weitere Ergänzungsersuchen/ Erörterungstermin 22. Dezember 2015

A. II. 3. Ergänzende Ermittlungen Jänner 2016

A. II. 4. Mündliche Verhandlung 29. Jänner 2016

B. Festgestellter Sachverhalt (Seite 85)

C. Beweiswürdigung (Seite 106)

D. Rechtliche Grundlagen (Seite 117)

D. 1. Umsatzsteuer

D. 2. Körperschaftsteuer

D. 3. Liebhaberei

E. Erwägungen zum gegenständlichen Fall (Seite 132)

E. 1. Umsatzsteuer

E. 2. Körperschaftsteuer

E. 3. Liebhaberei

E. 4. Endgültigerklärung Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2013

F. Revisionszulässigkeit (Seite 160)

A. Verwaltungsgeschehen und Ermittlungsverfahren beim BFG

I. Verwaltungsgeschehen

1. Erstveranlagungen 2006 bis 2009, Umsatzsteuervoranmeldungen 2010/2011

Im Jahr 2006 wurde dem Finanzamt die Errichtung der Stiftung bekannt gegeben und in dem Fragebogen zur Betriebseröffnung zur Geschäftstätigkeit das „*Halten von Beteiligungen, Vermietung geplant*“ (ohne Umsatz- und Gewinnzahlen) angegeben.

Am 15. 2. 2008 brachte die Bf. beim Finanzamt mittels Finanz-Online einen „**Antrag auf Regelbesteuerung** gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 ab dem 23. Juni 2006“ und eine Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2007 mit einem Vorsteuerguthaben ein.

- Veranlagung Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2006 und 2007:

Mit Bescheiden vom 28. April 2006 erfolgte eine erklärungsgemäße Veranlagung der **Umsatzsteuer 2006** (mit einer aus Vorsteuern stammenden Gutschrift iHv EUR 632,19) und der **Körperschaftsteuer** (von zwischensteuerpflichtigen Kapitaleinkünften) für das Jahr **2006**.

Die **Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2007** wurden mit Bescheiden vom **2. Februar 2009** entsprechend den eingereichten Erklärungen wie folgt festgesetzt:

-- Umsatzsteuergutschrift (aus Vorsteuern) EUR 1.097,37
-- Körperschaftsteuer EUR 5.363,51 von einem steuerpflichtigen Einkommen iHv EUR 23.975,71 (davon negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung EUR 6.078,77 und sonstige (Spekulations-) Einkünfte EUR 30.054,48) und von zwischensteuerpflichtigen Einkünften

- Umsatzsteuervoranmeldungen 2008 und Erstveranlagung Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2008:

Für die vier Quartale wurden Umsatzsteuervoranmeldungen mit – ausschließlich aus Vorsteuern resultierenden – Gutschriften von insgesamt EUR 5.524,14 eingereicht. Diese wurden am Steuerkonto gutgeschrieben.

Mit 30. November 2009 erging entsprechend den eingereichten Erklärungen der **Umsatzsteuerbescheid 2008** mit einer Gutschrift (aus Vorsteuern) in Höhe von EUR 5.352,59 und **Körperschaftsteuerbescheid 2008** mit einer festgesetzten Körperschaftsteuer iHv EUR 521,10 (für zwischensteuerpflichtige Einkünfte). Das Einkommen wurde mit -EUR 609,94 festgesetzt (davon negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung EUR 2.731,69 und positive Kapitaleinkünfte iHv EUR 2.121,75).

- Umsatzsteuervoranmeldungen 2009 und Erstveranlagung Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2009:

Für die vier Quartale 2009 wurden Umsatzsteuervoranmeldungen mit einem Vorsteuerguthaben iHv insgesamt EUR 142.422,95 eingereicht und am Steuerkonto gutgeschrieben.

Mit 10. November 2010 ergingen entsprechend den eingereichten Erklärungen der **Umsatzsteuerbescheid 2009** mit einer Gutschrift in Höhe von EUR 137.962,92 (aus Vorsteuern) und der **Körperschaftsteuerbescheid 2009** mit einer Körperschaftsteuer iHv EUR 5.352,09 für ein steuerpflichtiges Einkommen iHv EUR 22.033,92 (resultierend aus negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iHv € 5.428,79 und sonstigen Einkünften EUR 27.462,71) und zwischensteuerpflichtige Einkünfte.

- Umsatzsteuervoranmeldungen 2010 und 2011:

Die im Jahr 2010 zu den Quartalsfälligkeiten eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen weisen ausschließlich aus Vorsteuern resultierende Guthaben iHv EUR 37.961,37/ EUR 9.430,52/ EUR 7.406,29/ EUR 47.947,03 = insgesamt EUR 102.745,21 aus, wovon die Guthaben für die ersten drei Quartale (EUR 54.798,18) am Abgabenkonto gutgeschrieben wurden

Für das erste und zweite Quartal des Jahres 2011 reichte die Bf. Umsatzsteuervoranmeldungen mit Vorsteuerguthaben iHv EUR 52.410,13 und EUR 27.092,96 ein.

2. Außenprüfung für die Jahre 2008 bis 2010

Im Jahr 2011 fand eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2008 und 2009 sowie die Umsatzsteuerfestsetzungen für den Zeitraum 1-9/2010 statt.

Dabei wurde laut Bericht und Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. Oktober 2011 folgendes festgestellt:

1. GEBÄUDE 1

Sachverhalt:

Die K. Privatstiftung wurde mit Stiftungsurkunde vom 23.6.2006 gegründet. Stifter sind das Ehepaar W. und T. N.. Zweck der Stiftung ist lt. Stiftungsurkunde

- die Versorgung der Begünstigten*
- die Finanzierung von Gesellschaften, an denen die Privatstiftung beteiligt ist,*
- das Halten von Beteiligungen, und*
- der Erwerb, die Errichtung und Vermietung von Immobilien jeder Art.*

Die Veräußerung von Immobilien wird nicht ausdrücklich als Stiftungszweck angeführt, ist aber zulässig, wenn der Stiftungsbeirat der Veräußerung zustimmt.

Tatsächlich übt die K. Privatstiftung neben der im Sachverhalt dargestellten Wohnraumerrichtung keinerlei unternehmerische Tätigkeit aus.

Die K. Privatstiftung ist zu 51% an der U. GmbH mbH (im folgenden kurz U. GmbH) beteiligt. Die übrigen 49% an dieser Gesellschaft hält Herr W. N., der auch Geschäftsführer ist. Die U. GmbH ist ihrerseits zu 50% an der H. Handelsgesellschaft mbH (im folgenden kurz H. GmbH) beteiligt. Die übrigen 50% an der H. GmbH hält die ausländische Gesellschaft ZZZ Lb. Geschäftsführer der H. GmbH sind Herr W. N. und ein Vertreter der ZZZ Lb. Der Stifter W. N. hat beherrschenden Einfluss sowohl auf die U. GmbH als auch auf die H. GmbH.

Anmerkung: Das Beteiligungsausmaß der U. GmbH und des ausländischen Stahlwerkes Zhlobin beträgt jeweils 50 %. Die H. GmbH tätigt rund 95 % der Einkäufe beim ausländischen Stahlwerk Zhlobin. Das Bestehen und der Erfolg der H. GmbH hängt somit wesentlich vom ausländischen Gesellschafter ab, sodass nach Ansicht des steuerlichen Vertreters von einem beherrschenden Einfluss durch Herrn N. nicht ausgegangen werden kann.

Herr W. N. hat der K. Privatstiftung am 23.6.2006 ein Grundstück im Wert von EUR 210.904,00 gestiftet. Auf diesem Grundstück wurde in der Folge von der K.

Privatstiftung ein Gebäude mit Wohn- und Büroräumlichkeiten errichtet, das mittlerweile zum Großteil fertig gestellt wurde. Die Baukosten werden ca. EUR 1.650.000,00 betragen.

Ursprünglich war durch die K. Privatstiftung eine Überlassung der Büroräume (61 m²) an die U. GmbH und der Wohnräume (229 m²) an die H. GmbH beabsichtigt. Die H. GmbH plante ihrerseits, die Wohnräumlichkeiten an ihren Geschäftsführer Herrn N. als Dienstwohnung zu überlassen.

Die Wohnung in dem neu errichteten Gebäude sollte eine bereits bisher durch die H. GmbH an Herrn N. überlassene Dienstwohnung ersetzen. Die Nutzung des Büros erfolgt wiederum im weit überwiegenden Ausmaß durch W. N. selbst. Laut Steuerberater haben sich im Zuge der Gebäudeerrichtung die angefallenen Kosten, infolge behördlicher Auflagen, gegenüber der ursprünglichen Planung um etwa EUR 370.000,00 erhöht. Um diesen Liquiditätsabfluss nicht auf Dauer vorfinanzieren zu müssen, soll nunmehr das Gebäude zu fremdüblichen Konditionen durch die K. Privatstiftung an die (fremde) Bank Leasing GmbH mit Option zur Steuerpflicht verkauft werden. In weiterer Folge wird die Bank Leasing die Büroräume an die U. GmbH und die Wohnräume an die H. GmbH zu fremdüblichen Konditionen vermieten. Von der H. GmbH werden die Wohnräume Herrn N. wiederum als Dienstwohnung überlassen. Tatsächlich wurde diese Variante erst ins Auge gefasst, als seitens des Finanzamtes Zweifel an der Zulässigkeit Vorsteuerabzugs bei der ursprünglich angedachten Vorgangsweise dargetan hat.

Die H. GmbH existiert seit rund 15 Jahren. Die Umsätze betrugen in den Jahren 2006-2008 jeweils zwischen 35 und 37 Mio. Euro, im letztveranlagten Jahr 2009 rund 25 Mio. Euro (zu ca. 98% handelt es sich dabei um steuerfreie ig Lieferungen und Ausfuhrlieferungen. Der Gewinn der Gesellschaft betrug 2006-2008 zwischen rund 1 und 2 Mio. Euro, im Jahr 2009 ca. 570.000 Euro. Laut Mietkalkulation soll die Büromiete einschließlich einem Archiv, einer Terrasse und einer Garage monatlich ca. EUR 1.900 betragen.

Rechtliche Würdigung

Nach Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 7.7.2011, 2007/15/0255 (in dem das Höchstgericht für die Beurteilung ob die Immobilienvermietung einer Stiftung an einen Stifter eine unternehmerische Tätigkeit darstellt eine Prüfung des marktkonformen Verhaltens anhand der Gesamtumstände des Einzelfalles verlangt) wird folgendes ausgeführt:

...“Der VwGH hat es nicht beanstandet, dass der fremdübliche Mietzins nach den anerkannten Methoden der Liegenschaftsbewertung berechnet wird. In seinem Erkenntnis 2007/15/0003 vom 23.2.2010 spricht der VwGH aus, die Höhe der angemessenen Miete ist daraus abzuleiten, "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". Es ist somit eine langfristige Renditeberechnung (z.B. 6 %) auf den Gesamtbetrag der Anschaffungs- und Herstellungskosten (samt allfälliger Sanierungskosten) anzustellen (vgl. RdW 4/2010,

240). Im konkreten Fall bestehen die Herstellungskosten aus dem gestifteten Grundstück (EUR 210.904 und den Baukosten ca. EUR 1.650.000, sohin gesamt ca EUR 1.860.000). Dem gegenüber stehen zwei Mietkalkulationen, die eine Gesamtmiere von EUR 51.000 bis EUR 62.515,80 vorsehen. Das ergibt eine Rendite von weniger als 3,4%. Schon aus diesem Grund ist die Annahme einer anzuerkennenden fremdüblichen Vermietung auszuschließen. Diese Beurteilung kann durch die Zwischenschaltung von verbundenen Gesellschaften nicht anders ausfallen. Dies umso mehr, als die K. Privatstiftung auch sonst keine unternehmerische Tätigkeit ausübt. Auch die vorgebliche Vermietung einer Bürofläche kann an dieser Beurteilung nichts ändern, zumal diese Räumlichkeiten zum einen in engem räumlichen Konnex zur Privatwohnung des Stiftungsbegünstigten stehen und auch nahezu ausschließlich von diesem genutzt werden. Insgesamt ist die gewählte Konstruktion einzig aus der Vorteilgewährung an den Stiftungsbegünstigten, mithin aus nichtunternehmerischen Gründen, zu erklären. Für diese Beurteilung spricht auch, dass erst, als vom Finanzamt Zweifel an der Anerkennung der Vermietung geäußert wurden, ein steuerpflichtiger Verkauf des Gebäudes angedacht wurde.

Die Vermietung eines Wohnhauses durch die Stiftung an den Stifter ist daher keine unternehmerische Tätigkeit.

Nichts anderes kann für den (behaupteten) Verkauf der Liegenschaft gelten. Zum einen wurde dieser bislang tatsächlich nicht durchgeführt, zum anderen ändert sich auch bei der Verkaufskonstruktion nichts an dem Umstand, dass durch zivilrechtliche Gestaltungen der Vorsteuerabzug für den privaten Wohnraum des Stiftungsbegünstigten erreicht werden soll. Darüber hinaus hat die K. Stiftung in keiner Weise dargetan, inwiefern der einmalige Verkauf der Liegenschaft eine nachhaltige unternehmerische Tätigkeit darstellen soll – dies insbesondere im Anbetracht des Umstands, dass sie auch ansonsten keine unternehmerische Tätigkeit ausübt.

Sohin ist der K. Privatstiftung der Vorsteuerabzug aus der Errichtung des Gebäudes nicht zu gewähren. Mangels Unternehmereigenschaft liegen außerdem keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor.

Zusammenfassend bzw. ergänzend wird festgestellt:

Die Vermietung des repräsentativen, speziell auf die Wohn- und Arbeitsbedürfnisse des Stifters abgestimmten Gebäudes an Firmen, bei denen der Stifter als Gesellschafter bzw. Geschäftsführer beherrschenden Einfluss hat, stellt unter Hinweis auf die Judikatur des VwGH (Erkenntnis vom 7.7.2011, 2007/15/0255) und des EuGH (26.9.1996, C-230/94, Enkler) keine unternehmerische Tätigkeit der Privatstiftung dar.

Fremdüblich ist bei der Errichtung eines Mietobjekts ein Investitionsplan mit Prognoserechnung und daraus abgeleiteten Renditeerwartungen und nicht, wie bei der K. Privatstiftung, die nachträgliche - aus den Investitionskosten abgeleitete - rückwirkende Berechnung einer angemessenen Miete.

Ebenso Ausfluss der Gesellschafter-Geschäftsführerstellung und absolut fremdunüblich ist, dass eine Firma, wie hier die U. GmbH, ein nur durch eine gemeinsame Eingangstür

zu erreichendes Büro in einem Wohnhaus mietet und dafür mehr als das Doppelte der ortsüblichen Miete bezahlt.

Somit stellt die ursprünglich geplante Vermietungstätigkeit keine unternehmerische Tätigkeit dar.

Auch der nun geplante Verkauf des Gebäudes kann zu keiner nachhaltigen und damit unternehmerischen Tätigkeit führen, weil einer Privatstiftung gemäß § 1 (2) Z 1 PSG die Ausübung einer gewerbsmäßigen Tätigkeit untersagt ist.

Steuerliche Auswirkung:

Umsatzsteuer:

In den Steuererklärungen 2008 und 2009 wurden folgende Vorsteuerbeträge aus den Errichtungs- und Werbungskosten geltend gemacht:

Vorsteuer 2008 5.352,59

Vorsteuer 2009 137.962,92

Vorsteuerkürzung Betriebsprüfung 143.315,51

In den Umsatzsteuervoranmeldungen 2010 und 2011 wurden folgende Vorsteuerbeträge aus den Errichtungs- und Werbungskosten geltend gemacht:

Vorsteuer 01-09/2010 gebucht 54.798,18

Vorsteuerkürzung Umsatzsteuerprüfung 54.798,18

Vorsteuer 10-12/2010 47.947,03

Vorsteuer 01-03/2011 52.410,13

Vorsteuer 04-06/2011 27.092,96

Vorsteuerkürzung 127.450,12

Nicht anerkannter Vorsteuerabzug 325.563,81

Körperschaftsteuer:

Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bisher 2008 EUR 2.731,69, 2009 EUR 5.428,79

Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten lt BP 2008 und 2009 je EUR 0,00

Relevante Arbeitsunterlagen aus dem Arbeitsbogen der Außenprüfung:

- Anfrage der steuerlichen Vertretung vom 31. Mai 2011:

Darin wird ausgeführt, dass aufgrund unvorhergesehener Baukostenerhöhungen und einen damit nicht gewollten Liquiditätsabfluss anstatt der ursprünglich beabsichtigten Vermietung der Büro- und Wohnräume an die beiden Gesellschaften

eine Veräußerung des gesamten Gebäudes an eine Bankleasingtochter und eine anschließende Vermietung durch diese an die Gesellschaften (U. und H.) zu fremdüblichen Konditionen beabsichtigt sei. Es werde daher die Frage gestellt ob die Stiftung zum Vorsteuerabzug aus den bezogenen Bauleistungen berechtigt sei, soweit die Veräußerung umsatzsteuerpflichtig erfolge.

- Ein vom bundesweiten **Fachbereich des BMF** übermittelter **Fragenkatalog mit Antworten des Prüfers** (E-Mail vom 22. September 2011) und **Ergänzungen der steuerlichen Vertretung** (Schreiben vom 28. September 2011):

1. Frage: *Hat der Stifter beherrschenden Einfluss auf die beiden beteiligten GmbHs, sodass von der Anwendung der Angehörigenjudikatur ausgegangen werden kann?*

Antwort Prüfer: Ja (mit Verweis auf Beilagen. Dabei handelt es sich um Firmenbuchauszüge und Bilanzauszüge 2010 der beiden Gesellschaften, aus denen die in der Niederschrift angegebenen Gesellschafterstrukturen hervorgehen.)

2. Frage: *Welche unternehmerischen Tätigkeiten übt die Stiftung neben der Vermietung bzw. Veräußerung der konkreten Liegenschaft aus?*

Antwort Prüfer: Keine

Ergänzung steuerliche Vertretung: *Nach Fertigstellung des Projektes Shstr sind weitere Immobilieninvestitionen geplant.*

3. Frage: *Inwieweit stellt sich die behauptete unternehmerische Nutzung des Gebäudes schon in der Planungsphase dar (Baupläne, Einreichung bei der Baubehörde, sonstige Umstände)?*

Antwort Prüfer: *Ausgeübte Tätigkeiten laut Betriebseröffnungsfragebogen: Halten von Beteiligungen, Vermietung geplant*

Regelbesteuerungsantrag vom 15.2.2008 und erstmalige Geltendmachung von Vorsteuern 10-12/2007 am 15.2.2008

Laut Herrn N. war geplant, das Wohngebäude an die Fa. H. und den Bürobereich an die Fa. U. zu vermieten. Die Firma H. hätte Herrn N. das Wohnhaus mit allen lohnsteuerlichen Konsequenzen als Firmenwohnung zu überlassen.

Ergänzung steuerliche Vertretung: *In der Anlage finden Sie ein Schreiben an die Hausbank, das Grundlage für das Kreditangebot vom 14. 7. 2008 war. Aus diesem Schreiben geht hervor, dass bereits zu Beginn der Errichtung von einer Vermietung an die U. bzw. H. ausgegangen wurde.*

Das an die **Hausbank gerichtete, mit 9. Juli 2008 datierte Schreiben** hat folgenden Inhalt:

„**VOLLMACHT**

Die K. Privatstiftung beabsichtigt ein kombiniertes Wohn- und Büroprojekt an der Shstr in 4xxx Ort zu errichten. Das Projektvolumen wird sich auf EUR 1.100.000,00 belaufen. Als Finanzierungsmöglichkeit sind für uns zwei Varianten denkbar:

Variante A: Restwert Leasingfinanzierung über die Dauer von 10 Jahren. Eigenmittelanteil in Höhe von 40-50 %, Leasingvorauszahlung von 30 % und 10-20 % Kaution.

Variante B: Abstattungskredit in Höhe von EUR 500.000,00, Finanzierungsdauer 10 Jahre.

Die Finanzierungsrückführung sowohl der Variante A als auch B erfolgt über Vermietungserträge der Wohn- und Büroeinheit. Die vorläufige Kalkulation der Erträge entnehmen Sie der beigelegten Aufstellung.

Hiezu bevollmächtigen wir unser Vorstandsmitglied Herrn W. N. die Finanzierungsverhandlungen mit Ihnen zu führen.“

Unterzeichnet ist das Schreiben von den Vorstandsmitgliedern Mag. VSt1 und Dr. Vst2.

In einem beigelegten Finanzierungsanbot vom 14. 7. 2008 der genannten Bank wird ein Einmalkredit iHv EUR 500.000,00 zu folgenden Konditionen angeboten: Zinssatz 3-MonatsEURIBOR +0,75 % Aufschlag (derzeit 5,75 %), Laufzeit 10 Jahre, vierteljährliche Kapitalrate EUR 12.550,00, gesonderte Zinsenverrechnung, Sicherheiten – Pfandrecht Liegenschaft unter Vorbehalt, dass die Überprüfung des Projektes eine positive Gesamtbeurteilung ergibt

4. Frage: *Handelt es sich bei den vermieteten Büroräumen tatsächlich um solche und wer (Arbeitnehmer des Mieters) wird darin körperlich tatsächlich tätig sein?*

Antwort Prüfer: *Verweis auf Fotos vom 21.9.2011 Laut Herrn N. benutzt das Büro außer ihm 1x pro Woche die seit 1.2.2011 bei der Fa. U. beschäftigte Sekretärin.*

Anmerkung. Auf den Fotos sind der gemeinsame Eingangsbereich mit Lift und der vom Vorraum erreichbare ungeteilte Büroraum vor großen Panoramafensterfronten (Richtung Osten mit Blick ins Grüne und dahinter auf die Stadt Ort), ausgestattet mit einem großen Schreibtisch und zwei Stühlen, dahinter ein mittelgroßer Designholzkasten, gegenüber vom Schreibtisch ein TV-Gerät und eine Ledersitzecke mit südseitigem Ausgang auf die teilweise bepflanzte Terrasse, westseitig eine offene Regalwand mit Büchern, Zeitschriften und Dekorgegenständen, sowie nordseitig ein Schrankverbau (Bürobar) zu sehen.

Ergänzung steuerlicher Vertreter: *Die vermieteten Räume sind eindeutig Büroräumlichkeiten und ausschließlich als solche eingerichtet und genutzt. Die Nutzung erfolgt für die Firma U. als Hauptbüroadresse und Sitz der Gesellschaft. Herr N. als Geschäftsführer ist vorwiegend in diesen Räumen tätig. Er bereitet darin die Geschäftskontakte und Unterlagen vor, die wesentlichen Geschäftsunterlagen sind dort aufbewahrt, von diesem Büro aus werden Geschäftstelefonate und Geschäftskorrespondenz (Mails) ausgeführt. Weiters werden darin Besprechungen mit Geschäftspartnern geführt. Daneben nutzt Herr N. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der H. GmbH auch die Büroräumlichkeiten der H. an der Orter DI. Einen wesentlichen Teil seiner Arbeitszeit ist er jedoch im Büro der U. tätig.*

5. Frage: Überlässt die H. GmbH auch anderen Arbeitnehmern eine Dienstwohnung im vergleichbaren Umfang?

Antwort Prüfer: Der 2. Geschäftsführer bewohnt eine ca 180 m² große Dienstwohnung in Ort/U, Stw 9b und versteuert dafür laut Herrn N. monatlich EUR 1.570,00. Herr N. bewohnte bis zu seiner Übersiedlung im Mai 2011 eine ähnliche Dienstwohnung in diesem Haus, welche von der U. errichtet und 2006 um EUR 1.154.400,00 an eine Leasinggesellschaft verkauft wurde.

Dem Mail lagen eine „Ertragskalkulation“ und ein Artikel zu Mietenpreise Ort (aus der Zeitschrift Gewinn) sowie ein Nutzwertgutachten vom 27. April 2011 (mit handschriftlichen Anmerkungen des von der Abgabenbehörde beigezogenen amtsinternen Gutachters) mit folgenden Inhalten bei:

- Die nicht datierte „**Ertragskalkulation Shstr 42**“ enthält folgende Angaben:

Vermietungserlöse Büro an U. GmbH:

| | | | |
|------------------------|----------------------|--------|------------|
| Büro DG | 59,56 m ² | a 16 € | € 952,96 |
| Anteil Eingangsbereich | 10,59 m ² | a 9 € | € 95,31 |
| Büroterrasse | 31,20 m ² | a 8 € | € 249,60 |
| Archiv | 17,83 m ² | a 4 € | € 71,32 |
| Besprechungsraum | 20,09 m ² | a 8 € | € 160,72 |
| Garage | 26,57 m ² | a 5 € | € 132,85 |
| | | | € 1.662,76 |

Vermietungserlöse Wohnbereich an H. GmbH

| | | | |
|------------------------|-----------------------|-------|------------|
| Anteil Eingangsbereich | 10,59 m ² | a 9 € | € 95,31 |
| 1 Untergeschoss | 131,13 m ² | a 9 € | € 1.180,17 |
| 1 UG Loggia | 17,17 m ² | a 4 € | € 68,68 |
| 2 Untergeschoss | 103,35 m ² | a 9 € | € 930,15 |
| Keller | 42,01 m ² | a 4 € | € 168,04 |
| Garage | 26,57 m ² | a 5 € | € 132,85 |
| | | | € 2.575,20 |

Gesamtmiete monatlich € 4.237,96 - Gesamtmiete jährlich € 50.855,52

Planung beruht auf genehmigten Plänen des Gestaltungsbeirates. Durch Planungsvisite und Bauamt können sich noch geringfügige Änderungen ergeben“

- Zum Artikel aus der **Zeitschrift Gewinn 6/08** mit folgenden entscheidungsrelevanten Inhalten:

„Preiswellen an der Donau – In Ort schlagen die Immobilienpreise immer höhere Wellen. Die Stahlstadt an der Donau profitiert stark von der Osterweiterung und hat großen Nachholbedarf bei modernen Büroflächen.....Die Nachfrage ist groß und in Toplagen mit guter Qualität werden auch Monatsmieten von 9,50 bis zehn Euro pro m² bezahlt....“

• Nutzwertgutachten :

Das von einem Baumeister und allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen erstellte Gutachten zur Festsetzung der Nutzwerte im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes zur Begründung von Wohnungseigentum für das Wohn- und Bürohaus am 1 datiert vom **27. 4. 2011**.

Auf Basis der Flächenangaben des Einreichplanes vom 28.7.2008 und 24.6.2010 und der im April 2011 stattgefundenen Objektbesichtigung teilt der Gutachter das Gebäude in 5 Einheiten (TOP 1 Wohnungsnutzung EG/OG/KG, TOP 2 Büronutzung DG/KG, TOP 3- 5 drei PKW-Abstellplätze DG) und merkt dazu an, dass die im OG situierte Loggia der TOP 1, die im DG situierte Terrasse der Top 2 und die im EG situierte Terrasse sowie die Grundflächen der Top 1 zugeordnet werden und folgendes nichtteilbares Zubehör (Vorplatz Garage, Vorraum DG, Gänge im Keller, Haustechnik KG) unberücksichtigt bleibt.

Mit Bezugnahme auf die in den Empfehlungen des Hauptverbandes der allgemein gerichtlich beeideten Sachverständigen festgelegten Faktoren für die Nutzwertberechnung stellte der Gutachter die Nutzwerte wie folgt fest:

| | Nutzfläche m ² | Wert | Nutzwert |
|---------------------------------|---------------------------|------|----------|
| Wohnung TOP 1 | | | |
| EG-Wohnen + OG Schlafen/Galerie | 229,09 | 1 | 229 |
| KG- Vorratsraum/Fitnessräume | 80,89 | 0,6 | 49 |
| Terrasse EG | 78,61 | 0,2 | 16 |
| Patio OG | 12 | 0,25 | 3 |
| Loggia OG | 18,04 | 0,5 | 9 |
| | 418,63 | | 305 |
| Garten | 832,63 | 0,1 | 83 |
| | | | 389 |
| Garage TOP 3 | 13,75 | 0,8 | 11 |
| Garage TOP 4 | 13,75 | 0,8 | 11 |
| | | | 411 |
| Geschäftsflächen TOP 2 | | | |

| | | | |
|-------------------------------|--------|------|-----|
| DG + WC -Büro/Küche/ Bespr. | 63,77 | 1,45 | 92 |
| DG Terrasse | 34,06 | 0,25 | 9 |
| Abstellraum KG | 17,83 | 0,6 | 11 |
| KG Gastbad/ Gesellschaftsraum | 35,9 | 0,6 | 22 |
| | 151,56 | | 133 |
| Garage TOP 5 | 25,57 | 0,8 | 20 |
| Vermietung Büroflächen | | | 154 |
| Summe Werte | | | 564 |

Zu dem daraus resultierenden Nutzwertverhältnis: 72,8 % Wohnbereich (411) zu 27,3 % Bürobereich (154) sind folgende handschriftliche Anmerkungen des amtlichen Sachverständigen angebracht:

Hinweis dass bis dato keine Parifizierung erfolgt ist und Zuordnung der Gesellschaftsräume/Gastbad im KG zum Wohnbereich (nicht Büro) und Bewertung der Büroräume mit Faktor 1 anstatt 1,45 -> daraus errechnet sich ein Gesamtnutzwert von 535 und ein Nutzverhältnis von 432 (80,75 %) für den Wohnbereich inkl. 2 Garagentops) zu 103 (19,25 %) für die Büroflächen mit einem Garagentop

In den Arbeitspapieren finden sich **Fotoaufnahmen**, auf denen folgendes zu sehen ist:

Zur Außenansicht : Architektonisch modern ausgestaltetes dreigeschossiges Gebäude in Hanglage mit Flachdach, mit Außenfronten aus Glas und grau gehaltenen Verkleidungen an der Ober und Unterkante der Fensterfronten, bei der Terrasse im DG, bei der Loggia im OG und der sichtbaren Stützmauer Richtung Süden; Terrassen mit Pflanzen auf der obersten Geschoßebene und im Erdgeschoßbereich, die bepflanzte Böschung und eine verkleidete Stützmauer im Hang an der Südseite, straßenseitig eine ebenfalls Glasaußenfront verkleidete Garage mit Maschendrahtzaun, Sträuchern und den Einfahrtsbereich (Metallgitterschiebetür) und gemeinsamen Außeneingangsbereich (mit Kfz-Abstellplätzen).

Zum Innenbereich: (1) Gemeinsamer Eingangsbereich mit Lift und daneben der Eingang zum Büro; entlang der Wände weiße Schrankverbauten (2) daneben - gegenüber vom Büroeingang - ein offener Stiegenabgang zu den darunterliegenden Wohnräumen; (3) Südseitiger Ausgang vom Büro auf die Büroterrasse mit Holzboden und Pflanzen; (4) ungeteilter Bürraum vor großen Panoramafensterfronten (Richtung Osten mit Blick ins Grüne und dahinter auf die Stadt Ort), ausgestattet mit einem großen Schreibtisch und zwei Stühlen, dahinter ein mittelgroßer Designholzkasten, gegenüber vom Schreibtisch ein TV-Gerät und eine Ledersitzecke, westseitig eine offene Regalwand mit Zeitschriften, Büchern und Dekorgegenständen und nordseitig ein weißer Schrankverbau (Bürobar), (5) Kellerraum (zum Bürobereich) mit einer Leiter und Kartons; (6) Wohnbereich im Erdgeschoß mit modernen in weiß gehaltenen Küchenblock davor mit freistehendem

Esstisch/Sitzbank und Stühlen, daneben weißgemauerter Ofen mit transparenter Feuerstelle (7) Couchsitzecke im EG mit Blick in die Gartenanlage, (8) Sanitärbereich im OG mit Badewanne vor Fensterfront.

3. Wiederaufnahme der Verfahren und geänderte Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2008, 2009 sowie Festsetzungsbescheide Umsatzsteuer für 1-9/2010, 10-12/2010, 1-3/2011, 4-6/2011, 7-9/2011

Das Finanzamt nahm mit **Bescheiden vom 9. November 2011** die Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2008 und 2009 wieder auf und erließ mit Verweis auf die Feststellungen der Außenprüfung (Niederschrift über die Schlussbesprechung und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 19. Oktober 2011) **geänderte Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009**.

Die **Festsetzung der Umsatzsteuer 2008 und 2009** erfolgte **mit jeweils 0,00 EUR**, daraus resultierten Nachforderungen von EUR 5.352,59 und EUR 137.962,52.

Die **Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009** wurden dahingehend geändert als bei der Festsetzung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens die **Einkünfte** (Werbungskostenüberschüsse) aus **Vermietung und Verpachtung** in Höhe von EUR 2.731,69 (2008) bzw. EUR 5.428,79 (2009) **außer Ansatz** blieben. Dies führte zu einer Erhöhung der Körperschaftsteuer (Jahr 2008 von EUR 521,10 auf EUR 1.051,54/ Jahr 2009 von EUR 5.352,09 auf EUR 6.709,29).

In den mit **20. Oktober 2011** erlassenen **Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden für die Zeiträume 1-9/2010, 10-12/2010, 1-3/2011 und 4-6/2011** sowie den mit **5. Dezember 2011** erlassenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den **Zeitraum 7-9/2011** erfolgte die Umsatzsteuerfestsetzung jeweils mit Null, was zu Abgabennachforderungen in Höhe der bisher am Abgabenkonto gutgeschriebenen Guthaben (EUR 54.798,18 für die Zeiträume 1-9/2010) führte.

4. Berufungen gegen die anlässlich der Außenprüfung ergangenen Bescheide

Mit **Schriftsatz vom 12. Dezember 2011** brachte die steuerliche Vertretung fristgerecht **Berufung gegen** die nach Wiederaufnahme geänderten **Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009 und die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume 1-9/2010, 10-12/2010, 1-3/2011 und 4-6/2011** ein, die sich gegen die Nichtanerkennung von erklärten bzw. beantragten Umsatzsteuerguthaben für 2008 (EUR 5.352,59), für 2009 (EUR 137.962,92) und für die Festsetzungszeiträume 1-9/2010 (EUR 54.798,18), 10-12/2010 (EUR 47.947,03), 1-3/2011 (EUR 52.410,13) und 4-6/2011 (EUR 27.092,96) sowie die Nichtanerkennung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der Körperschaftsteuer 2008 und 2009 richtete. Der Antrag auf Anerkennung der angeführten

Umsatzsteuerguthaben und der Vermietungseinkünfte wurde wie folgt begründet
(Originalausführungen in Kursivschrift):

Unter Punkt 1. Sachverhalt ist nach den allgemeinen Angaben zur Errichtung durch die Ehegatten N. als Stifter mit Stiftungsurkunde vom 23. 6. 2006 und den in § 3 angegebenen Stiftungszweck folgendes ausgeführt:

„Ergänzend zu dem in § 3 der Stiftungsurkunde angeführten Stiftungszweck sieht § 8 der Stiftungsurkunde vor, dass die Veräußerung der Immobilien dann zulässig ist, wenn der Stiftungsbeirat einer Veräußerung zustimmt.“

Die U. GmbH mbH (Anteile Stiftung 51 % und W. N. 49 %, der dort auch Geschäftsführer ist) ist ihrerseits zu 50 % an der H. Handelsgesellschaft m.b.H. beteiligt (idF H.). Die übrigen 50 % an H. hält die staatliche ausländische Gesellschaft ZZZLb. Geschäftsführer der H. sind Herr W. N. und als Vertreter von ZZZ Lb Herr C , die nur gemeinsam zeichnungsberechtigt sind. H. tätigt im Zuge ihrer Geschäftsaktivitäten rund 95 % der Einkäufe bei ZZZLb in Ausland. Das Bestehen und der wirtschaftliche Erfolg von H. hängen somit wesentlich von ZZZ Lb ab, sodass nicht von einem beherrschenden Einfluss von W. N. auf H. ausgegangen werden kann.

Der K. Privatstiftung wurde am 23. 6. 2006 von W. N. ein Grundstück am 1 (Ort) im Wert von EUR 210.904,00 (unternehmensrechtliche Anschaffungskosten der Stiftung der Stiftung inklusive Anschaffungsnebenkosten) gestiftet. Auf diesem Grundstück wurde von der K. Privatstiftung in der Folge ein Gebäude mit Wohn- und Büroräumlichkeiten errichtet, welches mittlerweile fertiggestellt und auch bereits bezogen wurde. Die Baukosten werden nach Abschluss der Errichtung insgesamt ca. EUR 1.850.000,00 (exkl. USt) betragen.

Die errichteten Büroräumlichkeiten (Nutzfläche 61 m²) werden von der Stiftung an die U. GmbH m.b.H. unter Option der Umsatzsteuerpflicht (§ 6 Abs. 1 Z 15 iVm § 6 Abs. 2 UStG) zu einem Entgelt iHv EUR 1.892,83 zzgl. 20 % USt iHv EUR 378,57 vermietet. Gleichermassen werden die errichteten Wohnräumlichkeiten (Nutzfläche 229 m²) von der Stiftung an H. iHv EUR 3.316,82 zzgl. 10 % USt iHv EUR 331,63 vermietet.

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass bereits mit Fertigstellung des Gebäudes im Mai 2011 eine sofortige Nutzung erfolgte und zu diesem Zeitpunkt die Konditionen für die Nutzung zwischen der Stiftung und der U. bzw. H. bereits vereinbart waren, jedoch zu diesem Zeitpunkt noch keine schriftlichen Mietverträge abgeschlossen wurden. Diese Vorgehensweise ist dadurch begründet, dass bereits mit November 2010 und somit vor Fertigstellung des Gebäudes vom Finanzamt Ort eine Betriebsprüfung eingeleitet wurde, in deren Rahmen der steuerliche Prüfer die vereinbarten Konditionen in Frage gestellt bzw. die umsatzsteuerliche Anerkennung der Vermietung des Gebäudes angezweifelt hat. Um Klarheit über die umsatzsteuerlichen Konsequenzen zu erlangen, hat die Privatstiftung den Abschluss des Betriebsprüfungsverfahrens im November 2011 abgewartet. Ein Mietvertrag wird nunmehr zu den ursprünglich anlässlich der erstmaligen Nutzung kalkulierten Konditionen abgeschlossen, wobei ein Beschluss der Gesellschafter (Zustimmung des ausländischen Gesellschafters ZZZLb) der H. erforderlich ist. Der

Vertrag liegt derzeit beim Rechtsanwalt. Zu beachten ist, dass von der K. Privatstiftung für den Zeitraum der effektiven Nutzung des Gebäudes durch die U. und H. auch eine Nachverrechnung der vereinbarten Miete vorgenommen und die darauf entfallende Umsatzsteuer erklärt wurde.

Aufgrund des unmittelbaren Zusammenhangs mit der (bereits im Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes geplanten) umsatzsteuerpflichtigen Vermietung der Büro- und Wohnräume hat die K. Privatstiftung in den Jahren 2008 bis 2011 aus den im Zuge der Gebäudeerrichtung bezogenen Eingangsleistungen geltend gemacht. Mit den gegenständlich angefochtenen Bescheiden des Finanzamtes Ort wurde der K. Privatstiftung der Vorsteuerabzug mit dem Argument versagt, dass die Vermietung der Büro- und Wohnräumlichkeiten nicht als unternehmerische Tätigkeit, sondern als bloße Vorteilszuwendung an Herrn N. als Stifter der K. Privatstiftung zu qualifizieren ist.“

In Punkt 2. *Rechtliche Begründung* wird ausgeführt, dass sich die Ansicht des Finanzamtes aus nachfolgenden Gründen rechtswidrig erweise:

-- Die Stiftung habe Unternehmereigenschaft. Sie überlasse in Übereinstimmung mit ihrem Stiftungszweck (Erwerb, Errichtung, Vermietung Immobilien jeder Art) die gegenständlichen Wohn- und Büroräumlichkeiten der U. bzw. H. im Rahmen einer nach außen gerichteten selbständigen, nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen und sei daher als Unternehmer zu qualifizieren. Zum Kriterium der Nachhaltigkeit werde ergänzend darauf hingewiesen, dass die Stiftung zwar derzeit keine weiteren Vermietungs- und sonstigen Umsätze tätige, allerdings sei nach der Rechtsprechung des VwGH (13.10.1983, 82/15/0066; 17.12.1998, 97/15/0060) Nachhaltigkeit auch aufgrund eines einmaligen Vertragsabschlusses anzunehmen, wenn dadurch ein Dauerzustand (wie etwa ein Mietverhältnis) zur Erzielung von laufenden Einnahmen geschaffen werde bzw. auch in der Literatur darauf verwiesen, dass ein bloß einmaliger Abschluss eines Mietvertrages zwischen Stiftung und Stifter der Nachhaltigkeit nicht schade.

Hinsichtlich der Einnahmenerzielungsabsicht werde ergänzt, dass die Räumlichkeiten von der Stiftung vermietet werden würden, um von der U. bzw. H. (an der zu 50 % ein fremder Gesellschafter beteiligt sei) die vereinbarte, fremdübliche (im Detail nachfolgend) Gegenleistung zu erhalten, sodass die Vermietung der Einnahmenerzielung und nicht einer bloßen Vorteilszuwendung diene.

Die Stiftung habe bereits im Zeitpunkt der Gebäudeerrichtung die Absicht gehabt, dieses umsatzsteuerpflichtig zu vermieten und wäre schon bei Bezug der streitgegenständlichen Eingangsleistungen als Unternehmerin zu qualifizieren (Verweis auf EuGH 29.2.1996, 0C-110-94 Inzo Rn 17 und 8.6.2000, C-396/98, Schlossstraße, Rn 47, wonach entgeltliche Leistungen für Vorbereitungshandlungen bereits die Unternehmereigenschaft begründen würden). Die bereits ursprünglich bestehende Vermietungsabsicht ergebe sich aus der beigefügten Prognoserechnung an die Banklandesbank vom Juli 2008. Darin werde eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass die Stiftung von vornherein eine

Vermietung der gegenständlichen Wohn- und Büroräumlichkeiten geplant habe und diese Prognoserechnung auch Basis für die Kreditverhandlungen dargestellt habe.

-- Die Vermietung durch die Stiftung sei aufgrund der Rechtsprechung des VwGH (19.10.2011, 2009/13/0046; 7.7.2011, 2007/15/0255) umsatzsteuerlich anzuerkennen. Wesentliches Kriterium sei das Vorliegen einer marktkonformen (fremdüblichen) Vermietung. Dieses sei aus nachfolgenden Gründen erfüllt:

-- Die Vermietung der Büroräumlichkeiten an die U. erfolge zu einem monatlichen (indexierten) Mietentgelt iHv EUR 1.892,83 netto. Bei Ansatz von gleich hohen Baukosten für Büro- und Wohnräume ergebe sich bei geschätzten Kosten für die Büroräume iHv EUR 433.500,00 (61/290 der geschätzten Baukosten EUR 1.850.000,00 + Grund 210.900,00) und einer Jahresmiete von EUR 22.713,96 – vereinfachend dargestellt – eine Rendite von 5,2 % jährlich.

-- Die Vermietung der Wohnräumlichkeiten an H. erfolge zu einem monatlichen (indexierten) Mietentgelt iHv EUR 3.316,82 netto. Unter Berücksichtigung der geschätzten Baukosten für die Wohnräume iHv EUR 1.627.400,00 (229/290 der geschätzten Baukosten EUR 1.850.000,00 + Grund 210.900,00) und einer Jahresmiete von EUR 39.801,84 – vereinfachend dargestellt – eine Rendite von 2,5 % jährlich.

-- Insgesamt bestehe unter Heranziehung der gesamten Jahresmiete iHv EUR 62.515,80 und Gesamtkosten iHv EUR 2.060.900,00 eine jährliche Gesamtrendite von 3,1 % für das gesamte Gebäude. Diese Gesamtrendite sei angesichts der besonderen Lage am 1 und des damit verbundenen überdurchschnittlichen Wertsteigerungspotentials der Immobilie als fremdüblich anzusehen, sodass die Errichtung und Vermietung aus eigenwirtschaftlichen Interessen der Stiftung erfolge. Der VwGH verlange in den zitierten Erkenntnissen (7.7.2011, 2007/15/0255 und 19.10.2011, 2009/13/0046) keine bestimmte Mindestrendite für die umsatzsteuerliche Anerkennung, sondern nehme eine Einzelfallbeurteilung anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse vor. Bei der in der BP-Niederschrift - unter Hinweis auf einen RdW-Artikel ohne Verfasser geforderten Rendite von 6 % handle es sich um eine bloße Literaturmeinung, die in die VwGH-Rechtsprechung noch nicht Eingang gefunden habe.

-- Bezüglich Fremdüblichkeit werde auf ein beigelegtes Online-Inserat aus September 2011 verwiesen, in welchem eine von Lage (Ort/1) und Größe (256 m²) vergleichbare Wohnimmobilie zu einem monatlichen Entgelt von EUR 3.200,00 (12,50/m²) zur Vermietung angeboten werde. Bei Gegenüberstellung dieses Wertes mit dem von der H. bezahlten Mietzinses von 11,50/m² könne das Vorliegen einer fremdüblichen Vermietung wegen des geringfügig niedrigeren Quadratmeterpreises jedenfalls bejaht werden.

Bei Berücksichtigung dieser Umstände sei davon auszugehen, dass die Überlassung der Büro- und Wohnräume an die beiden Gesellschaften zu fremdüblichen Konditionen erfolge und somit umsatzsteuerlich anzuerkennen sei. Darüber hinaus habe die Stiftung bereits im Juli 2008 (bei Beginn der Gebäudeerrichtung) eine Prognoserechnung unter Berücksichtigung der voraussichtlich zu erzielenden Mieten erstellt (welche auch den

Verhandlungen mit der Bank über die Finanzierung zugrunde gelegt worden sei) und nicht wie von der Finanz angegeben erst nachträglich bei Fertigstellung des Gebäudes.

Nicht nachvollziehbar sei die Aussage, dass die Anmietung der Büroflächen Ausfluss der Gesellschafter- Geschäftsführerstellung und absolut fremdüblich (gemeint wohl fremdunüblich) sei, wenn diese nur über eine gemeinsame Eingangstür mit den Wohnräumen erreichbar sein würden. Es sei sehr wohl üblich, dass bei einem mehrere Einheiten umfassenden Gebäudekomplex (zB Mietshaus) die Einheiten nur über einen gemeinsamen Eingangsbereich erreicht werden und in der Folge von diesem der Zutritt zu den einzelnen Einheiten erfolge. Zudem seien im gegenständlichen Fall die Büro- und Wohnräume parifiziert worden und würden verschiedene Adressen aufweisen.

Schließlich erfolge die Überlassung der Wohnräume durch die Stiftung deshalb, um eine bisher von H. an W. N. überlassene Dienstwohnung zu ersetzen. Die H. überlasse auch an den zweiten Geschäftsführer eine den vorliegenden Wohnräumen vergleichbare ca 180 m² große Dienstwohnung in Ort. Die Finanzverwaltung stelle im Ust-Protokoll 2008 bei Dienstwohnungen darauf ab, ob eine Wohnung gleicher Art, Größe und Lage auch für andere Arbeitnehmer zum Zweck der Nutzungsüberlassung hergestellt worden wäre. Dies könne im gegenständlichen Fall bejaht werden, weshalb die Vermietung der Wohnräume von der Stiftung an H. bzw. die weitere Überlassung als Dienstwohnung an dessen Geschäftsführer W. N. für umsatzsteuerliche Zwecke anzuerkennen sei.

Zusammenfassend sei daher die Stiftung in Bezug auf die Vermietung als Unternehmer iSd UStG zu qualifizieren und habe im Errichtungszeitpunkt eine klare Vermietungsabsicht gehabt. Die Errichtung sei aus eigenwirtschaftlichen Interessen erfolgt, um diese zu marktüblichen Konditionen an die U. und H. umsatzsteuerpflichtig zu vermieten. Der Stiftung stehe somit für die mit den steuerpflichtigen Vermietungsumsätzen zusammenhängenden Vorleistungen ein Vorsteuerabzug zu.

Der Berufung beigelegt wurden die Vollmacht vom 9.7.2008 (Finanzierungsanfrage an die Hausbank), das Kreditanbot der Hausbk vom 14. 7. 2008, die Ertragskalkulation (mit den Monatsmieten von EUR 1.662,76 und EUR 2.575,20) und der Auszug eines **Inserates** (www.immobilienscout24.at/asp/ergebnis_deatil.asp?Object_ID=33712 vom 26.9.2011) mit folgenden Angaben:

„Immobilien AT Ort – 1 – Häuser (Miete), seltene Gelegenheit: Vermietung einer äußerst exklusiven und elegant teilmöblierten Villa in wunderbarer Aussichtslage

Wohnfläche 256, Grundstücksfläche 900, Preis 3.200

Beschreibung: Die Villa liegt in einer Hanglage in der Mitte der Strecke Ort-Stadt-1 und ist somit in wenigen Minuten vom Zentrum aus erreichbar. Doppelgarage und Lift in die drei Ebenen des Hauses mit allen nur erdenklich komfortablen Ausstattungen und Einrichtungen garantieren ein luxuriöses Wohnen. Zum Mietpreis von EUR 3.200,00 inkl. allgemeinen BK und USt kommen noch die – sehr geringen – Kosten für Gas und Strom

(Niedrigenergiehaus). Der außergewöhnlich hohe Komfort des Hauses, im Besonderen die Lage des Pools am DG mit wunderbarem Rundblick, Terrasse und Liegeplatz, dürfen ohne Übertreibung als einmalig qualifiziert werden.

Besonderheiten: Diese Villa ist sehr elegant möbliert und wird erst ab Herbst frei, da die Besitzer in eine Stadtwohnung übersiedeln. Es wird ein Mietvertrag auf längere Zeit angeboten. Bonität und Seriosität sind Voraussetzung.“

Gegen den **Umsatzsteuerfeststetzungsbescheid 7-9/2011** vom 5. Dezember 2011 brachte die steuerliche Vertretung mit Schriftsatz vom **29. Dezember 2011 Berufung** ein und beantragte mit Verweis auf die Begründung in der Berufung vom 12. Dezember 2011 die Festsetzung entsprechend der eingereichten Voranmeldung (Gutschrift EUR 35.970,44).

In beiden Berufungen wurden die Abhaltung einer **mündlichen Verhandlung und eine Entscheidung durch den gesamten Senat** beantragt.

In einem im Jänner 2012 übermittelten Schreiben an das Finanzamt verwies die Bf. auf eine zwischenzeitig veröffentlichte Entscheidung des UFS vom 31. 10. 2011 (RV/2378-W/07), in der zum Ausdruck komme, dass eine Privatstiftung bei einer zu marktüblichen Konditionen erfolgenden Nutzungsüberlassung an einen Stifter (wie im gegenständlichen Fall) unternehmerisch tätig werde und daher zum Vorsteuerabzug berechtigt sei.

Das Finanzamt legte die Berufungen vom 12. Dezember und 29. Dezember 2011 am **24. Jänner 2012** ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen **dem Unabhängigen Finanzsenat** vor und führte darin aus:

Es handle sich bei der Vermietung nach der geforderten Gesamtbetrachtung aller Umstände nicht um eine unternehmerische Betätigung, sondern um eine Vorteilszuwendung an den Stifter. Daran könne die Tatsache, dass bereits bei Errichtungsbeginn eine Ertragskalkulation vorgelegen sei, nichts ändern. Die Vermietung des Bürobereiches sei zu überhöhten Mieten und damit fremdunüblich erfolgt, die angegebene Rendite zu niedrig. Der beherrschende Einfluss des Stifters als gleichzeitiger Gesellschafter-Geschäftsführer beider Unternehmen könne nicht verneint werden. Es sei zwar üblich, dass ein Gebäudekomplex mit mehreren Einheiten über einen gemeinsamen Eingang verfüge, im gegenständlichen Fall sei der Wohnbereich aber nicht einmal durch eine abschließbare Tür vom gemeinsamen Eingang getrennt. Das Gebäude sei gesamt auf den Stifter zugeschnitten, da dieser den Bürobereich als Geschäftsführer der U. und den Wohnbereich als Dienstnehmer der H. nutze.

5. Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerveranlagungen 2010 bis 2013 und dazu einbrachte Rechtsmittel

- Jahr 2010:

In der im April 2012 eingereichten **Umsatzsteuererklärung 2010** erklärte die Bf. steuerpflichtige Umsätze mit Null und **Vorsteuern** in Höhe von **EUR 105.222,62** (= Gesamtguthaben).

In der **Körperschaftsteuererklärung 2010** wurden neben zwischensteuerpflichtigen und kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften **negative Einkünfte** (Werbungskostenüberschüsse) aus **Vermietung und Verpachtung in Höhe EUR 5.221,11** aus dem Objekt Shstr deklariert. An steuerpflichtigen Zuwendungen wurde ein Betrag in Höhe von EUR 12.000,00 an einen leitenden Angestellten der U. gemeldet und dafür im Jänner 2011 Kapitalertragsteuer in Höhe von EUR 3.000,00 einbezahlt.

Das Finanzamt setzte mit **Bescheiden vom 8. Mai 2012** die **Umsatzsteuer 2010 mit Null** und die **Körperschaftsteuer 2010** bzw. das steuerpflichtige Einkommen ohne Berücksichtigung der Vermietungseinkünfte fest.

In den Bescheidbegründungen wurde auf den Bericht der Außenprüfung vom 19. Oktober 2011 verwiesen.

Gegen diese Bescheide brachte die Bf. am **21. Mai 2012 Berufung** ein und beantragte - mit Verweis auf die Begründung in der Berufung vom 12. Dezember 2011 - die Festsetzung der Umsatzsteuer mit einer Gutschrift in Höhe von EUR 105.222,62 sowie die Berücksichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Körperschaftsteuerbescheid 2012.

Beantragt wurden eine **mündliche Verhandlung und eine Entscheidung durch den gesamten Senat**.

Das Finanzamt **legte die Berufung am 1. Juni 2012** ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen **dem Unabhängigen Finanzsenat vor**.

- Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuer 2011 und 2012:

Am 15. Juli 2013 wurden die Steuererklärungen 2011 elektronisch eingebracht.

In der **Umsatzsteuererklärung 2011** erklärte die Bf.:

| | | |
|-----------------------------|---------------------|-----------------|
| Entgelte 20 % EUR 13.949,81 | Umsatzsteuer 20 % | EUR 2.789,96 |
| Entgelte 10 % EUR 39.177,74 | Umsatzsteuer 10 % | EUR 3.917,74 |
| | Umsatzsteuer gesamt | EUR 6.707,70 |
| | Vorsteuer | -EUR 161.081,46 |
| | Guthaben | -EUR 156.511,06 |

In dem mit Datum **9. Dezember 2013 erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2011** setzte das Finanzamt unter Verweis auf den Außenprüfungsbericht die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 **mit Null** fest.

In der **Körperschaftsteuererklärung 2011** wurden steuerpflichtige (sonstige) Einkünfte in Höhe von EUR 73.000,00, zwischensteuerpflichtige Einkünfte in Höhe von EUR 69,71 und negative Einkünfte (Werbungskostenüberschuss) aus der Vermietung und Verpachtung des Objektes 1 in Höhe von EUR 87.655,51 (Abschreibungen EUR 70.559,93 + sonstige Werbungskosten EUR 17.095,58) angegeben. Das Finanzamt ließ im **Körperschaftsteuerbescheid 2011 vom 9. Dezember 2013** – mit Verweis auf die Feststellungen der Außenprüfung – die **negativen Vermietungseinkünfte außer Ansatz** und setzte das steuerpflichtige Einkommen mit EUR 73.000,00 bzw. die Körperschaftsteuer mit EUR 18.267,43 (inklusive EUR 17,43 Zwischensteuer) fest.

Am 2. Dezember 2013 wurden die Steuererklärungen 2012 elektronisch eingebbracht.

In der **Umsatzsteuererklärung 2012** erklärte die Bf.:

| | | |
|-----------------------------|---------------------|-----------------|
| Entgelte 20 % EUR 46.379,12 | Umsatzsteuer 20 % | EUR 9.275,82 |
| Entgelte 10 % EUR 73.376,23 | Umsatzsteuer 10 % | EUR 7.337,62 |
| | Umsatzsteuer gesamt | EUR 16.613,45 |
| | Vorsteuer | -EUR 159.186,19 |
| | Guthaben | -EUR 142.572,74 |

In dem mit Datum **9. Dezember 2013 erlassenen Umsatzsteuerbescheid 2012** setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2012 mit Verweis auf die Feststellungen der Außenprüfung **mit Null** fest.

In der **Körperschaftsteuererklärung 2012** sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv EUR 27.608,68 (Einnahmen EUR 134.548,22 abzüglich Absetzung für Abnutzung EUR 81.810,26 und übrige Werbungskosten EUR 25.129,38) und zwischensteuerpflichtige Einkünfte EUR 35,89 angegeben.

Das Finanzamt setzte im **Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 9. Dezember 2013** – ebenfalls mit Verweis auf die Außenprüfungsfeststellungen – das Einkommen **ohne Vermietungseinkünfte** (mit Null) und die Körperschaftsteuer mit der Zwischensteuer (EUR 9,00) fest.

Mit Schriftsatz vom **31. Jänner 2014** brachte die Bf. **Beschwerde** gegen die Umsatzsteuerbescheide und Körperschaftsteuerbescheide 2011 und 2012 bzw. die Nullfestsetzungen der Umsatzsteuer und Nichtberücksichtigung der Vermietungseinkünfte in den Körperschaftsteuerbescheiden ein.

In der Begründung wird auf die Berufung vom 12. Dezember 2011 verwiesen und ergänzend ausgeführt:

„Weiters wird festgehalten, dass im Jahr 2012 neben der Vermietung des Hauses Shstr eine Wohnung in der Klbstraße Ort angeschafft und in der Folge vermietet wurde. Unabhängig von der anhängigen Berufung beantragen wir, dass diese Vermietung

jedenfalls als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit entsprechendem Vorsteuerabzug anerkannt wird. Die auf die Wohnung Klbstraße entfallenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen im Jahr 2012 EUR 2.590,98, die Umsatzsteuer ergibt ein Guthaben iHv EUR 34.598,79 (davon EUR 35.200,00 aus dem Ankauf der Wohnung).

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2012 betragen EUR 65.608,68. In der ursprünglich eingereichten Körperschaftsteuererklärung wurden aus Versehen EUR 38.000,00 aus einer Gegenverrechnung einer Forderung mit einer Verbindlichkeit nicht als zahlungswirksame Einnahme berücksichtigt.“

Beantragt wurden eine **mündliche Verhandlung (die nicht öffentlich stattfindet)** und die Entscheidung durch den gesamten **Senat**.

Die Bf. legte zu einem **Ergänzungssuchen des Finanzamtes** den Kauf- und Mietvertrag und eine gesonderte Beilage zu den Vermietungseinkünften und zum Umsatzsteuerguthaben des Mietobjektes Klbstraße vor.

Daraus geht ein Einnahmenüberschuss in Höhe von EUR 2.665,01 (Einnahmen EUR 5.784,24 abzüglich Absetzung für Abnutzung EUR 3.119,23 und sonstige Werbungskosten EUR 3.119,23) und ein Umsatzsteuerguthaben von EUR 34.752,25 (Vorsteuern EUR 35.331,47 abzüglich Umsatzsteuer EUR 579,22, d.s. 10% der Einnahmen) hervor.

Die Eigentumswohnung (mit einem Garagenabstellplatz) wurde laut Kaufvertrag 27. März 2012 von der U. GmbH mbH (die ab dem Jahr 2007 Eigentümerin war) zu einem Kaufpreis von EUR 176.000,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer (EUR 35.200,00) erworben. Die Einnahmen betreffen die ab April 2012 vereinnahmten Mieten mit insgesamt EUR 4.614,92 (monatlich somit EUR 512,77) und Betriebskosten iHv EUR 1.169,32.

Zu den Vermietungseinkünften teilte die steuerliche Vertretung zusätzlich mit:

Bei der Ermittlung der Vermietungseinkünfte seien die Ausgaben soweit zurechenbar, dem jeweiligen Vermietungsobjekt (K/Klbstraße) direkt zugerechnet worden. Die restlichen Ausgaben, die weder eindeutig den Kapital- noch den Vermietungseinkünften direkt zuordenbar gewesen seien, seien nach verursachenden Aufwand im Schätzungswege im Verhältnis 90 (Vermietung): 10 (Kapitaleinkünfte) aufgeteilt worden. Innerhalb der Vermietungseinkünfte sei die Aufteilung im Verhältnis der Umsätze erfolgt. Dies gelte auch für die Aufteilung der Vorsteuern.

Zu den angeforderten Unterlagen über die Korrektur von EUR 38.000,00 wurde mitgeteilt, dass bei Überleitung des Ergebnisses aus der Gewinn- und Verlustrechnung in eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für steuerliche Zwecke die Mietforderung von EUR 38.000,00 ausgeschieden worden, in der endgültigen Bilanz 2012 allerdings eine Verrechnung mit einer offenen Verbindlichkeit an den Mieter erfolgt sei, weshalb die Einnahmen 2012 anzusetzen und die Einkünfte entsprechend zu erhöhen wären.

Das Finanzamt erließ mit **2. Juli 2014 Beschwerdevorentscheidungen** gemäß § 262 BAO, mit denen

- die Beschwerde gegen die Bescheide 2011 unter Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und wegen fehlender neuer Argumente in der Beschwerde als unbegründet abgewiesen wurde,
- der Umsatzsteuerbescheid 2012 dahingehend geändert wurde, als die auf die Vermietung Klbstraße entfallenden Entgelte (EUR 5.792,20), Umsatzsteuern (EUR 579,22) und Vorsteuern (EUR 35.331,47) berücksichtigt und die Umsatzsteuer 2012 mit der sich daraus ergebenden Gutschrift in Höhe von EUR 34.752,25 festgesetzt wurde und
- der Körperschaftsteuerbescheid 2012 dahingehend geändert wurde als die auf die Vermietung Klbstraße entfallenden Einkünfte in Höhe von EUR 2.665,01 als steuerpflichtiges Einkommen 2012 und die Körperschaftsteuer (einschließlich Zwischensteuer gemäß § 13 Abs. 3 KStG) mit EUR 675,00 festgesetzt wurde.

Zur Nichtanerkennung der Einkünfte und Umsatzsteuern betreffend die Vermietung des Objektes 1 wurde auf die ausführliche Begründung im BP- Bericht und der Niederschrift zu den Vorjahren verwiesen.

Mit **Schriftsatz vom 25. Juli 2014** (eingelangt am 31. Juli 2014) **beantragte die Bf. die Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht** und verwies in der Begründung auf die Schriftsätze vom 12. Dezember 2011 und 31. Jänner 2014.

Beantragt wurde eine (nicht öffentliche) **mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat**.

Am **1. September 2014 legte das Finanzamt die Beschwerde** vom 31. Jänner 2014 **gegen die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2011 und 2012** vom 9. Dezember 2013 dem Bundesfinanzgericht **vor**.

Im Vorlagebericht wurde bezüglich des Sachverhaltes und der rechtlichen Würdigung auf die Vorlagen der Vorjahre verwiesen und ergänzt, dass für das Jahr 2011 bereits Festsetzungsbescheide für Zeiträume 2011 beim BFG beschwerdeabhängig seien, weshalb keine Beschwerdevorentscheidung zum Umsatzsteuerbescheid ergangen, sondern eine Direktvorlage des noch im Jahr 2013 erlassenen Jahresbescheides 2011 erfolgt sei.

- Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2013:

In den am 26. Februar 2015 elektronisch eingereichten **Abgabenerklärungen** für das Jahr **2013** deklarierte die Bf. folgendes:

- Umsatzsteuer:

| | | |
|-----------------------------|---------------------|----------------|
| Entgelte 20 % EUR 29.750,22 | Umsatzsteuer 20 % | EUR 5.950,04 |
| Entgelte 10 % EUR 83.119,67 | Umsatzsteuer 10 % | EUR 8.311,97 |
| | Umsatzsteuer gesamt | EUR 14.262,01 |
| | Vorsteuer | -EUR 18.717,97 |
| | Guthaben | -EUR 2.104,52 |

- Körperschaftsteuer:

- Kapitaleinkünfte EUR 58,33 (KZ 857) + EUR 57,97 (KZ 860), anrechenbare KEST (KZ 899) EUR 2,23
- Gesamtbetrag der (negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung = EUR 12.421,10 Davon betreffen laut Beilagen das **Objekt 1 -EUR16.535,50** (+Einnahmen EUR 103.244,14 - Absetzung für Abnutzung EUR 82.120,36 -übrige Werbungskosten EUR 37.659,28) und das Objekt KlBstraße + EUR 4.114,40 (+Einnahmen EUR 9.528,38 -Absetzung für Abnutzung EUR 2.217,50 -übrige Werbungskosten EUR 3.196,48)

Das Finanzamt erließ mit **1. April 2015** einen gemäß § 200(1) BAO **vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2013** mit einer Zahllast in Höhe von EUR 397,90, die sich aus der Vermietung des Objektes KlBstraße ergibt (Umsatzsteuer EUR 834,36 abzüglich Vorsteuern EUR 436,46).

In dem ebenfalls mit **1. April 2015** gemäß § 200(1) BAO **vorläufig erlassenen Körperschaftsteuerbescheid 2013** erfolgte die Festsetzung des Einkommens und der Körperschaftsteuer ohne die negativen Vermietungseinkünfte des Objektes 1.

Die Körperschaftsteuer wurde mit € 1.070,00 (inklusive € 14,50 Zwischensteuer) festgesetzt.

In der Begründung beider Bescheide ist ausgeführt, dass die Veranlagung gemäß § 200 BAO vorläufig erfolgt sei, weil der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen eines noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig sei.

Mit **Körperschaftsteuvorauszahlungsbescheid 2015** vom 1. April 2015 erfolgte die Festsetzung der Körperschaftsteuvorauszahlungen für 2015 und Folgejahre mit EUR 1.166,00.

Mit Schriftsatz vom **22. April 2015** brachte die Bf. **Beschwerde** gegen die vorläufigen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2013 sowie gegen den Körperschaftsteuvorauszahlungsbescheid 2015 ein.

Es wurde die Berücksichtigung einer Umsatzsteuergutschrift in Höhe von EUR 4.853,86 und der (negativen) Einkünfte in Höhe von EUR 16.535,50 aus der Vermietung des Gebäudes 1 entsprechend den eingereichten Abgabenerklärungen 2013 sowie eine

Festsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2015 mit Null beantragt.

In der Begründung wurde auf die Berufungen vom 12. Dezember 2011 und 31. Jänner 2014 verwiesen.

Beantragt wurden das **Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung** und die Vorlage innerhalb von drei Monaten an das Bundesfinanzgericht gemäß § 262 Abs. 2 BAO sowie eine (nicht öffentliche) **mündliche Verhandlung und eine Entscheidung durch den Senat**.

Das Finanzamt legte antragsgemäß die Beschwerde am **21. Mai 2015** dem **Bundesfinanzgericht** vor und verwies auf die anhängigen Verfahren der Folgejahre (und dem Hinweis in der Beschwerdebegründung, wonach der Sachverhalt mit den Berufungen der Vorjahre identisch sei).

A. II. Ermittlungsverfahren beim Bundesfinanzgericht

1. Ergänzungersuchen 20. Juli 2015

Mit **Ergänzungersuchen vom 20. Juli 2015** ersuchte das Gericht unter Verweis auf die betreffenden Beschwerdeausführungen um die Beantwortung verschiedener Fragen und Beibringung von angeforderten Unterlagen.

Dazu übermittelte die steuerliche Vertretung mit **E-Mail vom 12. August 2015** den Kaufvertrag über den Grundstückskauf vom 21. Dezember 2005, Anlagenverzeichnisse und -konten für die Jahre 2007 bis 2013, Mietverträge zwischen der Stiftung und der H. bzw. U. sowie mit Schreiben **vom 2. Oktober 2015** (Eingang 5. Oktober 2015) eine Stellungnahme mit den darin genannten Unterlagen.

Die Unterlagen wurden dem Finanzamt am 12. Oktober 2015 weitergeleitet und dazu vom Finanzamt am 25. November 2015 eine Stellungnahme übermittelt.

Der Inhalt des Ergänzungersuchens des Gerichtes (BFG), des **Antwortschreibens** der steuerlichen Vertretung samt dem relevanten Inhalt der erwähnten Beilagen und der Stellungnahme des Finanzamtes werden nachfolgend positionsbezogen dargestellt.

(Anmerkung: Wörtlich identische Wiedergaben sind in Kursivschrift, jene aus dem Antwortschreiben der steuerlichen Vertretung in fetter Kursivschrift dargestellt):

BFG: „ *I. Investitionskosten:*“

In der Berufung (nachfolgend Beschwerde) wird auf S 3/9 angegeben, dass der Stifter W. N. ein Grundstück am 1 mit einem Wert von € 210.904,00 gestiftet habe und auf diesem Grundstück in der Folge ein Gebäude mit Wohn- und Büroräumlichkeiten errichtet worden sei, welches mittlerweile (also Dezember 2011) fertig gestellt und bereits bezogen worden sei und deren Baukosten rund EUR 1.850.000,00 (exkl. USt) betragen würden.

Anmerkung: Die Fertigstellung erfolgte im Mai 2011.

1. BFG: Wann wurde die der Stiftung zugewendete Liegenschaft von W. N. erworben? Um Übermittlung des Kaufvertrages wird ersucht.

Antwort: Herr N. hat die Liegenschaft am 21.12.2005 erworben. Der Kaufvertrag wurde bereits per Mail am 12.8.2015 übermittelt.

Aus dem übermittelten Kaufvertrag vom 21. Dezember 2005 geht hervor, dass W. N. das Grundstück EZ 11xx, GB 12121 1, bestehend aus Gst. Nr. 1020/18 zu einem Kaufpreis von EUR 200.000,00 mit dem Tag der Unterfertigung erwirbt, der Verkäufer dieses lastenfrei und ohne Haftung für ein bestimmtes Flächenausmaß und Zustand übergibt und Nebenkosten und allfällige Anschlussgebühren vom Käufer zu tragen sind.

Laut Grundbuchsauszug wurde für das Grundstück mit einer Fläche von 1.201 m² das Eigentumsrecht mit 23. Juni 2006 zu Gunsten der Stiftung einverleibt und mit Bescheid vom 24. Juni 2008 eine Bauplatzbewilligung erteilt.

2. BFG: Welche Beschlüsse wurden vom Stiftungsvorstand zur beabsichtigten Investition (insbesondere zum geplanten Investitionsvolumen) für das Objekt am 1 (Shstr) getroffen?

Antwort: Wir dürfen Ihnen dazu folgende durch den Stiftungsvorstand unterfertigte Unterlagen (siehe Anlage zu Punkt 2) übermitteln:

—. Vollmacht vom 9.7.2008, die das Vorstandsmitglied Herrn N. zu Finanzierungsverhandlungen mit der Hausbank bevollmächtigt

Anmerkung: Dabei handelt es sich um jenes Schreiben, das bereits im Zuge der Außenprüfung übergeben und auch der Berufung vom 11. 12. 2011 beigelegt war.

—. Umlaufbeschluss betreffend der beabsichtigten Errichtung eines Büro- und Wohnkomplexes am gestifteten Grundstück am 1

Anmerkung: Der nicht datierte, von den drei Vorstandsmitgliedern unterfertigte Umlaufbeschluss beinhaltet neben der Bestellung des steuerlichen Vertreters folgende Beschlussfassungen (Anmerkung: Die Namen der beauftragten Firmen wurden vom Gericht abgekürzt):

3. Die K. Privatstiftung beabsichtigt am gestifteten Grundstück einen Büro-Wohnkomplex zu errichten .

- a) Das Architekturbüro R wird mit der Planung und Einreichung des Projektes beauftragt.
- b) Das Atelier R bzw. das technische Büro Ing. F werden mit der Innenraum bzw. Haustechnikplanung beauftragt.
- c) Als Projektleiter wird die Firma projektgmbh bestimmt.

Die Entlohnung für die erwähnten Unternehmen erfolgt zum gleichen Tarif wie beim Projekt B. des Tochterunternehmens U. GmbH.

Die Rechtsvertretung wird einvernehmlich dem Vorstandsmitglied VSt1 übertragen, die Projektaufsicht übernimmt W. N..

Nach erteilter Baubewilligung wird der projektgmbh eine Baubeschreibung sowie eine Kostenaufstellung vorgelegt, danach wird der Vorstand die weitere Vorgangsweise beschließen.

—. Vertrag mit der Baumanager GmbH

Anmerkung: Der mit 4./7. Juni 2010 - seitens der Stiftung von W. N. und Cr VSt1 - unterfertige „Auftrag über die örtliche Bauaufsicht und Ausschreibungen in der Fertigstellungsphase“ führt als Vertragsgegenstand aus, dass der errichtete Rohbau nach den Vorgaben des Bauherren und der Architekten innerhalb von 6 Monaten zu einem Pauschalhonorar von EUR 24.000,00 netto (zahlbar in 6 Monatsraten ab Juni 2010) durch Übernahme der örtlichen Bauaufsicht inklusive vorrangiger Erstellung von Ausschreibungen, Einholung und Bewertung von Angeboten, Preisvergleiche, Endverhandlungen mit den ausführenden Unternehmen, Rechnungs- und Kostenfeststellungen fertigzustellen sei. Als Ansprechpartner seitens der Stiftung werden darin W. N. sowie die vom Architektenbüro und der Projektgesellschaft zuständigen Mitarbeiter angeführt.

Unter den Auftragsgrundlagen ist angegeben, dass sich der Auftragnehmer bereit erklärt den Auftragsumfang entsprechend den Wünschen des Auftragsgebers fachlich und terminlich einwandfrei durchzuführen, die Auftragsvergabe an die Unternehmen aber ausschließlich durch den Auftraggeber erfolgt sowie allfällige Änderungen, die in der Bauausführungsphase vom Bauherren verlangt werden, im Honorar abgedeckt sind.

Ebenso finden Sie in der Anlage eine Kostenschätzung für das Bauvorhaben 1 aus August 2008 mit Baukosten in Höhe von rd EUR 1,4 Mio netto .

Anmerkung: In der beigelegten Projektkostenschätzung mit einem Gesamtbetrag von EUR 1.441.500,00 sind folgende Kosten angegeben:

| | |
|------------------------------------|------------|
| Baumeisterarbeiten+Erdbau | 260.000,00 |
| Spezialtiefbau, Baugrubensicherung | 40.000,00 |
| Spengler | 80.000,00 |
| Fenster, Portale | 230.000,00 |
| E-Strich +Bodenbelagsarbeiten | 33.000,00 |
| Schlosserarbeiten | 50.000,00 |
| Malerarbeiten | 20.000,00 |
| Tischlerarbeiten | 75.000,00 |

| | |
|--|------------|
| E-Installation, Blitzschutz, Beleuchtung | 85.000,00 |
| Heizung und Sanitärinstallation, HLSK | 160.000,00 |
| Holzterrasse, Innentreppen | 20.000,00 |
| Naturstein | 75.000,00 |
| Aufzugsanlage, Rolltreppen | 30.000,00 |
| Kanal | 0,00 |
| Gärtner, Außenanlage, Schließanlagen, Feuerlöscher | 43.500,00 |
| Pool | 40.000,00 |
| Trockenbauarbeiten | 50.000,00 |
| Vollwärmeschutz, Innenputz, Metall-/so. Fassaden | 80.000,00 |
| Rolltore, Garagentore | 5.000,00 |
| Sonnenschutz | 35.000,00 |
| Sonstiges | 30.000,00 |

Stellungnahme FA zu Pkt 2: „Beschlüsse des Stiftungsvorstandes sind nicht vorgelegt worden, aus keiner Unterlage gehe hervor unter welchen Gesichtspunkten die Entscheidung getroffen worden ist: Die Vollmacht und anderen Unterlagen setzen erst später im Prozess an und es hat keine Aussagen zur Entscheidungsfindung (Ausschreibungen, Anbote) gegeben. Der Umlaufbeschluss führt nur aus, dass ein Wohn-Bürokomplex errichtet wird und wer mit der Planung beauftragt wird.“

3. BFG: Es wird um Vorlage der Protokolle der Sitzungen des Stiftungsvorstandes (§ 9 Abs. 8 Stiftungszusatzurkunde) bzw. um allfällige schriftliche Umlaufbeschlüsse ab den Jahren 2006 ersucht.

Antwort: Protokolle zu den Stiftungsvorstandssitzungen liegen nicht vor. Besprechungen bzw telefonische Kontakte fanden im Zusammenhang mit konkreten Rechtsgeschäften und im Rahmen der Erstellung der Jahresabschlüsse statt. Nachfolgend dürfen wir Ihnen dazu beispielhaft folgende von den Stiftungsvorständen unterfertigte Unterlagen übermitteln:

- **Vertrag Anteilserwerb TG4 GmbH** (Übernahme Geschäftsanteil anlässlich Neugründung im Ausmaß von 25 % bzw. EUR 9.000,00 durch Stiftung laut Gesellschaftsvertrag vom 27. 8. 2012)

- **Vertrag Anteilserwerb TG5 Fs. GmbH** (Geschäftsanteilserwerb im Nominale von EUR 62.500,00 von der U. GmbH mbH –Abtretungsvertrag 19. 12. 2013)

Generalversammlungsprotokoll TG5 Fs (vom 14. 11. 2014 über Kapitalerhöhung EUR 1.150.000,00, wovon EUR 287.500,00 von der Stiftung übernommen werden)

- **Vertrag Anteilserwerb TG6 GmbH** (Erwerb 100% der Anteile im Nominale von EUR 150.000,00 durch Stiftung laut Abtretungsvertrag vom 19. 12. 2014)

- **Vertrag Wohnungskauf Klbstraße**

- **Umlaufbeschluss** vom 30.10.2014 über die Feststellung des Jahresabschlusses 2013, die Gewinnverwendung und Geschäftsführerentlastung der U. GmbH (unterfertigt von W. N. als 49 % Gesellschafter sowie von W. N. und Dr. Vst2 für die Stiftung als 51 %-Gesellschafter)

- (Nicht datierter, von den drei Stiftungsvorständen N., VSt1 und Vst2 unterfertigter) **Beschluss Bürgschaftsübernahme für die TG5 durch die U. GmbH** (mit der Ermächtigung von W. N., dass die U. eine Bürgschaft zu Gunsten der TG5 iHv EUR 200.000,00 über eine Laufzeit von 18 Monaten übernimmt).

Stellungnahme FA zu Pkt 3: „*Bei den übermittelten Unterlagen handelt es sich um Unterlagen die zwingend eine Unterfertigung des Gesamtvorstandes erfordern, es sind keine Unterlagen zum strittigen Sachverhalt vorgelegt worden und wie Willens- und Entscheidungsprozesse (u.a. zur Investitionsentscheidung) im Vorstand abgelaufen sind. Auch wenn das PSG keine näheren Bestimmungen zur Protokollierung vorsieht ist es ungewöhnlich, dass gar keine Protokolle existieren und dass der Sitzungsleiter keine Niederschriften über Beschlüsse durchführt.*

4. BFG: Der Beschwerde liegt ein Auftragsschreiben an die Banklandesbank vom 9. Juli 2008 mit dem der Stiftungsvorstand Angebote für eine Leasingfinanzierung (mit hohen Eigenanteilen) oder (alternativ) eine teilweise Fremdfinanzierung der prognostizierten Errichtungskosten anfordert. Dazu wurde von der Hausbk ein mit 11. Juli 2008 datiertes Angebot betreffend die Konditionen eines Kredites iHv von EUR 500.000,00 übermittelt. Zum angeforderten Leasingangebot liegen keine Unterlagen vor. Es wird um Übermittlung der damals von der Hausbk offerierten Leasingkonditionen ersucht.

Antwort: Im Jahr 2007 ging man von einem Investitionsvolumen von rd. 1 Mio aus. Betreffend Finanzierung wurden von der Hausbank die Konditionen für einen Kredit von EUR 1 Mio eingeholt (siehe dazu Ratenplan vom 4.7.2007 von der Hausbank in der Beilage). Aufgrund von Auflagen durch den Gestaltungsbeirat und der Baubehörde, kam es zu einer Verzögerung der Baubewilligung und somit des Baubeginnes. Durch inzwischen erhaltene Ausschüttungen aus der U. GmbH ging man nunmehr von einer Reduzierung des Kreditvolumens auf EUR 500.000,00 aus. Im Juli 2008 wurde daher von der Hausbank ein Finanzierungsangebot für EUR 500.000,00 eingeholt (siehe Beilage). Im September 2008 wurde sodann vom Magistrat Ort die Baubewilligung erteilt. Das Kulturhauptstadtjahr 2009

(die Aufstellung eines Kranes wurde vorerst nicht genehmigt, da dies zu einer Beeinträchtigung des Landschaftsbildes geführt hätte) und Planungsvisiten des Magistrats führten wiederum zu Verzögerungen, sodass die Finanzierung der Immobilie im Wesentlichen durch Ausschüttungen aus der U. GmbH erfolgt ist.

Es kam daher zu keinen weiteren Verhandlungen mit der Hausbk betreffend Leasingfinanzierung.

Der beigelegte für einen Kredit in Höhe von 1 Mio EUR aufgestellte Ratenplan vom 4. Juli 2007 weist vierteljährliche Ratenzahlungen von 12.500,00 EUR über den Zeitraum 30.9.2007 bis 30.6.2027 zzgl. vierteljährlich gesondert zu entrichtender Zinsen von 4,68 % des jeweils aushaltenden Kreditbetrages aus.

5. BFG: *Im Schreiben vom 9. Juli 2008 wird das Investitionsvolumen mit 1,1 Mio EUR angegeben. Auf welchen Grundlagen basiert diese Investitionssumme? Es wird um Übermittlung von allfälligen Unterlagen dazu (Kostenvoranschläge, Baukostenschätzungen durch Architekten, etc) ersucht.*

Antwort: *In der Anlage erhalten Sie eine Projektkostenschätzung der projektgmbh gmbh vom August 2008 mit netto rd 1,4 Mio EUR.*

Wie unter Punkt 4. bereits erwähnt, führten diverse Einwendungen durch den Gestaltungsbeirat der Stadt Ort zu einer Verzögerung des Baubeginnes, zu einer Verlängerung der Baudauer und zu einer Erhöhung der ursprünglich geplanten Baukosten. Vorgabe des Gestaltungsbeirates war, dass durch das Gebäude die Aussicht in die Landschaft möglichst wenig beeinträchtigt werde. Das Gebäude musste daher abgesenkt werden, damit die oberste Geschossdecke im Wesentlichen auf Straßenniveau zu liegen kam. Dies bedeutete, dass die Stützmauer höher als ursprünglich geplant errichtet werden musste, sodass die Kosten für die Stützmauer aufgrund vermehrter Erdbewegungen und Sprengungen deutlich höher als ursprünglich angenommen waren.

Anlagen:

- . Projektkostenschätzung projektgmbh gmbH** (siehe Antwort Frage 2)
- . Kostenvoranschläge wurden durch die Baumanager GmbH eingeholt (siehe Beispiel in der Anlage zu Punkt 5) —** (Anmerkung: Dabei handelt es sich um ein detailliertes Leistungsverzeichnis zu den Baumeisterarbeiten (aufgegliedert in Baustelleneinrichtung und Abbruch-, Erd-, Drän-, Kanalisierungs- Beton-, Mauerarbeiten, Außenanlagen vom 11. 8. 2008 jedoch ohne Beträge Eine weitere Unterlage betrifft ein Protokoll über eine Baubesprechung vom 10. August 2010 in der der Baufortschritt, die beabsichtigten weiteren Arbeiten und erforderliche Mängelbehebungen beschrieben werden.)

Stellungnahme des Finanzamtes zu Pkt 5: *Es wird nicht dargelegt wie der Gestaltungsbeirat seine Einwendungen dargebracht hat (ev. bereits im Zuge*

der Bauverhandlung) und wie die Stiftung darauf reagiert hat (neue Ertrags- und Rentabilitätsrechnungen, neue Angebote). Mangels Protokolle wird darüber kein Nachweis zu erbringen sein. Laut Finanzamt hätte infolge der Änderungswünsche eine neue Projektkostenkalkulation durchgeführt werden müssen und wäre seitens des Stiftungsvorstandes ein Investitionskostenstopp anzudenken gewesen. Aus der vorgelegten Projektkostenschätzung ist nicht ersichtlich welche Positionen von der Änderung betroffen waren.

6. BFG: *Wer von den Stiftungsvorständen war für die Gebarung des Objektes (Planvorgaben, Verhandlungen und Auftragsvergaben an Architekten, Professionisten, etc.) zuständig und für die Zahlungsfreigaben der Rechnungen verantwortlich? Im Schreiben vom 9. Juli 2008 wird Herr W. N. von den übrigen Vorstandsmitgliedern der Stiftung bevollmächtigt, die Finanzierungsverhandlungen mit der Bank zu führen.*

Antwort: *Für die Gebarung des Objektes war grundsätzlich der Vorstandsvorsitzende Herr W. N. verantwortlich. Für die Ausschreibungen und die technischen Endverhandlungen war die Baumanager GmbH zuständig. Ebenso erfolgte die Rechnungskontrolle durch die Baumanager GmbH. Die kaufmännische Endverantwortung lag bei der projektgmbh gmbh. Die Zahlungsfreigabe erfolgte letztendlich durch Herrn N..*

Stellungnahme des FA zu Pkt 6: „Aus den übermittelten Unterlagen geht hervor, dass das gegenständliche Haus immer als Wohnhaus N. geplant gewesen ist. Aufgrund der engen Verbindung und gesellschaftsrechtlichen Verflechtung stellt sich die Frage, ob nicht doch ein genehmigungspflichtiges In-Sich-Geschäft vorliegt oder zumindest ein Interessenskonflikt. Gerade in einer derartigen Konstellation wäre besonderes Augenmerk auf den Fremdverhaltensgrundsatz und die Angehörigenjudikatur zu legen gewesen.“

7. BFG: *In der Beschwerde vom 12. Dezember 2011 werden die Baukosten bis zum Abschluss der Errichtung mit EUR 1.850.000,00 beziffert. Aus den in den Akten befindlichen Anlagenspiegeln der Jahresabschlüsse wurde eine Entwicklung des Sachanlagevermögens der Jahre ab 2006 bis 2013 abgeleitet (Beilage 1).*

Die Summe der gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten des Sachanlagevermögens beträgt zum Stichtag 31.12.2011 EUR 2.814.666,86 (davon Grundstücke EUR 210.904,00), zum Stichtag 31.12.2012 EUR 3.026.777,83 (davon für Grundstück 1 EUR 210.904,00 und Wohnungskauf Klbstraße EUR 185.716,00) bzw. zum Stichtag 31. 12. 2013 EUR 3.068.908,21 (inklusive Grundstück 1 EUR 210.904,00 und Wohnung Klbstraße EUR 185.716,00).

Die bis zum Jahresultimo 2011 angefallenen Anschaffungs- und Herstellungskosten zum Gebäude 1 betrugen demnach EUR 1.918.747,53 (resultierend aus Zugängen bis 2010 in der Position Anlagen in Bau iHv EUR 1.646.656,78 und Zugängen

des Jahres 2011 EUR 272.090,75). Zusätzlich sind unter der Position Betriebs- und Geschäftsausstattungen im Jahr 2011 Zugänge in Höhe von EUR 685.015,33 ausgewiesen.

Es wird um Übermittlung der Anlagenbuchhaltungskonten bzw. der Anlagenverzeichnisse für die Jahre 2007 bis 2013 ersucht, aus denen hervorgeht aus welchen Rechnungen (Lieferant/ Art bzw. Inhalt der bezogenen Lieferungen/Leistungen, Leistungszeitraum) sich die in der Position Baulichkeiten und Betriebs- und Geschäftsausstattung aktivierten Beträge zusammensetzen und welche Gegenstände/Einrichtungen in der Position Betriebs- und Geschäftsausstattung erfasst sind.

Antwort: Die Anlageverzeichnisse sowie die Konten wurden bereits übermittelt.

Die Investitionskosten (=Anschaffungs- und Herstellungskosten der Baulichkeiten und Betriebs- und Geschäftsausstattung) entwickelten sich laut den Anlagenspiegeln der Jahresabschlussberichte wie folgt:

| | Grundstück | Gebäude (bis 2010 Ausweis als Anlagen in Bau) | Summe Grundstück/ Baulichkeiten | BGA | Gesamt |
|--|------------|---|------------------------------------|-------------|--------------|
| Zugänge 2006 | 210.904,00 | | 210.904,00 | | |
| Zugänge 2007 | | 3.000,00 | 3.000,00 | | |
| Zugänge 2008 | | 26.694,22 | 26.694,22 | | |
| Zugänge 2009 | | 710.201,82 | 710.201,82 | | |
| Zugänge 2010 | | 906.760,74 | 906.760,74 | | |
| Stand 1. 1. 2011 | 210.904,00 | 1.646.656,78 | 1.857.560,78 | | |
| Zugänge 2011 | | 272.090,75 | 272.090,75 | 685.015,33 | 957.106,08 |
| Stand 31. 12. 2011 | 210.904,00 | 1.918.747,53 | 2.129.651,53 | 685.015,33 | 2.814.666,86 |
| Zugänge 2012 (davon K-Str. 185.716,-) | | 191.037,78 | 191.037,78 | 21.073,19 | 212.110,97 |
| AHK Stand 31.12.2012 | 210.904,00 | 2.109.785,31 | 2.320.689,31 | 706.088,52 | 3.026.777,83 |
| Korrekturen | | 488.415,05 | 488.415,05 | -488.415,04 | |
| AHK Stand 1.1.2013 | 210.904,00 | 2.598.200,36 | 2.809.104,36 | 217.673,48 | 3.026.777,84 |
| Zugänge 2013 | | 39.049,44 | 39.049,44 | 3.080,93 | 42.130,37 |
| AHK Stand 31.12.2013 | 210.904,00 | 2.637.249,80 | 2.848.153,80 | 220.754,41 | 3.068.908,21 |
| davon AK K- straße | | -185.716,00 | -185.716,00 | | -185.716,00 |

| | | | | | |
|-----------------------------|------------|--------------|--------------|------------|--------------|
| Investitionskosten Objekt P | 210.904,00 | 2.451.533,80 | 2.662.437,80 | 220.754,41 | 2.883.192,21 |
|-----------------------------|------------|--------------|--------------|------------|--------------|

Übermittelt wurden die Kontoblätter der Finanzbuchhaltung und die Anlageverzeichnisse mit den KontoNr. 02000 (bebaute Grundstücke), 03000 (Haus Shstr K), 03100 (Wohnung Klబstraße), 05000 (Gebäude kürzere ND als 67 Jahre), 06000 (Betriebs- und Geschäftsausstattung) der Jahre 2008 bis 2013.

Daraus geht folgendes hervor:

Mit Buchungsdatum 31. 12. 2010 wurden die Vorsteuerabzüge der Jahre 2007-2010 in Höhe von EUR 273.095,38 aktiviert (rückgängig gemacht), diese Buchung aber mit Buchungsdatum 31. 12. 2011 wieder storniert.

Die Aktivierungen auf den Konten 03000/05000/06000 ab dem Zeitraum Juni – Dezember 2011 betreffen Rechnungen über Elektroinstallationen, Außenanlagen inklusive Bepflanzungen, Malerarbeiten, Sonnenschutz und Pflasterarbeiten (insgesamt rund € 200.000,00) und eine mit Buchungsdatum 31. 12. 2011 erfasste Abgrenzung für die bis zur Fertigstellung angefallenen, aber erst im Jahr 2012 abgerechneten Leistungen in der Größenordnung von rund € 560.000,00. Bei den abgegrenzten Rechnungen handelt es sich neben Rechnungen der Firma H. über diverse Innenausstattungen (€ 275.000,00) und der Abrechnung für den Pool (€ 55.000,00) um Nachbelastungen aus diversen Schlussrechnungen von insgesamt rund € 240.000,00 (davon entfallen auf die Baufirma rund € 50.000,00, auf die Erd- und Baggerarbeiten rund € 38.700,00 zzgl. € 23.000,00 Vergleichszahlung, auf Glasverkleidungen rund € 47.300,00 und Außenfassaden rund € 19.000,00, auf Natursteinarbeiten rund € 36.000,00 und Installationsarbeiten rund € 22.300,00, Rest Architekten/sonstige).

Aus den Anlageverzeichnissen geht hervor, dass die Herstellungskosten für die in der Position Baulichkeiten ausgewiesenen Investitionskosten (31. 12. 2013: EUR 2.451.533,80) unterschiedlich abgeschrieben werden:

- Herstellungskosten in Höhe von EUR 1.947.602,62 (=Konto 03000) werden mit 1,5 % (d.h. auf eine Nutzungsdauer von 67 Jahren) abgeschrieben werden.

- Die restlichen unter der Position Baulichkeiten ausgewiesenen Herstellungskosten in Höhe von EUR 503.931,17 (Konto 05000) betreffen nachstehende Positionen, die auf kürzere Nutzungsdauern abgeschrieben werden:

-- Außenanlagen (Inv. Nr 3) - EUR 122.314,95 - ND 15 Jahre

-- Stützmauer (Inv. Nr. 9) - € 59.046,0 und Stiegenkonstruktion + Geländer (Inv. Nr. 10/11) -EUR 76.211,00 - ND 17 Jahre

-- Wasseraufbereitungs- /Belüftungsanlagen (Inv. Nr. 1+2) - EUR 32.450,00; ND 12-14 Jahre

-- Aufzug (Inv. Nr. 4) - EUR 28.541,70; ND 15 Jahre

-- Wärmepumpen (Inv. Nr. 5) - EUR 19.900,00; ND 15 Jahre

- Sonnenschutz + Terrassenverkleidung (Inv. Nr. 6/7) -EUR 37.514,00; ND 15 Jahre
- Kästen und Türfolien (Inv. Nr. 12/13) - EUR 120.030,74, ND 19 Jahre
- Schnurzüge/Aluschienen, Glasgeländer + Teppichboden (Inv. Nr. 8/14/15) - EUR 7.822,64; ND 15 Jahre

Auf dem Konto 06000 Betriebs- und Geschäftsausstattung (EUR 220.754,41) sind neben Möbel und Beleuchtungen, die Honorare des Innenarchitekten, Fitnessgeräte und Gemälde/Grafiken aktiviert.

Bei den Aktivierungen auf den Konten 05000 und 06000 sind im Jahr 2011 von der Firma H. verrechnete Einrichtungen/Geräte in Höhe von EUR 111.687,55 und EUR 160.080,00 enthalten.

Buchwertentwicklung des Anlagevermögens ab dem Jahr 2011:

| | Grund+Gebäude | BGA | Gesamt |
|------------------------------|---------------------|-------------------|---------------------|
| Stand Inv. Kosten 31/12/2011 | 2.129.651,53 | 685.015,33 | 2.814.666,86 |
| Abschreibungen 2011 | -28.638,02 | -41.460,55 | -70.098,57 |
| Buchwert 31.12.2011 | 2.101.013,51 | 643.554,78 | 2.744.568,29 |
| Zugänge 2012*) | 191.037,78*) | 21.073,19 | 212.110,97*) |
| Abschreibungen 2012 | -61.085,71 | -20.724,45 | -81.810,16 |
| Buchwert 31.12.2012 | 2.230.965,58 | 643.903,52 | 2.874.869,10 |
| Übertrag von BGA-> Gebäude | 458.362,24 | -458.362,24 | 0,00 |
| Zugänge 2013 | 39.049,44 | 3.080,93 | 42.130,37 |
| Abschreibungen 2013 | -62.314,93 | -22.022,93 | -84.337,86 |
| Buchwert 31.12.2013 | 2.666.062,33 | 166.599,28 | 2.832.661,61 |

*) Zugänge 2012 inklusive Wohnungskauf Klbstraße € 185.716,00, von den Abschreibungen 2012 und 2013 betreffen € 2.217,50 diese Wohnung, der Rest das Gebäude entfällt auf das Objekt 1 (2012 € 79.592,66/ 2013 € 82.120,36).

Die Abschreibungen der Baulichkeiten 1 im Jahr 2013 (EUR 62.314,93) entfallen mit EUR 28.905,66 (1,5 % von 1.947.602,62) auf das Konto 030000 und mit EUR 31.191,77 auf das Konto 050000 (-> das sind rund 6,2 % von EUR 503.931,17 was einer durchschnittlichen ND von rund 16 Jahren entspricht).

Stellungnahme FA zu Pkt. 7: *Für das Finanzamt ist unbeantwortet weshalb keine Investitionskostenbegrenzung beschlossen worden ist bzw. nicht im Vorfeld Prognoserechnungen erstellt wurden.*

8. BFG: *Im Jahr 2013 wurde ein Großteil der im Jahr 2011 bei der Position Betriebs- und Geschäftsausstattung ausgewiesenen Anschaffungskosten in die Position Grundstücke und Baulichkeiten umgegliedert. Um welche Posten handelt es sich dabei bzw. was war der Grund für die Umgliederung?*

Antwort: *Das Konto „050000 Gebäude, kürzere ND als 67 Jahre“ wurde ursprünglich bis 2011 unter BGA ausgewiesen. 2012 wurde ein Zugang vom Konto 050000 bereits bei Gebäude ausgewiesen, der Altbestand jedoch noch unter BGA. Im Jahr 2013 wurde dieses Konto vollständig (inkl EB-Wert) zur Position Gebäude gegliedert. Unter dem Posten Betriebs- und Geschäftsausstattung ist nur mehr das Konto „060000 Betriebs- und Geschäftsausstattung“ gegliedert.*

9. BFG: *Verwendung des Gebäudes/Mietvereinbarungen*

Nach Wiedergabe der Ausführungen in der Berufung vom 12. 12. 2011 (wonach die Konditionen betreffend die Vermietung von 61 m² Bürofläche an die U. zu einem Mietentgelt von EUR 1.892,83 zzgl. 20 % und 229 m² Wohnräume an die H. zu einem Mietentgelt von 3.316,82 EUR zzgl. 10 % USt bereits im Mai 2011 fixiert gewesen, jedoch die Mietverträge erst nach der BP im Jahr 2011 nach Zustimmung des Zweitgesellschafters der H. abgeschlossen worden seien) ersuchte das Gericht die Mietverträge zu übermitteln.

In den mit E-Mail vom 12. August 2015 übermittelten –nicht datierten Mietverträgen zwischen der Stiftung (1) als Vermieter und der H. Handelsgesellschaft mbH und der U. GmbH mbH als Mieter (2) - ist folgendes geregelt:

(Anmerkung: wörtliche Wiedergabe in Kursivschrift, restlicher Inhalt in zusammengefasster Form)

(3-5) *Mietgegenstand:*

Bei **H.** : *Wohnung, K 99, 4xxx Ort, Ausstattung laut beiliegenden Plänen/Bau- und Ausstattungsbeschreibung, Beilage 1* (lag nicht bei und wurde auch nachträglich nicht vorgelegt)

Vereinbart wird die Nutzung des Bestandsobjektes als Wohnung, wobei sie von der Mieterin als Betriebswohnung für ihre Angestellten verwendet wird. Jede Änderung des Verwendungszweckes bedarf der vorherigen Zustimmung der Vermieterin. Eine Nutzungsänderung ohne Zustimmung stellt einen wichtigen Grund, die die Vermieterin zur sofortigen Auflösung berechtigt. Die Mieterin ist verpflichtet, der Vermieterin vorab mitzuteilen, an wen ihrer Angestellten die Wohnung weitergegeben wird. Die Vermieterin kann aus berechtigten und wesentlichen Gründen die Weitergabe an bestimmte Personen untersagen.

Lage: K 99, 4xxx Ort

Bestandteile des Mietgegenstandes und Zubehör: Nutzfläche 239 m² zzgl. Keller 62,10 m² + Garagenplatz

Bei U.: Büro OG Shstr, Ort - Vereinbart wird die Nutzung des Bestandsobjektes als Büro. Jede Änderung des Verwendungszweckes bedarf der vorherigen Zustimmung der Vermieterin. Eine Nutzungsänderung ohne Zustimmung stellt einen wichtigen Grund, die die Vermieterin zur sofortigen Auflösung berechtigt.

- Bestandteile des Mietgegenstandes und Zubehör: Nutzfläche 71,42m² zzgl. Terrasse 34,06 m², Archiv 17,83 m² + Garagenplatz

Die nachstehend – soweit nicht in Kursivschrift angegebenen – zusammengefasst wiedergegebenen Vertragsinhalte sind bis auf die Höhe des Mietzinses und der Betriebskosten weitestgehend ident.

(6) Das Mietverhältnis beginnt mit 1. 6. 2011 und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Es kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalenderquartals gekündigt werden.

Die Mieterin verzichtet auf eine Aufkündigung des Vertrages zu einem vor 1.6.2016 gelegenen Endtermin. Davon unberührt sind die Auflösungsmöglichkeiten der §§ 1117 und 1118 ABGB ; (nur bei H. Zusatz: Für den Fall des unberechtigten Auszuges der Mieterin ist diese verpflichtet, der Vermieterin die bis zum Ablauf des Kündigungsverzichtes noch ausstehenden Mietentgelte als Schadenersatz zu bezahlen. Ein darüberhinausgehender Schadenersatz bleibt der Vermieterin ausdrücklich vorbehalten)

(7) Der zu entrichtende Mietzins setzt sich wie folgt zusammen:

a) *Hauptmietzins von monatlich € 3.316,82 zzgl. der jeweiligen gesetzlichen Ust, dzt 10 % € 331,68 = brutto € 3.648,50 (H.) bzw.*

€ 1.892,83 zzgl. der jeweiligen gesetzlichen Ust, dzt 20 % € 378,57 = brutto € 2.271,40 (U.)

b) *Betriebskosten und laufende Abgaben: Die Betriebskosten inklusive Heizkosten und laufenden öffentlichen Abgaben bestimmen sich – sofern im Folgenden nicht ausdrücklich Abweichendes vereinbart wird – analog zu den §§ 21-24 MRG : Zusätzlich werden noch nachstehende Kosten verrechnet:*

- Kosten für Pflege, Wartung und Reinigung der allgemeinen Flächen und Freiflächen inkl. Schneereinigung

- Verwaltungskosten nach den MRG-Bestimmungen

- Kosten für die Betreuung, Wartung und Instandhaltung (inklusive Reparatur und allfälliger Erneuerung) der zentralen Heizungsanlagen und sonstiger zentraler Anlagen;

Die Mieterin stimmt dem Abschluss, Erneuerung und/oder wirtschaftlich zweckmäßigen Änderung von Versicherungsverträgen gegen Glasbruch, Sturmschäden zu und tritt bestehenden Vereinbarungen bei. Sie nimmt zur Kenntnis, dass sich aufgrund dieser

Zustimmung die Betriebskosten um die anteiligen Prämien erhöhen. Die Betriebskosten werden nach der Nutzfläche aufgeteilt, wobei für die Nutzfläche des Archivs kein Abschlag vorgenommen wird.

Zur Deckung der Betriebskosten wird ein monatliches Akonto von derzeit € 280,00 zzgl 10 % USt = € 308,00 (H.) bzw.

€ 100,00 zzgl. 20 % € 20,00 = € 120,00 (U.) eingehoben;

Die endgültige Abrechnung der jährlichen Betriebskosten erfolgt bis spätestens 30. 6. Des Folgejahrs, eine sich ergebende Nachforderung ist binnen 14 Tagen nach Vorschreibung zu begleichen , ein allfälliges Guthaben kann bei der nächster Mietenzahlung angerechnet werden: Die Mieterin ist zur Anhebung des Akontos entsprechend der jährlichen Abrechnung berechtigt. Die von der Mieterin selbst verursachten Betriebskosten (Energie, Telefon, Telekabel) sind von der Mieterin selbst zu tragen, bei der Vorschreibung an die Vermieterin verpflichtet sich die Mieterin zum Ersatz.

(bei H. Zusatz: - Die Mieterin verpflichtet sich die Gartenfläche auf eigene Kosten zu übernehmen wobei sie jedoch zu keinen Änderungen der Gartenanlage ohne vorherige Zustimmung durch die Vermieterin berechtigt ist.

(8) Wertsicherung: Der vereinbarte Hauptmietzins ist wertgesichert. Veränderung nach VPI 2010, Ausgangsbasis ist die zu Mietbeginn 1.6.2011 zuletzt verlautbare Indexzahl, Indexschwankungen bis einschließlich 3 % bleiben unberücksichtigt; Nachverrechnung erfolgt gemeinsam mit der jährlichen Neuvorschreibung der Betriebskosten; eine Nichtberechnung/ Einhebung gilt nicht als Verzicht auf die Wertsicherungsvereinbarung

(9) Der Mietzins inkl. Betriebskostenakonto ist am 1. jeden Monats im Vorhinein bar und abzugsfrei an die Vermieterin oder die von ihr namhaft gemachte Zahlstelle zu bezahlen. Eine Aufrechnung mit Gegenforderungen ist ausgeschlossen;

Bei Zahlungsverzug hat der Mieter Verzugszinsen iHv 10 % p.a. und € 8,00 Mahn- und Inkassospesen je Mahnung zu entrichten.

(10) Die Mieterin hat den Mietgegenstand samt Inventar besichtigt und in ordnungsgemäßem, neuen und brauchbaren Zustand (Erstbezug) vorgefunden. Die Mieterin ist verpflichtet den Mietgegenstand samt Inventar in guten und brauchbaren Zustand zu erhalten und notwendige Reparaturen vom Fachmann durchführen zu lassen, den Mietgegenstand und die für diesen bestimmten Einrichtungen und Geräte (insbesondere Elektroleitungs-, Gasleitungs-, Wasserleitungs-, Beheizungs- und sanitären Anlagen und technischen Anlagen und Geräte) zu warten, instand zu halten und erforderlichenfalls Neuanschaffungen vorzunehmen. Die Erhaltungspflicht des § 1096 ABGB wird ausdrücklich auf die Mieterin überbunden. Diese Erhaltungspflicht umfasst alle Teile der Bestandsache auch Fenster, Rolläden, Türen und die Außenhaut. Kommt die Mieterin dieser Pflicht nicht gehörig nach ist dies als wichtiger Grund für die Kündigung durch die Vermieterin vereinbart.

Diese Regelung wurde bei der Bemessung des Hauptmietzinses berücksichtigt.

Kommt die Mieterin ihrer Instandhaltungs-, Erneuerungspflicht nicht nach kann die Mieterin nach vergeblicher Fristsetzung erforderliche Arbeiten auf Kosten der Mieterin vornehmen lassen. Nicht umfasst sind Leistungen, die als Schadenersatz oder Gewährleistung zu erbringenden Leistungen von den an Neuerrichtung beteiligten Professionisten geltend gemacht werden können, Mängel sind der Vermieterin umgehend bekannt zu geben.

Die Mieterin kann aus kurzfristigen Störungen der Wasserzufuhr, Energieversorgung und sonstigen Leitungsgebrechen gegenüber der Vermieterin keine Schadenersatzansprüche geltend machen (außer bei grob fahrlässigem und vorsätzlichem Handeln der Vermieterin)

(11) Von der Mieterin gewünschte Veränderungen/Verbesserungen sind nur mit vorheriger schriftlicher Genehmigung der Vermieterin zulässig; (weiters zusammengefasst:

Vermieterin kann Durchführung durch bestimmte Professionisten untersagen; die von der Mieterin durchgeführten Änderungen/Verbesserungen sind bei Beendigung entweder kostenlos im Mietgegenstand zu belassen oder es ist auf eigene Kosten alter Zustand herzustellen; Verzicht der Mieterin auf Ersatzansprüche für Investitionen, ausdrücklich abbedungen werden Ersatzansprüche gemäß §§1097, 1037 ABGB

(12) Untervermietung und sonstige entgeltliche/unentgeltliche Weitergabe sowie Weitergabe von Rechten und Pflichten aus dem Vertrag ohne ausdrückliche Zustimmung der Vermieterin ist untersagt; bei Verletzung ist Vermieterin zur sofortigen Auflösung berechtigt und kann für Zeitraum der Verletzung einen Zuschlag von 50 % zum Hauptmietzins und Verfall der Kaution geltend machen. § 12a MRG kommt für das Vertragsverhältnis nicht zur Anwendung

(13) Haltung von ungefährlichen Kleintieren im Käfigen ist gestattet, Katze oder Hund nur mit Zustimmung des Vermieters und mit 1% Mieterhöhung infolge Mehrbenützung

(14) Zutritt ist der Vermieterin bei Schäden, Parifizierung, bei Veräußerung während Kündigungsfrist zu gewähren

(15) Nicht ausdrücklich genannte Zugeständnisse der Vermieterin stellen Prekarien dar

(16 bei U.) Mieterin hat Verkehrssicherungspflichten ggü Dritten/Mitarbeitern wahrzunehmen

(16/17) Kosten und Gebühren sind dem Vermieter zu ersetzen.

(17/18) Zur Sicherstellung aller Forderungen der Vermieterin ist die Mieterin zu einer verzinslichen Barkaution (H. € 11.868,00/ U. € 7.174,20 verpflichtet; Vermieterin ist berechtigt, diese zur Bedeckung von Mietzins- und Betriebskostenrückständen, wegen Schadensbehebungen und Verfahrenskosten heranzuziehen; Während des aufrechten Mietverhältnisses besteht Auffüllungspflicht (wertgesichert); Nichtauffüllung ist ein Auflösungs/Kündigungsgrund; Rückerstattung bei Beendigung, falls Rückgriff nicht erforderlich war.

(18/19) Schlüsselübergabe laut Übergabeprotokoll

(19/20) Im Mietgegenstand befinden sich nachstehend angeführte Einrichtungsgegenstände, welche von der Mieterin in gutem, brauchbarem Zustand zu erhalten sind und im Mietgegenstand zu verbleiben haben:

siehe Übergabeprotokoll

(20/21) Besondere Vereinbarungen: Pflicht der Mieterin angemessene Haushaltsversicherung (H.) bzw. Betriebsbündelversicherung (U.) abzuschließen, diese bei Wohnungsbürgschaft nachzuweisen und über die Mietdauer aufrechtzuerhalten; Mieterin verpflichtet sich bei Beendigung Objekt in ordnungsgemäßem neu weiß ausgemalten Zustand zurückzugeben.

(21/22) Änderungen des Vertrages bedürfen der Schriftform

Die Mietverträge sind auf Vermieterseite von den Stiftungsvorständen Vst2 und VSt1, und auf Mieterseite für U. von W. N. bzw. für H. von den beiden Geschäftsführern N. und C unterfertigt.

BFG: Zum ergänzenden Ersuchen des Gerichtes mit E-Mail vom 19. August 2015 bekannt zu geben wann die Verträge unterfertigt wurden bzw. eine datierte Fassung und die darin genannten Beilagen zu übermitteln gab die steuerliche Vertretung bekannt:

Antwort: Eine datierte Fassung der Mietverträge liegt nicht vor. Die Mietverträge wurden unterfertigt, ein Datum wurde jedoch den unterfertigten Mietverträgen nicht beigesetzt. Aus der Vergebührungszeit der Mietverträge im November 2012 ergibt sich jedoch, dass die Unterfertigung mit September 2012 erfolgt sein muss.

Die in den Verträgen genannten Übergabeprotokolle und Beilagen wurden nicht beigebracht.

Stellungnahme FA zu Pkt. 9: Bereits im Zuge der BP ist auf das Fehlen des Mietvertrages hingewiesen worden. Dem Prüfer wurde mitgeteilt, dass die Prüfung abgewartet wird. Zwischen Fertigstellung (Einzug), der Betriebsprüfung und dem übermittelten Vertrag liegt ein Jahr, indem es nicht möglich gewesen ist einen Vertrag abzuschließen. Dies erscheint ungewöhnlich, zumal dies bei der Prüfung thematisiert wurde. Weder die Mietverträge mit der H. und U. noch das Mietverhältnis mit W. N. ist fremdüblich.

10. BFG: Zu den Aussagen, dass die Konditionen mit den Mietern bei Nutzungsbeginn vereinbart gewesen wären wird um Bekanntgabe ersucht, wann erstmals mit den Mietern Konditionen in Zusammenhang mit der beabsichtigten Vermietung festgelegt wurden und welchen Inhalt diese hatten. Es wird um Übermittlung von allfälligen Dokumentationen dazu (sei es in Form von Schreiben, Aktennotizen, Besprechungsprotokollen) ersucht.

Antwort: Die erste Grobkalkulation und die Besprechung der Mietkonditionen erfolgte im Jahr 2008 bei Investitionsbeginn.

Siehe dazu Beilage zu Punkt 10 (Beilage zu einem Schreiben an die Hausbk vom 9. Juli 2008 betreffend Finanzierung).

Stellungnahme Finanzamt zu Pkt. 10: *Eine Ertragskalkulation aus dem Jahr 2008 ohne Berücksichtigung von Kostensteigerungen stellt keinen Nachweis dafür dar, dass mit den Mietern Konditionen in Zusammenhang mit der beabsichtigten Vermietung festgelegt worden sind, insbesondere wenn im Zuge der BP noch festgehalten wurde, dass ein Mietvertrag erst später errichtet wird.*

11. *BFG: Auf Seite 7/9 (im vorletzten Absatz) in der Berufung wird angeführt, dass die Stiftung im Juli 2008 (bei Beginn der Errichtung) eine Prognoserechnung unter Berücksichtigung der voraussichtlich zu erzielenden Mieten erstellt habe bzw. diese auch den Kreditverhandlungen zu Grunde gelegt worden sei.*

In den Beilagen zur Beschwerde befindet sich eine „Ertragskalkulation“ der Mieten, in denen auf Basis der geplanten und nach Geschossen gegliederten Nutzflächen (Büro 165,84 m²/ Wohnbereich 330,82 m²) und nicht näher determinierten m²-Sätzen Mieten für den Bürobereich iHv EUR 1.662,76 und den Wohnbereich iHv EUR 2.575,20, insgesamt EUR 4.237,96 ausgewiesen werden.

Welche Investitionskosten lagen dieser Ertragskalkulation zu Grunde?

In der Berufung vom 11. Dezember 2011 (Seite 6/9) wird angegeben, dass die (indexierte) Miete für die Büroräumlichkeiten EUR 1.892,83 und für die Wohnflächen EUR 3.316,82 betrage. Es wird um Stellungnahme ersucht, welche Berechnungsgrundlagen bzw. Vereinbarungen diesen Mieten zu Grunde liegen.

Antwort: Der ursprünglichen Ertragskalkulation lagen Anschaffungskosten von rd EUR 1,1 Mio zugrunde.

Die Berechnung der Miete für die Büroräumlichkeiten in Höhe von EUR 1.892,83 und für die Wohnflächen in Höhe von EUR 3.316,82 bitten wir Sie der Anlage zu Punkt 11 zu entnehmen.

Dazu wurde eine undatierte Aufstellung mit folgenden Angaben übermittelt:

| Büro-U. | Sh str. 40 | | |
|--------------------------|----------------------|---------|------------|
| Büro DG | 60,83 m ² | € 18,50 | € 1.125,36 |
| anteilig Eingangsbereich | 10,59 m ² | € 11,50 | € 121,79 |
| Büroterrasse | 34,06 m ² | € 9,00 | € 306,54 |
| Archiv | 17,83 m ² | € 5,00 | € 89,15 |
| Garage | | | € 250,00 |
| | | | € 1.892,83 |

| Wohnbereich - H. | K 99 | | |
|--------------------------|-----------------------|---------|------------|
| anteilig Eingangsbereich | 10,59 m ² | € 11,50 | € 121,79 |
| 1 Untergeschoss | 126,34 m ² | € 11,50 | € 1.452,91 |
| 2 Untergeschoss | 102,75 m ² | € 11,50 | € 1.183,63 |
| Keller | 62,1 m ² | € 5,00 | € 310,50 |
| Garage | | | € 250,00 |
| | | | € 3.316,82 |

Gesamtmiete monatlich € 5.209,65/ jährlich € 62.515,80

Hinsichtlich der mit dem Gebäude fest verbundenen Einrichtungen wurde zwischen der K. Privatstiftung und Herrn N. vereinbart, dass die K. Privatstiftung diese Einrichtungen bis zu einem Betrag von 250.000,00 EUR netto anschafft und die darauf entfallende Miete von Herrn N. persönlich übernommen wird, da die entsprechende Mieterhöhung in der Generalversammlung der H. GmbH nicht genehmigt wurde. Zwischen der K. Privatstiftung und Herrn N. wurde vereinbart, dass ein Betrag in Höhe von EUR 2.000,00 netto pro Monat von Herrn N. direkt an die K. Privatstiftung entrichtet wird. Diese Beträge wurden von der K. Privatstiftung der Umsatzsteuer unterworfen, zusätzlich zu den von der U. GmbH und der H. GmbH erhaltenen Mieten.

Siehe dazu Beilage zu Punkt 11

Dabei handelt es sich um einen **nicht datierten Umlaufbeschluss** der drei Stiftungsvorstände unter Beitritt von Herrn W. N. als Privatperson mit nachstehendem Inhalt:

„1. Der schriftlichen Beschlussfassung wird ausdrücklich zugestimmt.

2. Hinsichtlich der Einrichtung des Immobilienprojektes K 99 wird beschlossen:

Die mit dem Gebäude fest verbundenen Einrichtungsgegenstände (wie z.B. Küche, mehrgeschossige Schrankwand, Wirtschaftsraum, Bad, etc.) werden von der K. Privatstiftung bis zu einem Betrag in Höhe von netto € 250.000,00 angeschafft. Die entsprechende Mietenerhöhung wurde in der Generalversammlung der Firma H. nicht genehmigt.

Der diesem Beschluss als Privatperson beitretende W. N. verpflichtet sich als Dienstwohnungsnutzer die darauf entfallende Miete in seine private Zahlungsverpflichtung zu übernehmen. Die Miete wird wie folgt festgesetzt: Abschreibung, Finanzierungskosten, Rendite 2 % auf eine Laufzeit von 12 Jahren

Herr W. N. verpflichtet sich die Miete bis zum Ablauf zu bezahlen auch wenn zwischenzeitlich der Mietvertrag mit der Firma H. beendet wird oder dieser nicht mehr

verlängert wird. Werden bei einer Neuvermietung die entsprechenden Kosten vom Neumieter übernommen entfällt die Verpflichtung von W. N. in diesem Umfang.

(Unterfertigt ist der Beschluss auf Stiftungsseite von den Vorstandsmitgliedern VSt1 und Vst2 und dem beigetretenen W. N..)

Stellungnahme FA zu Pkt 11: „Die Vereinbarung mit W. N. über den Kostenanteil ist nicht fremdüblich. Ein Mietvertrag bzw. schriftliche Vereinbarungen bestehen nicht. Es liegen auch keine Übergabeprotokolle vor (Pkt 14), obwohl dies üblich und auch in den Mietverträgen geregelt ist. Für mitüberlassene Einrichtungsgegenstände ist eine Inventarliste unerlässlich, außer es wird nicht zwischen den Mietern unterschieden (enge gesellschaftsrechtliche Verflechtung). Der Umlaufbeschluss ersetzt keinen Mietvertrag und kein Übergabeprotokoll. Insbesondere da der Stiftungsvorstand ein Geschäft mit einem Mitglied des Stiftungsvorstandes wird auf § 37 PSG verwiesen. Für die übermittelte Mietkalkulation fehlen Grundlagen. „

12. *BFG: Aus den an das Finanzamt übermittelten Steuererklärungsdaten (und den ergänzenden Angaben im Beschwerdeverfahren betreffend die Bescheide des Jahres 2012) wurden in einer EXCEL-Tabelle die Einkünfte sowie die Umsatzsteuerdaten aus der Vermietung des Objektes 1 dargestellt (Beilage 2 des Ergänzungsersuchens). Es wird um Aufgliederung der in den Erklärungsbeilagen angegebenen Einnahmen (Jahr 2012 EUR 128.763,98 zuzüglich Nachtragskorrektur laut Vorhaltsbeantwortung E-Mail 9. Mai 2014 EUR 38.000,00 = EUR 166.763,98/ Jahr 2013 EUR 103.244,14) nach Mietern, Nutzungszeiträumen und Zahlungseingängen der Mieten ersucht.*

Antwort: Aufstellung in der Beilage zu Punkt 12

13. *Wie werden die Mieten und Betriebskosten beglichen (durch Banküberweisungen oder Buchungen auf Verrechnungskonten)?*

Antwort: *Die Mieten von H., U. und vom Mieter der Klstraße werden monatlich mit Banküberweisung beglichen. Die Mietenzahlung von Herrn N. wird monatlich mit der bestehenden Verbindlichkeit der K. Privatstiftung gegenüber Herrn N. gegenverrechnet.*

Aus der Beilage 12 geht zusammengefasst folgendes hervor:

- 2011 keine Einnahmen
- Jahr 2012:

| Von H.: | Von U.: | Von W. N.: |
|---|--|--|
| Bruttomieten Juni/11-Dez/12 € 75.173,50 = Summe netto 68.339,45 (19 Mte.*€ 3.316,82+280,00 BK) | Bruttomieten Juni/11-Dez/12 € 45.436,60 = netto 37.863,83- (19 Mte*€ 1.892,83+100,00 BK) | bruttoJuni/11-Dez/12 € 41.800,00 36.000,00 netto (19*2.000,00) |

| | | |
|--|---|---|
| Erster Zahlungseingang am 1.4.2012 für die Monate 6/2011 bis 3/2012, ab 1.4. Zahlung regelmäßig um den 1.d.M | Mieten 6-12/2011 wurden mit einer Forderung gegenverrechnet; Monate 1-4/2012 am 1.4.2012 bezahlt, dann Zahlung jeweils um 1.d.M | Gesamtbetrag mit Forderung iHv € 330.000,00 - mit Buchungsdatum 31.12.2012 -gegenverrechnet |
|--|---|---|

In den im Juli und Dezember 2013 eingereichten Umsatzsteuererklärungen 2011 und 2012 wurden die Einnahmen nach Sollversteuerungsprinzip den Nutzungszeiträumen zugeordnet und folgende Entgelte erklärt (laut Aufstellung zu Frage 12):

| | 2011 | 2012 | Gesamt |
|---------|-----------|-----------|-----------|
| H. 10 % | 25.177,74 | 43.161,84 | 68.339,45 |
| N. 10 % | 14.000,00 | 24.000,00 | 36.000,00 |
| U. 20 % | 13.949,81 | 23.914,02 | 37.863,83 |

Die übrigen erklärten Entgelte der Umsatzsteuererklärung 2012 betreffen Mieten/BK der Klbstraße (€ 5.792,20) und sonstige Erlöse (€ 22.465,10).

• Einnahmen Jahr 2013:

| Von H.: | Von U.: | Von W. N.: |
|--|---|---|
| a) Miete erhöht um Wertsicherung 3.416,32+BK 492,00 pm= 3.908,32+10% = 4.299,15*12M= 51.589,15 b) BK- Nachverg. für 2011/2012 € 3.738,47+10 %= € 4.112,32 = c) brutto gesamt 55.702,12 = netto € 50.638,29-(davon entfallen auf Mieten 40.995,84, auf BK 9.642,47) | a) Miete erhöht um Wertsicherung 1.949,61+ BK 220,00 = 2.169,61 + 20% = 2.603,53*12M = 31.242,36 b) BK- Nachverg. 2011/2012 2.287,70 +20% =€ 2.745,24 = c) brutto gesamt 33.987,60 = netto 28.323,00 – davon entfallen auf Mieten 23.395,23, auf BK 4.927,70) | Zuzahlung 2.000,00 pm + 10% = 2.400,00 für 12 Monate = brutto gesamt € 26.400,00 |
| Mieten 3+4 am 17.5., Rest jeweils am 1dM bezahlt; Zahlungseingang BK-Nachverg (inklusive Erhöhung für 1-9) erfolgte im September | Miete. 1+2 am 1.3. Rest am 1dM bez.; Zahlungseingang BK-Nachverg (inklusive Erhöhung für 1-9) erfolgte im September | Monatliche Gegenverrechnung mit offener Forderung Stand Forderung 31.12.2013: € 261.800,00 |

In der Umsatzsteuererklärung 2013 sind zusätzlich zu den Entgelten aus der Überlassung des Objektes 1 (Summe Umsätze 10 % € 74.638,29 aus H. € 50.638,29 + W. N. € 24.000,00; Summe Umsätze 20 % aus U. € 28.323,00) die Miet- und Betriebskosteneinnahmen aus der Klbstraße erfasst.

14. BFG: Wurden neben den Wohnflächen im Objekt 1, Shstr auch Einrichtungsgegenstände überlassen? Wenn ja welche? Gibt es dazu ein Übergabeprotokoll?

Antwort:

- Wohnungsvermietung H. GmbH: Einrichtungen, die mit dem Gebäude fest verbunden sind (zB Küche, Schränke, ...) werden mitüberlassen. Ein Übergabeprotokoll liegt nicht vor. Einrichtungsgegenstände wie zB Schlafzimmer, die mit dem Gebäude nicht fest verbunden sind, wurden von Herrn N. persönlich angeschafft.

- Bürovermietung an die U. GmbH: Die Einrichtung wurde direkt von U. angeschafft.

Stellungnahme FA zu Pkt. 14: Bei einer fremdüblichen Vermietung gibt es Überabeprotokolle (siehe auch Pkt 18 Mietvertrag), bei den gegebenen engen gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen und der Mitvermietung von Einrichtungen umso mehr.

15. BFG: Weiters wird ersucht bekannt zu geben, welche Ausgaben die unter der KZ 9530 angegebenen übrigen Werbungskosten zu den Vermietungseinkünften der Jahre 2007 bis 2013 im Detail betreffen.

Antwort: siehe Aufstellung in der Beilage zu Punkt 15 – Darin sind für das Objekt 1 folgende sonstige Werbungskosten ausgewiesen:

| Jahr | Instandhaltung | Beratung | BK/übrige |
|-------|----------------|---------------|------------|
| 2007 | 0 | -5.572,89 | -505,98 |
| 2008 | 0 | -2.069,75 | -661,94 |
| 2009 | 0 | -5.130,29 | -298,50 |
| 2010 | 0 | -3.502,20 | -1.718,91 |
| 2011 | -2.206,88 | -6.458,38 | -8.430,32 |
| 2012 | -4.388,20 | -11.175,20**) | -11.814,25 |
| 2013 | -4.735,65 | -25.043,54 | -7.880,09 |
| Summe | -11.330,73 | -58.952,15 | -31.309,99 |

**) einschließlich nachträglicher Berichtigung (Erhöhung) um € 3.150,00

Dazu vermerkt ist, dass die Aufteilung der allgemeinen Verwaltungskosten im Verhältnis 90 (Vermietung) und 10 (Beteiligungsverwaltung) erfolgte und der auf die Vermietung entfallende Anteil ab dem Jahr 2012 wiederum im Verhältnis 96,25 (1) 3,25 (Klbstraße) den Objekten zugeordnet wurde.

16. BFG: In den Umsatzsteuererklärungen werden die Umsätze im Jahr 2011 mit EUR 53.127,55, im Jahr 2012 mit EUR 113.963,15 und im Jahr 2013 mit EUR 104.862,56 angegeben. Es wird um Aufklärung ersucht, weshalb die Beträge zu den Einnahmen laut Körperschaftsteuerbeilage abweichen bzw. um Überleitung zu den bei den Vermietungseinkünften erfassten Einnahmen ersucht.

Antwort: Die unterschiedlichen Ansätze ergeben sich da für die Körperschaftsteuer der Zahlungsfluss maßgeblich ist, bei der Umsatzsteuer wurden jedoch die Umsätze nach Sollversteuerungsprinzip versteuert. Siehe Überleitung in der Beilage zu Punkt 15

Anzumerken ist, dass die Betriebskostenerlöse in der Klbstraße zum Teil dem 10 %igen bzw 20 %igen Steuersatz unterliegen .

17. *BFG: Laut dem vorgelegten Nutzwertgutachten errechnet sich für die Aufteilung der Wohnflächen und Büroflächen ein Schlüssel von 72:27 (siehe Beilage). Die in der Beschwerdeschrift angegebenen Mieten verteilen sich im Verhältnis 64 (Wohnräume): 36 (Büroräume).*

Vom Finanzamt wird eine Nutzwertaufteilung im Verhältnis 80 (Wohnräume): 20 (Geschäftsräume) als sachgerecht erachtet. Es wird um Stellungnahme zur Abweichung bei den Mieten und Nutzwerten ersucht.

Antwort: In der Anlage zu Punkt 17 erhalten Sie das endgültige Nutzwertgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Baumeister Ing. Sch. vom 6.6.2011. Das Verhältnis der Nutzwerte hat sich nicht geändert und beträgt weiterhin 72,8:27,2.

Die Mietzahlungen für die Wohnung betragen EUR 5.316,82 (netto), für das Büro EUR 1.892,83 (netto), sodass sich die Mieten im Verhältnis 73,7 (Wohnraum):26,3 (Büroraum) verteilen, dies entspricht annähernd dem Nutzwertgutachten.

Das Gutachten führt aus, dass die „*Nutzung zum Teil für Büro-Wohnzwecke und zum Abstellen in einer Sammelgarage vorgesehen ist*“ und auf Grundlage der baubehördlich genehmigten Pläne und Bescheide die Nutzwertaufteilung in 5 Einheiten (1 Wohnung, 1 Büro und 3 Kfz Abstellplätze in Einzelgarage) festgestellt worden sei.

Die Nutzwertermittlung stellt sich in diesem Gutachten wie folgt dar:

| | Nutzfläche | Faktor | NW rd |
|---------------------------------|------------|--------|-------|
| Wohnung TOP 1 | | | |
| EG-Wohnen + OG Schlafen/Galerie | 218,8 | 1 | 219 |
| KG- Vorrat/Technik/Fitnessräume | 101,57 | 0,6 | 59 |
| Terrasse EG | 76,91 | 0,2 | 15 |
| Wirtschaftshof EG | 13,11 | 0,25 | 3 |
| Loggia OG | 18,2 | 0,5 | 9 |
| | 428,59 | | 306 |
| Garten | 832,63 | 0,1 | 83 |
| | | | 389 |
| Garage TOP 3 | 12,65 | 0,8 | 10 |
| Garage TOP 4 | 13,75 | 0,8 | 11 |
| Summe WOHNBEREICH | | | 410 |

| | | | |
|--------------------------|--------|------|------------|
| | | | |
| Geschäftsflächen TOP 2 | | | |
| DG + Büro/WC | 62,92 | 1,65 | 104 |
| DG Terrasse | 42,08 | 0,3 | 13 |
| Abstellraum KG | 11,05 | 0,6 | 7 |
| KG Gast | 14,46 | 0,6 | 9 |
| | 130,51 | | 133 |
| Garage TOP 5 | 27,83 | 0,8 | 22 |
| Summe BÜROBEREICH | | | 155 |
| Gesamt | | | 565 |

Stellungnahme des FA zu Pkt 17: *Mit den neuerlich geänderten Nutzwerten (Gutachten 72:27) widerspricht die steuerliche Vertretung der Beschwerde (64:36).*

18. *BFG: In der Beschwerdeschrift wird angegeben, dass die Räumlichkeiten vermietet werden, um von der U. GmbH bzw. H. eine vereinbarte, fremdübliche Gegenleistung zu erhalten. Die bereits im Zeitpunkt der Errichtung bestehende Vermietungsabsicht ergebe sich aus der übermittelten Prognoserechnung an die Hausbk, die auch den Kreditverhandlungen zugrunde gelegt worden sei.*

Es wird um Vorlage dieser Prognoserechnung ersucht. Falls mit der Prognoserechnung die „Ertragskalkulation“ gemeint ist, wird um Bekanntgabe ersucht ob eine Prognoserechnung erstellt wurde aus der hervorgeht, wann mit diesen Mieten ein Gesamtüberschuss erzielt werden kann.

Antwort: Mit der Prognoserechnung ist die Ertragskalkulation gemeint.

In der Anlage zu Pkt 18 befindet sich eine Aufstellung in der die Ist-Ergebnisse für den Zeitraum 2011 bis 2014 und die Planergebnisse bis zum Jahr 2038 dargestellt sind. Bereits im Jahr 2023 ist mit einem Gesamtüberschuss zu rechnen.

In der Anlage 19 ist folgendes dargestellt:

| | | |
|---|----------------|-----------------------------|
| Investitionskosten Gebäude ND 67 J. | € 1.947.602,63 | Afa € 29.214,04 (1,5%) |
| Investitionskosten Gebäude > 67 J Nutzungsdauer lt AVZ 12-19 Jahre | € 503.931,17 | Afa € 31.191,75 laut Detail |
| Investitionskosten BGA Nutzungsdauer 5 -15 Jahre | € 220.754,41 | Afa € 22.051,27 laut Detail |
| Summe | € 2.672.288,21 | |

| | | |
|---|---------------|------------|
| Jahresmieteinnahmen € 7.209,65*12 | € 86.515,80 | |
| Mietausfallsrisiko | 1 % v. Mieten | |
| Instandhaltungskosten (Durchschnitt | 0,125 % v. IK | € 3.340,36 |
| 5-8% der Einnahmen oder 0,5-1,5% der HK | (€ 2.672.288) | |
| Sonstige Verwaltungskosten soweit nicht an Mieter überwälzbar | | € 5.000,00 |
| Geldwertdynamik – Steigerung | 1,5 % | |

| Jahr | Einnahmen | Afa | Instandh. | Sonstige | Leerstand | Jahreserg. | kumuliert |
|------|-----------|-----------|-----------|----------|-----------|-------------|-------------|
| 2011 | 50.467,55 | 82.457,06 | 3.340,36 | 5.000,00 | 504,68 | - 40.834,55 | - 40.834,55 |
| 2012 | 86.515,80 | 82.457,06 | 3.390,47 | 5.075,00 | 865,16 | - 5.271,88 | - 46.106,43 |
| 2013 | 88.391,16 | 82.457,06 | 3.441,32 | 5.151,13 | 883,91 | - 3.542,26 | - 49.648,69 |
| 2014 | 89.354,04 | 82.457,06 | 3.492,94 | 5.228,39 | 893,54 | - 2.717,89 | - 52.366,58 |
| 2015 | 89.811,48 | 82.457,06 | 3.545,34 | 5.306,82 | 898,11 | - 2.395,85 | - 54.762,43 |
| 2016 | 90.798,65 | 81.824,75 | 3.598,52 | 5.386,42 | 907,99 | - 919,02 | - 55.681,45 |
| 2017 | 91.800,63 | 81.824,75 | 3.652,49 | 5.467,22 | 918,01 | - 61,84 | - 55.743,29 |
| 2018 | 92.817,64 | 81.824,75 | 3.707,28 | 5.549,22 | 928,18 | 808,21 | - 54.935,08 |
| 2019 | 93.849,91 | 81.176,70 | 3.762,89 | 5.632,46 | 938,50 | 2.339,36 | - 52.595,73 |
| 2020 | 94.897,65 | 81.176,70 | 3.819,33 | 5.716,95 | 948,98 | 3.235,69 | - 49.360,04 |
| 2021 | 95.961,12 | 61.345,66 | 3.876,62 | 5.802,70 | 959,61 | 23.976,52 | - 25.383,52 |
| 2022 | 97.040,54 | 61.345,66 | 3.934,77 | 5.889,74 | 970,41 | 24.899,96 | - 483,54 |
| 2023 | 84.136,14 | 60.766,50 | 3.993,80 | 5.978,09 | 841,36 | 12.556,39 | 12.072,85 |
| 2024 | 75.248,19 | 59.982,31 | 4.053,70 | 6.067,76 | 752,48 | 4.391,93 | 16.464,79 |
| 2025 | 76.376,91 | 58.160,89 | 4.114,51 | 6.158,78 | 763,77 | 7.178,96 | 23.643,75 |
| 2026 | 77.522,56 | 43.487,74 | 4.176,23 | 6.251,16 | 775,23 | 22.832,21 | 46.475,96 |
| 2027 | 78.685,40 | 43.487,74 | 4.238,87 | 6.344,93 | 786,85 | 23.827,01 | 70.302,97 |
| 2028 | 79.865,68 | 35.531,45 | 4.302,45 | 6.440,10 | 798,66 | 32.793,02 | 103.095,99 |
| 2029 | 81.063,67 | 35.531,45 | 4.366,99 | 6.536,70 | 810,64 | 33.817,89 | 136.913,88 |
| 2030 | 82.279,63 | 29.214,04 | 4.432,49 | 6.634,75 | 822,80 | 41.175,54 | 178.089,42 |
| 2031 | 83.513,82 | 29.214,04 | 4.498,98 | 6.734,28 | 835,14 | 42.231,39 | 220.320,81 |
| 2032 | 84.766,53 | 29.214,04 | 4.566,47 | 6.835,29 | 847,67 | 43.303,07 | 263.623,88 |

| | | | | | | | |
|------|--------------|--------------|------------|------------|-----------|------------|------------|
| 2033 | 86.038,02 | 29.214,04 | 4.634,96 | 6.937,82 | 860,38 | 44.390,82 | 308.014,70 |
| 2034 | 87.328,59 | 29.214,04 | 4.704,49 | 7.041,89 | 873,29 | 45.494,90 | 353.509,60 |
| 2035 | 88.638,52 | 29.214,04 | 4.775,05 | 7.147,51 | 886,39 | 46.615,53 | 400.125,13 |
| 2036 | 89.968,10 | 29.214,04 | 4.846,68 | 7.254,73 | 899,68 | 47.752,97 | 447.878,10 |
| 2037 | 91.317,62 | 29.214,04 | 4.919,38 | 7.363,55 | 913,18 | 48.907,48 | 496.785,58 |
| 2038 | 92.687,39 | 29.214,04 | 4.993,17 | 7.474,00 | 926,87 | 50.079,30 | 546.864,88 |
| | 2.401.142,95 | 1.542.678,71 | 115.180,55 | 172.407,39 | 24.011,43 | 546.864,86 | |

Stellungnahme FA zu Pkt 18: *Die vorgelegte Prognoserechnung lässt wichtige Elemente vermissen und führt deshalb zu einem positiven Ergebnis, weil der Mietvertrag fremdunüblich gestaltet ist.*

19 . . (BFG) Der Verwaltungsgerichtshof hat mittlerweile wiederholt ausgesprochen, dass für die Beurteilung ob eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des UStG bzw. der Vorgaben der MWSt-Systemrichtlinie vorliegt, als Maßstab ein marktkonformes Verhalten heranzuziehen ist (u.a. VwGH 7. 7.2011, 2007/12/0155 mit Bezugnahme auf die Rs. Enkler des EuGH). Dabei ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen. Besondere Bedeutung kommt der Höhe des Mietentgeltes zu. Bei dem anzustellenden Fremdvergleich ist hinsichtlich Angemessenheit und Fremdüblichkeit der Höhe des Mietentgeltes von jener Miete auszugehen, die am freien Markt durch einen Investor für eine nach den Wünschen des künftigen Nutzers errichtete Immobilie nach renditeorientierten Gesichtspunkten unter Fremden verlangt wird. Dabei ist von der Amortisation des Kapitals und einer angemessenen Verzinsung auszugehen. Hinsichtlich der Ermittlung des fremdüblichen, marktkonformen Mietentgeltes wurde durch den VwGH im Erkenntnis vom 7. 7. 2011, 2007/15/0255 unter Verweis auf VwGH 23. 2. 2010, 2007/15/0003, die Berechnung auf Basis des umgekehrten Ertragswertverfahrens mit den in der Liegenschaftsbewertung anerkannten Berechnungsparametern als eine zulässige Methode anerkannt. Dieser Ansicht hat sich auch der UFS und das BFG in einer Reihe von Entscheidungen angeschlossen (ua. UFS RV/0822-L/07 vom 29. 1. 2013, BFG 3.3.2015, RV/5100799/2010).

Unter Bezugnahme auf die VwGH-Rechtsprechung wird in der Beschwerdeschrift (Punkt 2.2.) die Ansicht vertreten, dass unter Zugrundelegung von Errichtungskosten iHv EUR 1.850.000,00 zzgl. Grundwert EUR 210.900,00 bei einer vereinbarten Miete von EUR 62.515,80 eine angemessene Rendite von 3,1% (getrennt nach Büro— und Wohnräumlichkeiten 5,2 % bzw. 2,5 %) erzielt werden würde. Dem ist entgegen zu halten, dass die errechneten Renditesätze nicht den Ertragswertgrundsätzen der Liegenschaftsbewertung entsprechen und ausschließlich die Verzinsungskomponente abdecken. Dabei nicht berücksichtigt ist der mit der Nutzung verbundene Wertverfall der Gebäudeerrichtungskosten (Abschreibungskomponente), die für eine langfristige

Nutzung erforderlichen laufenden Instandsetzungskosten sowie die Abgeltungen von Leerstehungsrisiken und von Verwaltungskosten, die am Markt agierende Vermieter in renditeorientierten Mieten miteinbeziehen.

Unter Zugrundelegung der bis zum Nutzungsbeginn im Jahr 2011 aktivierten Investitionskosten für das Objekt 1 (Grund EUR 210.904,00/ Gebäude + Einrichtung EUR 2.603.762,86) und mit Berücksichtigung der Ansätze für Leerstehungsrisiken (3 % der Reinerträge), Instandhaltungskosten (0,5 % der Errichtungskosten) und Verwaltungskosten (1 % der Reinerträge) ergibt sich bei einem Zinssatz von 3% (der bei Wohnimmobilien in sehr guter Lage vom Verband der Immobiliensachverständigen empfohlen wird) sowie einer Nutzungsdauer von 67 Jahren für das Gebäude (=Faktor 28,73) bzw. 20 Jahren für die Einrichtung (= Faktor 14,88) eine angemessene Renditemiete von rund EUR 120.000,00 p.a.(siehe Beilage 3/2). Das ist rund das Doppelte als die vereinbarten Jahresmieten in Höhe von EUR 62.516,00 (Wohnung EUR 39.802,00/ Büro EUR 22.714,00).

Um Stellungnahme wird ersucht!

Antwort: Beigefügt dürfen wir Ihnen unter Berücksichtigung der aktualisierten Miethöhe und der Investitionskosten eine überarbeitete Berechnung nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren übermitteln.

Aufgrund der außergewöhnlich guten Lage der Immobilie wird der Berechnung der Renditenmiete ein Liegenschaftszinssatz von 1,5 % zugrunde gelegt (vgl. dazu Stangl in SWK 10/2014, 511). Aufgrund der hochwertigen Lage ‘und des Wertsteigerungspotentials für Grund und Boden bleibt eine Verzinsung des Bodenwertes außer Acht (vgl dazu UFS, RV/0822—L/07, S 65).

Die Instandhaltungskosten werden mit 0,125 % der Herstellungskosten angesetzt: Nach Punkt 10 des bzw der Mietverträge ist die Mieterin verpflichtet, den Mietgegenstand samt Inventar in gutem und brauchbaren Zustand zu halten und notwendige Reparaturen unverzüglich vom Fachmann durchführen zu lassen. Die Mieterin hat den Mietgegenstand und die für diesen bestimmten Einrichtungen und Geräte (insbesondere Elektroleitungs—, Gasleitungs—, Wasserleitungs—, Beheizungs- und sanitären und technischen Anlagen und Geräte) zu warten, instand zu halten und erforderlichenfalls Neuanschaffungen vorzunehmen.

Die Erhaltungspflicht der Vermieterin gemäß§ 1096 ABGB wird ausdrücklich auf die Mieterin überbunden. Diese Erhaltungspflicht umfasst alle Teile der Bestandsache (auch Fenster und Rolladen) und die Außenhaut. Kommt die Mieterin der ihr überbundenen Erhaltungspflicht nicht gehörig nach, so vereinbaren die Vertragsparteien, dass hierin ein wichtiger Grund für die Vermieterin zur Kündigung des Vertrages liegt. Diese Regelung wurde bei der Bemessung des Hauptmietzinses berücksichtigt.

Die vom Gericht übermittelte Renditemietenberechnung und jene der steuerlichen Vertretung stellen sich wie folgt dar:

1. Renditemieteberechnung laut BFG :

| Berechnung | Gesamtinvestitionskosten (GIK) (lt Anlagenspiegel 31.12.2012) | Bauwertfaktor Kap. zins | EUR |
|---|--|-------------------------|------------------------|
| Renditemiete umgekehrtes Ertragswertverfahren: | | 3 % | |
| Gebäude 67 Jahre (?) | € 2.407.162,58 | 28,73 | 83.785,68 |
| Einrichtungen 20 Jahre | € 196.600,28 | 14,88 | 13.212,38 |
| | € 2.603.762,86 | | 96.998,06 |
| Grundstück | € 210.904,00 | 3% | 6.327,12 |
| | € 2.814.666,86 | | |
| Reinertrag | | 89% | 103.325,18 |
| Mietausfallrisiko 3% v. 120.000 | | | 3.600,00 |
| Instandhaltung 0,5 % von HK 2,4 Mio € | | | 12.035,00 |
| Verwaltung 1 % von 120.000 | | | 1.200,00 |
| Angemessene Renditemiete | 100% | | 120.160,18 |
| Aufteilung Renditemiete nach NW-Gutachten. | 72,8 % Wohnung 27,2 % Büro | | 87.476,61 32.683,57 |
| Miete tatsächlich Wohnung € 3.316,82 *12 | 72,8 % Wohnung | | 39.801,84 |
| Miete tatsächlich Büro € 1.892,83 *12 | 27,2 % Büro | | 22.713,96 |
| Gesamt tatsächlich € 5.209,65 *12 | | | 62.515,80 |
| | | | |

2. Renditemietenberechnung steuerliche Vertretung (Anlage 19) Anmerkung: GIK (Investitionskosten) bis 2013

| | | 1,5 % Kap.zins | |
|---|--------------|----------------|-----------|
| | EUR | BW-Faktor- | EUR |
| Gebäude inkl. Aussenanlagen | 2.212.996,38 | 42,08 | 52.589,10 |
| Gebäude/Tischler, Leuchten | 120.030,74 | 16,43 | 7.307,29 |
| Gebäude/Sonnenschutz, Wärmepumpen, Speicher, Aufzug | | | |
| Gebäude/Wärmetauscher, Belüftg | 86.056,68 | 13,34 | 6.449,46 |
| Gebäude/Wasseraufber., Tank | 25.500,00 | 12,54 | 2.032,94 |
| | 6.950,00 | 10,91 | 637,18 |
| Einrichtung 15 Jahre | 14.098,10 | 13,34 | 1.056,57 |

| | | | |
|----------------------------------|--------------|------|------------------|
| Einrichtung 10 Jahre | 198.310,39 | 9,22 | 21.503,62 |
| Einrichtung 8 Jahre | 5.184,37 | 7,49 | 692,55 |
| Einrichtung 5 Jahre | 3.161,55 | 4,78 | 661,06 |
| Summe | 2.672.288,21 | | 92.929,77 |
| Grundstück | 210.904,00 | | 0,00 |
| Summe GIK | 2.883.192,21 | | |
| Reinertrag | | 98% | 92.929,77 |
| Mietausfallrisiko | | 1 % | 948,26 |
| Instandhaltung übernimmt Mieter | 0,125% | | 3.340,36 |
| Verwaltung | | 1% | 948,26 |
| Angemessene Renditemiete | | | 98.166,65 |
| | 72,8 % Whg | | 71.465,32 |
| | 27,2 % Büro | | 26.701,33 |
| Tatsächliche Miete gesamt | | | 86.515,80 |
| | 72,8 % Whg | | 63.801,84 |
| | 27,2 % Büro | | 22.713,96 |

Der Umstand, dass die tatsächlichen Mieterlöse geringfügig unter der berechneten Renditemiete liegen, ändert nach unserer Auffassung nichts daran, dass die K. Privatstiftung im Rahmen der Vermietung der gegenständlichen Immobilie eine unternehmerische Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausübt. In diesem Zusammenhang dürfen wir darauf hinweisen, dass es nach der zitierten Rechtsprechung des VwGH auf das Gesamtbild der Verhältnisse ankommt und die Höhe des Mietentgelts oder das Erreichen einer bestimmten Mindestrendite nicht allein ausschlaggebend ist. Im gegenständlichen Fall liegt in Bezug auf Form, Inhalt, Laufzeit, Kündigung etc. ein fremdüblich ausgestaltetes Mietverhältnis vor. Unter Berücksichtigung des aufgrund der Lage am 1 bestehenden überdurchschnittlichen Wertsteigerungspotentials der Immobilie kann nach unserer Ansicht auch die Höhe des Mietentgelts als marktkonform angesehen werden. Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass die Vermietung der K. Privatstiftung zwar vom Grundsatz her fremdüblich jedoch hinsichtlich der Miethöhe fremdunüblich ist, wäre auf Basis der Rechtsprechung des EuGH trotzdem vom Vorliegen einer umsatzsteuerlich relevanten, wirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen und das tatsächlich geleistete Entgelt der Umsatzsteuer zu unterwerfen (siehe EuGH Urteile vom 20.1.2015, C-412/03, Scandic und vom 9.6.2011, C—285/10, Campsa; vgl auch Gurtner/Pichler, Umsatzsteuerliche Konsequenzen von verdeckten Ausschüttungen, in Leitner, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung, 250 ff). Die Konsequenz eines

zu niedrigen Mietentgelts bestünde allenfalls darin, dass es nach Maßgabe der Normalwertregelung des § 4 Abs 9 UStG zu einer Anhebung auf ein fremdübliches Ausmaß kommt, wobei jedoch zu beachten ist, dass die Normalwertregelung für die Vermietung von Grundstücken in den streitgegenständlichen Zeiträumen noch nicht wirksam war, sondern erst künftig ab 1.1.2016 gilt.

Abschließend dürfen wir in diesem Zusammenhang darauf verweisen, dass die K. Privatstiftung nicht nur die streitgegenständliche Immobilie vermietet, sondern auch andere Immobilienprojekte realisiert. So vermietet die K. Privatstiftung etwa eine in ihrem Eigentum stehende Wohnung in Ort, Klubstraße an eine dritte Person zu fremdüblichen Konditionen. Zudem wird sie über die an der TG4 GmbH gehaltenen Beteiligung ebenfalls mittelbar im Bereich Immobilien tätig, da die TG4 GmbH derzeit zwei Immobilien renoviert, welche in der Folge für Wohnzwecke vermietet werden soll. Diese sonstigen Geschäftsaktivitäten untermauern, dass die K. Privatstiftung auch im Rahmen der streitgegenständlichen Immobilien eine umsatzsteuerlich anzuerkennende Vermietungsleistung erbringt.

Stellungnahme FA zu Pkt 19: Die übermittelte neue Ertragskalkulation stellt keinen Nachweis dar, insbesondere resultiert die positive Bewertung aus dem Ansatz unrealistischer Werte. Kein Mieter würde einen Mietvertrag unterzeichnen mit Übernahme der Erhaltungspflicht. Dies ist deshalb aufgenommen worden um in der Renditeberechnung eine angemessene Miete zu erreichen. Die Renditesätze entsprechen nicht den Ertragswertgrundsätzen der Liegenschaftsbewertung und decken ausschließlich die Verzinsungskomponente ab.

Korrechterweise wird auf das Gesamtbild der Verhältnisse verwiesen. Ankauf und Vermietung der Klubstraße sind erst erfolgt, als das gegenständliche Rechtsmittel beim BFG anhängig gewesen ist und daher – ebenso wie die Immobilientätigkeit von Tochtergesellschaften - als Nachweis nicht geeignet.

20. BFG: In der Beschwerdeschrift wird die Fremdüblichkeit der Miete auch mit einem Online-Inserat begründet wonach eine nach Lage (1) und Größe (256 m²) vergleichbare Wohnimmobilie zu einem Monatsentgelt von EUR 3.200,00 zur Vermietung angeboten werde. Dazu wird mitgeteilt, dass aufgrund der angegebenen Informationen nicht mit der gebotenen Konkretisierung feststellbar ist, ob tatsächlich eine Vergleichbarkeit gegeben ist (insbesondere Angaben über das Errichtungsjahr, die technische Ausstattung und allfällige mitvermietete Einrichtungen fehlen) und bezüglich der Nutzflächen die Vergleichbarkeit zweifelhaft erscheint (so betragen im gegenständlichen Fall laut Nutzwertgutachten die vermieteten Flächen von TOP 1 inklusive Terrassen, Loggia, Patio annähernd 420 m², dazu kommen noch Garagen von TOP 2+3 im Ausmaß von 27,5 m² - Flächen des inserierten Objektes 256 m²).

Aber auch wenn hinsichtlich Flächen, Lage und Ausstattung eine Vergleichbarkeit vorliegen würde und für ein derartiges Objekt nur eine Marktmiete von EUR 3.200,00

erzielbar ist, entspricht diese Miete nicht einer angemessenen Renditemiete, die ein am Markt agierender Immobilieninvestor bei Investitionskosten im Ausmaß von 2,8 Mio EUR anstreben würde. Es wird um Stellungnahme ersucht!

Antwort: siehe grundsätzlich Punkt 19

Das Onlineinserat soll verdeutlichen, dass Immobilien in mit den gegenständlichen Wohn- und Büroräumlichkeiten vergleichbarer Lage und Größe zur Veräußerung bzw Vermietung am freien Markt geeignet sind bzw angeboten werden.

Stellungnahme des FA zu Pkt 20: Das Online Inserat ist als Nachweis auch nicht brauchbar, da diese Immobilie eben nicht in Größe und Ausstattung vergleichbar ist, nur hinsichtlich Lage, wobei Objekte dieser Art eher zum Kauf als zur Miete angeboten werden.

BFG: III. Angaben zu den mietenden Gesellschaften:

21. Ad U. GmbH: Diese wurde im Jahr 1990 gegründet, die Anteile an dieser Gesellschaft wurden bis zum Jahr 2006 alleine von W. N. gehalten Stammkapital EUR 293.000,00). Im Jahr der Errichtung der Stiftung (Juni 2006) wurden 51 % der Anteile von W. N. (149430/293000) der Stiftung zugewendet, seither hält die Stiftung 51 % und W. N. 49 %. Alleiniger Geschäftsführer ist W. N.. Unternehmensgegenstand dieser Gesellschaft ist laut den Angaben in den Jahresabschlussberichten der Erwerb, die Verwaltung und Veräußerung von Unternehmensbeteiligungen sowie die Beteiligung an anderen Unternehmen, die Errichtung und Abänderung von Kooperations- und Interessengemeinschaftsverträgen sowie joint venture für Kunden und Lieferanten, der Erwerb, die Vermietung, Verpachtung, Veräußerung und Verwaltung von Immobilien und der Handel mit Waren aller Art. Die Gesellschaft hält neben Beteiligungen an verschiedenen ausländischen Gesellschaften (Buchwerte 2010 rund TEUR 40) 50 % der Gesellschaftsanteile an der H. Handelsgesellschaft mbH (Buchwert TEUR 315). Im Anlagevermögen befinden sich auch Anteile an 3 Wohnungen in Ort (Buchwert 2010 rund TEUR 600 sowie Betriebs- und Geschäftsausstattungen mit rund TEUR 116).

Die Erträge der Gesellschaft stammen zum größten Teil aus Provisionserlösen und Gewinnausschüttungen der H., in untergeordnetem Ausmaß aus Warenverkäufen und Mieterträgen. Die Geschäftsanschrift der Gesellschaft war laut Firmenbuch bis zum Jahr 2005 Fhweg in Ort, ab 2006 bis 2011 Stw 9 b, 4xxx Ort und ab 2011 Shstr, 4xxx Ort.

Es wird um Aufklärung ersucht, in welchen Büroräumlichkeiten die Geschäftsagenden der Gesellschaft bis zum Jahr 2011 durchgeführt wurden, für die ab 2011 Büroräumlichkeiten im Haus 1 angemietet wurden.

Antwort: Die U. hat am Stw 9 b, 4xxx U ein Gebäude errichtet, das Ende 2002 fertig gestellt wurde. In diesem Gebäude waren 3 Einheiten, 2 Wohnungen (jeweils Dienstwohnung Herr N. und Herr C) sowie ein Büro (U.). Es gibt ein

gemeinsames Stiegenhaus mit jeweils eigenen Eingängen für das Büro und die beiden Wohnungen.

Ende 2005 wurde das Gebäude an die Bank Immobilien GmbH verkauft. In den Jahren 2006 bis 2011 war Adresse der U. GmbH Stw 9b.

22. BFG: Bis zum Jahr 2009 waren laut Angaben im Anhang keine Dienstnehmer, im Jahr 2010 ein Angestellter, im Jahr 2011 zwei und im Jahr 2012 drei Angestellte beschäftigt. Geben Sie die Namen der in den Jahren 2009 bis 2012 bei der Gesellschaft beschäftigten Personen bekannt und beschreiben Sie deren Tätigkeiten!

Antwort: Folgende Dienstnehmer waren beschäftigt (Namen mit Initialien abgekürzt)

2010: K. V: Prokurist, Consultingtätigkeit, Industrieberatung für metallurgische Unternehmen, Unterstützung bei Projektabwicklung hauptsächlich GUS-Staaten, Einkauf Ersatzteile ...

2011: K.V. /E. F: Allgemeine Bürotätigkeit, Post, Zahlungen, Projektunterstützung

2012: K. V./ E. F. (bis 2/2012)/T. N. (ab 7/2012): Allgemeine Bürotätigkeit, Post, Zahlungen/St-W. (ab 2/2012): zuständig für das Projekt M..... Projekt wurde eingestellt wegen ausländischer Importbeschränkungen/ A. V. (ab 12/2012): Projektbezogene Tätigkeit

Anmerkung FA zu Pkt 21 und 22: Die engen gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen werden damit aufgezeigt und damit ein erhöhter Anspruch in Bezug auf Fremdüblichkeit. Der Prokurist der U. ist dem Finanzamt ebenso wie der 2. Geschäftsführer der H. als Begünstigter gemeldet. W. N. ist bei allen Gesellschaften beteiligt und/oder Geschäftsführer.

23. BFG: In welchem zeitlichen Ausmaß ist Herr W. N. für diese Gesellschaft tätig?

Antwort: Das zeitliche Ausmaß ist unterschiedlich und abhängig von den aktuellen Projekten und den damit zusammenhängenden Besprechungen .

Anmerkung FA zu Pkt 23: Aus der Antwort kann keine klare Feststellung getroffen werden.

24. BFG: Laut GuV—Angaben der Gesellschaft wurden in den Jahren bis 2010 Mietaufwendungen für Stw in gleicher Höhe in den Erträgen erfasst. Es wird um Darstellung ersucht, mit wem und mit welchem Inhalt ein Vertrag über die Anmietung und mit wem der Vertrag über die Vermietung des Objektes Stw 9b in den Jahren ab 2006 bestand.

Antwort: Die U. hat am Stw 9 b, 4xxx U ein Gebäude errichtet, das Ende 2002 fertig gestellt wurde. 2 Wohnungen wurden an die H. GmbH vermietet. Ende 2005 wurde das Gebäude an Bank Immobilien GmbH verkauft.

Zwischen der U. GmbH und der H. GmbH wurden Mietverträge über die Dienstwohnungen von Herrn N. und Herrn C geschlossen. Nach dem Verkauf an die Immobilien GmbH, wurde die Abwicklung der Verrechnung über die U. GmbH beibehalten.

25. BFG: In der GuV der Jahre 2011 und 2012 werden unter den sonstigen Aufwendungen Mieten in Höhe von EUR 40.438,81 (2011) bzw. 41.793,96 (2012) ausgewiesen. Es wird um Aufgliederung ersucht, welches Objekt und welchen Zeitraum diese Aufwendungen betreffen.

Antwort: Beilage 25

Darin wird folgendes angegeben:

Jahr 2011: Miete für Dienstwohnungen Stw EUR 27.189,00 (C 1-12, N. 1-5) und Büro Shstr 6-12 EUR 13.249,81 = EUR 40.438,81

Jahr 2012: Miete für Dienstwohnungen Stw EUR 19.080 (C 1-12) und Büro Shstr 1-12 EUR 22.713,96 = EUR 41.793,96

26. BFG: Ad H. Handelsgesellschaft mbH

Die Gesellschaft wurde im Jahr 1996 gegründet. Gesellschafter sind zu je 50 % die U. GmbH mbH und das ausländische HW Lb. Geschäftsführer mit gemeinsamer Vertretungsbefugnis sind W. N. und H. C. Unternehmensgegenstand ist der Großhandel mit Maschinen und feinmechanischen Erzeugnissen für den technischen Bedarfes. Laut Lagebericht der Jahre 2010-2013 ist die Haupttätigkeit der Gesellschaft der Vertrieb von Stahlprodukten des ausländischen HWs Lb (ZZZ) für den europäischen Raum sowie die Erbringung von Logistik und Finanzdienstleistungen für die ZZZ.

In den Unterlagen der Betriebsprüfung ist angegeben, dass beide Gesellschafter Sachbezüge für Dienstwohnungen erhalten würden, die was Lage, Größe und Ausstattung betrifft, gleich sein würden.

Wie hoch waren die Ausgaben der H. GmbH für die beiden Geschäftsführer in den Jahren ab 2006 bis zum Jahr 2012 insgesamt?

Es wird um Aufgliederung nach ausbezahlten Bezügen und Sachbezügen sowie um Vorlage der Dienstverträge und der Lohnzettel für die Jahre ab 2005 ersucht!

Antwort: Beilage zu Punkt 26 (= Aufstellung Gehaltskosten 2006 bis 2012; Jahreslohnzettel 2005 bis 2012, Dienstvertrag C)

Mit Herrn N. wurde kein schriftlicher Dienstvertrag abgeschlossen. Regelungen betreffend Wohnung, Auto, in den Generalversammlungen getroffen. Hinsichtlich Gehalt gelten grundsätzlich die kollektivvertragsrechtlichen Bestimmungen.

Bruttogehaltskosten (ohne Nebenkosten) laut Beilage 26

| Jahr | W. N. | | C | |
|------|------------|------------|------------|------------|
| | Geldbezüge | Sachbezüge | Geldbezüge | Sachbezüge |
| 2006 | 74.072,50 | 11.835,00 | 61.209,20 | 19.035,00 |
| 2007 | 76.485,80 | 11.835,00 | 63.466,60 | 19.035,00 |
| 2008 | 122.746,70 | 12.431,53 | 122.565,30 | 19.631,53 |
| 2009 | 132.578,58 | 12.485,76 | 128.656,58 | 19.685,76 |
| 2010 | 130.765,39 | 12.485,76 | 129.722,69 | 19.685,76 |
| 2011 | 160.842,11 | 28.770,41 | 159.865,61 | 26.397,00 |
| 2012 | 162.430,15 | 35.608,56 | 160.717,35 | 26.397,00 |

(Die Sachbezüge von W. N. betreffen nur die Dienstwohnung. In den Sachbezügen von C ist offensichtlich eine PKW-Überlassung (€ 7.200,00) enthalten.)

Anmerkung FA zu Pkt 26: *Es ist ungewöhnlich, dass mit Herrn N. kein schriftlicher Dienstvertrag geschlossen worden ist, zum Vertrag mit dem 2. GF liegt ein Vertrag in ausländischer Sprache (ohne Übersetzung vor). Regelungen betreffend Wohnung, Auto des Hrn. N. bzw. Protokolle aus Generalversammlungen liegen nicht vor.*

27. BFG: Es wird um genaue Beschreibung der angemieteten Wohnung für den zweiten Geschäftsführer ersucht (Lage, Adresse, Baujahr, Zustand, Fläche, angeschaffte Einrichtungsgegenstände) und um Vorlage des Mietvertrages ersucht!

Antwort: Die Dienstwohnung von Herrn C befindet sich am Stw 9b, 4xxx U (siehe Mietvertrag in der Beilage). Grundbürgerliche Eigentümerin der Wohnung ist die Bank Immobilien GmbH. Der Mietvertrag wurde von der U. GmbH übernommen. Für die Wohnung von Herrn N. erhält die H. GmbH monatlich einen Kostenzuschuss von der TG5, deren Dienstnehmer Herr N. ist.

Im beigelegten Mietvertrag vom 1.1.2003 zwischen der U. und der H. wird als Mietgegenstand eine Wohnung (142 m²) mit Küchen- und Badausstattung sowie einem Kellerabteil und 2 Garagenplätzen angegeben. Für das auf unbestimmte Zeit abgeschlossene Mietverhältnis wurde als Mietzins ein Monatsentgelt von EUR 1.250,00 zuzüglich Betriebskosten (Akonto monatlich EUR 100,00) vereinbart.

28. BFG: Legen Sie die in der Beschwerde angeführten Gesellschafterbeschlüsse der H. GmbH über die Zustimmung zur Anmietung der Wohnflächen 1 vor.

Antwort: Anlage 28

Darunter befinden sich neben Umlaufbeschlüssen über die Jahresabschlussfeststellungen und Gewinnverwendungen der Jahre 2009 und 2010 folgende Unterlagen:

Umlaufbeschluss vom 16. 3. 2012 (unterfertigt von W. N. für die U. und vom Vertreter des ausländischen Gesellschafters) in dem folgendes beschlossen wurde: „*H. erhält die Zustimmung einen Mietvertrag für die Dienstwohnung des Gesellschafters W. N. am Standort 4xxx Ort, K neu abzuschließen. Der bisherige Mietvertrag Stw 9b wurde bereits gekündigt.*“

Generalversammlungsprotokoll vom 25. 5. 2010: Unter Pkt. 6 wird unter „Beschlussfassung über die Zustimmung zum Abschluss eines Mietvertrages“ angeführt, dass die Gesellschaft beabsichtigt die Mietverträge für die Geschäftsführer neu abzuschließen bzw. zu verlängern. Der eingebrachte Antrag ergibt eine einstimmige Annahme.

29. BFG: Die H. GmbH hat ihre Geschäftssadresse in der DI. In welchem Ausmaß werden dort Büros angemietet bzw. genutzt? Wie hoch ist die dafür bezahlte Miete?

Antwort: Seit 8/2014 ist die neue Geschäftssadresse der H. GStr 2- 4, Ort.

In der DI wurden 327 m2 angemietet, Hauptmietzins EUR 2.634,04.

Der Hauptmietzins in der GStr beträgt EUR 3.741,63, angemietet werden 512 m2.

Das Finanzamt gab in der **Stellungnahme vom 25. November 2015** (neben den oben stehenden Anmerkungen) folgende **Zusammenfassung** ab:

„Generell geht das Finanzamt auch nach Durchsicht der jetzt übermittelten Unterlagen weiterhin davon aus, dass kein fremdübliches Mietverhältnis vorliegt und nicht nur die Höhe der Miete fremdunüblich ist. Die K. Privatstiftung, U. GmbH und H. GmbH sind gesellschaftsrechtlich eng verflochten. Herr N. ist nicht nur im Stiftungsvorstand und Stifter, sondern auch Geschäftsführer (und früherer Gesellschafter) der Mieter (U./H.) des gegenständlichen Gebäudes, wobei die Stiftung an der U. ebenfalls Beteiligter ist. Auf allen vorliegenden Plänen und Angeboten ist immer vom Wohnhaus N. die Rede. Es war also von Anfang an geplant ein Wohnhaus und Büro für Hrn. N. zu errichten. Auch im Gebäude selbst ist im Eingangsbereich ersichtlich (Fotos), dass es zu einer Durchmischung Büro/Wohngebäude kommt (gemeinsamer Eingangsbereich).“

Aufgrund fehlender Protokolle kann die Investitionsentscheidung der Privatstiftung nicht nachvollzogen werden, ebenso wenig ob Investitionsbegrenzungen angedacht wurden oder schriftlich den potentiellen Mieterhöhungen zugetragen wurden

um Kostenerhöhungen abzudecken bzw. ob überhaupt Konditionen entsprechend kommuniziert wurden.

Vorgelegt wurde ein fremdunüblicher undatierter Mietvertrag (Übergang der Erhaltungspflicht), der über ein Jahr nach Baufertigstellung abgeschlossen wurde. Ein Übergabeprotokoll ist nicht vorhanden, obwohl Einrichtungsgegenstände extra von Herrn N. privat angemietet werden und dies nur weil der einzige Fremde in dieser Konstruktion, der 2. Beteiligte an H., der Mieterhöhung um die Einrichtungsgegenstände abzudecken, nicht zugestimmt hat. Diese Beträge werden auch nicht überwiesen sondern mit Forderungen gegenverrechnet. Grundsätzlich geht das Finanzamt davon aus, dass der Mietvertrag wie er vorliegt nur deshalb so gestaltet wurde um eine positive Ertragskalkulation zu ermöglichen und unter Außerachtlassung von gewissen Positionen eine Rendite errechnet werden konnte die nahe der verrechneten Miete liegt. Kein fremder Dritter hätte jedoch so einen Mietvertrag abgeschlossen.

Ebenso hätte kein Stiftungsvorstand ohne Investitionskostenbegrenzung diese Steigerung der Investitionskosten in Kauf genommen (1,1->1,8->2,8 Mio) und falls doch so haben Beschlüsse des Vorstandes vorzuliegen, die diese Entscheidung nachvollziehbar machen.

Der VwGH hat mittlerweile wiederholt ausgesprochen, dass für die Beurteilung ob eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd UStG bzw. der Vorgaben der MwST-Systemrichtlinie vorliegt, als Maßstab ein marktkonformes Verhalten heranzuziehen. Dabei ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen.

Im gegenständlichen Fall wäre bei einem marktkonformen Mietentgelt dieses am freien Markt nicht erzielbar. Demgegenüber stehen enge gesellschaftsrechtliche Verflechtungen, die die Frage aufwerfen, ob ein In-Sich-Geschäft vorliegen könnte bzw. Verträge die offensichtlich „hingebastelt“ wurden und fremdunüblich sind.

Nach Ansicht des Finanzamtes liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor und der Vorsteuerabzug steht nicht zu. Die nun übermittelten Unterlagen können die Ansicht der Finanzverwaltung nicht entkräften, sondern stützen diese Einschätzung sogar. „

A.II. 2 Weitere Ergänzungersuchen/ Erörterungstermin 22. Dezember 2015

Mit E-Mail vom 15. Dezember 2015 ersuchte das Gericht um

- Übermittlung der Betriebskostenabrechnungen für die Jahre 2011 bis 2013 und Nachweise zu den in den Mietverträgen vereinbarten Kautionszahlungen
- Vorlage der Umsatzsteuervoranmeldung für das 4. Quartal 2011
- Aufklärung weshalb unternehmensrechtlich und für Zwecke der Einkünfteermittlung Gebäudeinvestitionskosten in Höhe von EUR 1.947.602,62 auf eine Nutzungsdauer von 67 Jahren abgeschrieben und die am Konto 05000 erfassten Gebäudeinvestitionen (Stützmauer, Zaun, Tore, Wasseraufbereitungs- und Belüftungsanlagen, Sonnenschutz, Einbaumöbel, etc.) in Höhe von EUR 503.931,17 auf kürzere Nutzungsdauern mit 14 bis 19 Jahren abgeschrieben werden, während in der übermittelten Renditeberechnung (Beilage zu Frage 19) die Investitionen mit einer Nutzungsdauer von 67 Jahren mit

EUR 2.212.996,38 angegeben werden (Differenz € 265.373,76). Bei Ansatz mit den unternehmensrechtlichen Nutzungsdauern würde sich selbst bei dem nach Ansicht des Gerichtes zu niedrigem Zinssatz von 1,5 % eine um rund EUR 12.000,00 höhere Jahresrenditemiete ergeben.

- Übermittlung der Rechnungen zu den am Konto 05000 und 06000 aktivierten Einrichtungsgegenständen, die von der H. erworben wurden (Möbel EUR 111.687,55 + Fitnessgeräte/Möbel/Leuchten EUR 107.899,57 + EUR 13.569,22 und Haka Küche EUR 24.869,22)
- Bekanntgabe wann der Beschluss über die Zahlungen von W. N. für die Möbelnutzung gefasst wurde, ob - und wenn ja wann - diese Vereinbarung beim Firmenbuch (gemäß § 17 Abs. 5 PSG) angezeigt/genehmigt wurde, welche Einrichtungsgegenstände von dieser Vereinbarung konkret betroffen sind (im Beschluss ist ein Betrag mit EUR 250.000,00 fixiert, aber keine Gegenstände) und wer für Schäden an den Möbeln bzw. für Versicherungen dazu aufzukommen hat
- Darstellung der Nutzungsverhältnisse im Gebäude Stw 9b ab dem Verkaufsjahr 2006, Vorlage des Kaufvertrages mit der Immobiliengesellschaft und der Verträge über die Rückmiete (Leasing) an die U.
- Vorlage der Konten bei der Stiftung zu den Verrechnungsforderungen/-verbindlichkeiten gegenüber W. N. und der U.

In einem am **22. Dezember 2015 stattgefundenen Erörterungsgespräch** wurden zum Ergänzungsersuchen folgende Unterlagen übergeben:

Ad) **Betriebskostenabrechnungen** vom 30. 6. 2013 für die Jahre 2011 und 2012 und vom 27. 2. 2014 für das Jahr 2013 an die U. (mit 20 % Umsatzsteuer) und an die H. (mit 10 % Umsatzsteuer). Danach wurden folgende Kosten weiterbelastet:

| | Jahr 2011 | Jahr 2012 | Jahr 2013 |
|---------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| Strom | 1.926,85 | | |
| Kanal/Wasser | 554,85 | 492,75 | 1.045,28 |
| Bodenwertabgabe | 89,46 | 22,00 | -88,00 |
| Grundsteuer | 217,32 | 217,32 | 525,27 |
| Instandhaltung | 2.101,88 | 2.528,00 | 4.326,62 |
| Umlagen/Gebühren | 201,35 | 66,00 | |
| Sachversicherung | | 3.393,39 | 3.244,52 |
| Reinigung | | 495,00 | 372,00 |
| Sonstiges (2011)/Telefon (2013) | 102,5 | | 669,93 |

| | | | |
|----------------------------|-----------------|------------------|----------------------|
| Summe | 5.194,21 | 7.214,66 | 10.095,62 |
| Aufteilung 73% H. : 27% U. | | | |
| Kosten – 100% an U. | (Telefon) 90,28 | (Telefon) 747,03 | (Instandh.) 372,00 |
| Kosten- 100% an H. | | | (Instandh.) 1.778,82 |
| Gesamtanteil H. | 3.791,77 | 5.266,70 | 9.148,58 |
| Gesamtanteil U. | 1.492,72 | 2.694,98 | 3.097,62 |

Ad) **Kautionsnachweise:** Garantieerklärungen der Bank Landesbank vom 31. März 2014 an die Stiftung über die Kautionsbeträge der H. (EUR 11.868,00) und U. (EUR 7.174,20) bis 31.3.2015

Ad) **Umsatzsteuervoranmeldung** für das **4. Quartal 2011** (eingereicht 13.2.2012) mit folgenden Angaben:

*Umsätze 20 % EUR 5.978,49 (-> U. Miete 1.892,83 +100,00 BK =1.992,83 * 3 Monate =5.978,49)*

*Umsätze 10 % EUR 10.790,46 (-> H. Miete 3.316,82 + 280,00 BK = 3.596,82 * 3 Monate =10.790,46)*

darauf entfallende Umsatzsteuer = EUR 2.274,75 abzüglich Vorsteuern EUR 10.299,44 = Gutschrift EUR 8.024,69

Anmerkung: Die Umsätze decken sich mit den Beträgen in den (nicht datierten) Mietverträgen und der (zweiten) Mietenkalkulation. Darin jedoch nicht berücksichtigt sind Entgelte aus Zuzahlungen von W. N..

Ad) **Rechnungen** zu den von der Firma **H.** bezogenen Anlagegütern:

In den übermittelten Anlagenverzeichnissen der Stiftung sind im Jahr 2011 folgende Zugänge mit der Lieferantenbezeichnung H. ausgewiesen:

-- Konto 050000- Gebäude, kürzere Nutzungsdauer als 67 Jahre

| Inv. Nr. | Bezeichnung | Anschaffung/Inbetriebn./ND | Anschaffungskosten |
|----------|-----------------|----------------------------|--------------------|
| 13-0 | Kasten Tischler | 1.6.2011/1.6.2011/19 Jahre | € 111.687,55 |

-- Konto 060000- Betriebs- und Geschäftsausstattung

| Inv. Nr. | Bezeichnung | Anschaffung/Inbetriebn./ND | Anschaffungskosten |
|----------|------------------------------|----------------------------|--------------------|
| 5-0 | Fitnessgeräte/Möbel/Leuchten | 1.7.2011/1.7.2011/10 Jahre | € 107.899,57 |
| 6-0 | Möbel | 1.7.2011/1.7.2011/10 Jahre | € 13.569,22 |
| 7-0 | Haka Küche | 1.7.2011/1.7.2011/10 Jahre | € 24.869,52 |

| | | | |
|--------|----------------------|----------------------------|--------------|
| 8-0 | Stiege Hausjell Holz | 1.7.2011/1.7.2011/10 Jahre | € 16.983,56 |
| | | | € 163.321,87 |
| Gesamt | | | € 275.015,42 |

Dazu wurden nachstehende - von der H. GmbH an die Stiftung adressierte - Rechnungen inklusive der genannten Beilagen (Rechnungen der Möbellieferanten an die H.) vorgelegt:

(Anmerkung: Die Namen der Möbellieferanten sind mit Anfangsbuchstaben abgekürzt):

• **Rechnung IN 61229707 /31. 12. 2012**

| | | | |
|------------------------------------|--|---|---|
| Verrechnung Haka-Küche lt Beilage: | € 24.869,52 + 20% MwSt 4.973,90 = € 29.843,42 | Beilagen: 4 Rechnungen der H. GmbH vom 15.3./1.4./17.5./12.7.2011 über HAKA Küche Mod. Em /Zubehör Bezug: „Komm. NB N. Wirtschaftsraum“ | € 22.592,67+ 226,67+1.052,50 +273,35= 24.145,17 zzgl. 20 % USt |
|------------------------------------|--|---|---|

• **Rechnung IN 6122975 /31. 12. 2012**

| | | | |
|--|--|--|-----------------------------------|
| Pos.1: Verrechnung div. Möbel R. P. lt beigefügter Rechnung | EUR 13.569,22 + 20 % USt € 2.713,84= Total € 16.283,06 | Beilage: Rechnung R. P. vom 12. 9. 2011/ Lieferung/ Montage 5/11 Badezimmerverbau, Spiegelschränke | Gesamt € 13.174,00 zzgl. 20 % USt |
|--|--|--|-----------------------------------|

• **Rechnung IN 6122976 /31. 12. 2012**

| | | | |
|--------------------------------------|---|--|--|
| Pos.1: Verrechnung Tischlerarbeit F. | EUR 90.411,66 | Beilage: Tischlerei F. / SR 266/11 vom 20.10.2011/ Liefg KW 40/ BV N., Ort 1 lt Angebot 1.12.2010: Schrankverbau über 4 Geschoße mit Zubehör, Kinderzimmer (bezeichnet mit den Vornamen der Kinder M+V), Türen/ Trennwand/ Regale/ Wandverkleidung/ Raumteiler, | Gesamtbetrag € 150.927,00 abzgl. 16% NL= € 126.778,68 (davon Schrankverbau € 58.040,00, Kinderzimmer € 26.580,00, Türen € 19.900,00, Rest div.) zzgl. 20 % USt |
| Pos.2: Verrechnung Leuchten L | € 21.275,89 | Beilagen: 2 Rechnungen der Firma L vom 24. 3./31.5.2011 Aufträge 24.2./5.5.2011 „Komm. Wohnhaus N., 1“ Decken, Einbauleuchten inkl. Lichtkanäle | € 17.229,62+€ 9.440,78 = € 26.670,30 zzgl. 20 % USt |
| Summe | € 111.687,55 +20% Ust € 22.337,51= Total €134.025,06 | | |

• **Rechnung IN 6122981/31. 12. 2012:**

| | | | |
|---------------------------------------|---|--|---|
| Pos. 1 Verrechnung von Fitnessgeräten | € 14.450,90 | Beilage: Rg. 17.5.2011 der FC über diverse Sportgeräte (Personal Kinesis/Heritage, Excite Vario, Technogymbike) Auftrag 16.5.2011 Hr.N. Lieferadr.: H./Hr. N. | € 14.768,00 (nach 5 % Skonto € 14.029,60) zzgl. 20 % USt |
| Pos.2: Verrechnung Tischlerarbeit F | € 40.170,37 (Anmerkung: davon bereits mit Re 6122976 belastet € 90.411,66 => Summe Verrechnung F. € 130.582,03) | Beilage: Tischlerei F /SR 266/11 vom 20.10.2011 – siehe obenst. | Gesamtbetrag € 150.927,00 abzgl. 16% NL= € 126.778,68 + 20 %Ust |
| Pos. 3 Verrechnung Möbel M | € 3.059,18 | Beilage: Rg. M vom 13.9.2011 an H. zH Hrn. N. | € 3.091,67 nach Skonto € 2.970,00 zzgl. 20% Ust |

| | | | |
|---|--|--|---|
| | | Tisch | |
| Pos. 4 Verrechnung Elektrogeräte St. | € 12.016,66 | Beilage: Rg St. vom 30.12.2011 – diverse TV/Soundgeräte Loewe | € 11.904,77 (nach Skonto € 11.666,67) zzgl. 20 % Ust |
| Pos. 5 Verrechnung Möbel H. | € 19.741,66 | Keine Beilage enthalten | |
| Pos. 6: Verrechnung Leuchten L | € 3.914,00 (Anmerkung: davon bereits mit Re 6122976 belastet € 21.175,89 = Summe Verrg, L € 25.089,89) | Beilagen: 2 Rechnungen der Firma L vom 24. 3./31.5.2011 (Detail siehe Rg. 6122976) | € 17.229,62 und € 9.440,78 = € 26.670,30 + 20% Ust |
| Pos. 7 Verrechnung Möbel/ Tischlerarbeit A | € 14.547,20 | Beilage Rg. 30. 7. 2011 Tischlerei A – Kunden E-Mail: W. . N. @ H. .com Lieferung mit LS 2011-7 Schrankraum, Couchtisch | € 14.123,50 zzgl. 20 % Ust |
| Summe | EUR 107.899,57 +20% € 22.337,51= € 134.025,06 | | |

Auf den Rechnungen sind neben den Angaben zur H. (Firmenwortlaut, Adresse, Firmenbuchdaten, UID-Nummer, Bankdaten, Name eines Sachbearbeiters) und den oben angeführten Leistungsinhalten als „*Lieferadresse*“: „*K. Privatstiftung, Shstr, 4xxx Ort, Ihr Auftrag: Hr. N.*“ die Kundennummer und UID-Nummer der Stiftung angegeben. Bei den Positionen „*Lieferkonditionen, Auftragsdatum, Spediteur, LKW Nr.*“ sind keine Angaben enthalten.

Ad) Zum **Verkauf des Gebäudes** Stw **9b** wurde ein „**Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag**“ vom 14./28. Dezember 2005 zwischen der U. und der Bank PP-Immobilien GmbH vorgelegt. Daraus geht hervor, dass gleichzeitig mit dem Erwerb/Verkauf der Liegenschaft Wohnungseigentum zu Gunsten der Käuferin an 6 Tops (2 Wohnungen, 2 Garagenabstellplätze, 2 PKW-Abstellplätze) mit folgenden Nutzwerten (NW) begründet/übergeben wird:

| | | | |
|-------|--|-----------------------|----------------|
| TOP 1 | EG (Diele, WC, Wohnraum, Küche, Speis) | 71,36 m ² | NW 217 |
| | OG (Diele, WC, Bad, Schrankraum, Elternzimmer, 2 Kinderzimmer) | 71,74 m ² | Anteil 217/501 |
| | DG (Vorraum, WC, Zimmer, Wohnraum) | 53,15 m ² | |
| | EG: Terrasse 1 und 2 | 36,95 m ² | |
| | OG: Terrasse 1 und 2 | 22,73 m ² | |
| | DG: Terrasse | 12,60 m ² | |
| | Zubehör: Garten/Kellerabteil | 49,98 m ² | |
| | Summe (Wohnflächen 196,25 m ² /Terrassen+Sonstige 122,56 m ²) | 318,51 m ² | |
| TOP 2 | EG (Diele, WC, Wohnraum, Küche, Speis) | 71,17 m ² | NW 226 |

| | | | |
|-------|--|-----------------------|----------------|
| | OG (Diele, WC, Bad, Schrankraum, Elternzimmer, 2 Kinderzimmer) | 71,49 m ² | Anteil 226/501 |
| | DG (Vorraum, WC, Zimmer, Wohnraum) | 53,07 m ² | |
| | EG: Terrasse 1 und 2 | 28,17 m ² | |
| | OG: Terrasse 1 und 2 | 22,73 m ² | |
| | DG: Terrasse | 12,60 m ² | |
| | Zubehör: Garten/Kellerabteil | 168,01 m ² | |
| | Summe (Wohnflächen 195,73 m ² /Terrassen+Sonstige 231,51 m ²) | 427,24 m ² | |
| TOP 3 | Kellergeschoß: Garage | 33,78 m ² | 20/501 |
| TOP 4 | Kellergeschoß: Garage | 50,11 m ² | 30/501 |
| TOP 5 | Kellergeschoß: Parkplatz | 12,50 | 4/501 |
| TOP 6 | Kellergeschoß: Parkplatz | 12,50 | 4/501 |

Der Kaufpreis für das Gesamtgebäude beträgt € 962.000,00 zuzüglich 20 % USt = € 1.154.400,00, vom Nettokaufpreis entfallen € 499.278,00 auf die Tops 2,4 und 6 und € 462.722,00 auf die Tops 1, 3 und 5.

Die angeforderten Vertragsgrundlagen zu den bei U. erfassten Mietaufwendungen sowie zu den Weiterverrechnungen an H. wurden nicht vorgelegt.

Ad) Kontoblätter der Stiftung zu den Verrechnungskonten U. und W. N.:

- Verrechnungskonten 23020100/33031727 gegenüber der U. :

Konto 23020100:

| | | |
|--|---------------------------|---------------|
| Buchung 31.12.2011 | Umbuchung Zahlung | 300.000,00 H |
| Buchung 1.9./1.10./1.11./1.12.2011 | Mieten 6-12/2011 2.391,40 | -16.739,40 S |
| Umbuchung 30.6.2012-> Kto 33031727 | Verrechnung | 16.739,40 H |
| Jeweils am 1 d. M Monatsmiete | 12 * 2.391,40 | -28.696,80 S |
| Mietzahlungen für 1-3/2012 am 1.4.2012, für 8+9/2012 am 1.10.2012, und für die übrigen Monate um den 1.d.M | | 28.696,80 H |
| Stand 31.12.2012 | | 300.000,00 H |
| Buchung 30.6.2013 | Verrechnung Ausschüttung | -300.000,00 S |

Die monatlich erfassten Mietforderungen 2013 sowie die Nachverrechnungen (Betriebskosten/Wertsicherungen) wurden mit Zahlungen ausgeglichen (siehe Detail Einnahmenaufstellung); offene Forderung 31.12.2013 aus Telefonkostenverrg. EUR 502,55

Konto 33031727 : Verbindlichkeit 31.12.2010 = 31.12.2011 EUR 35.280,00 (Zahlung einer Rechnung für die Stiftung „Trockensteinmauer“), die mit den Mietforderungen 6-12/2011 iHv EUR 16.739,80 (Buchungsdatum 30.6.2012) und einer Zahlung vom 4.4.2012 iHv EUR 18.540,20 ausgeglichen wurde;

Stand 31.12.2013: Verbindlichkeit EUR 297.071,47 aus Anteilskauf TG5 von U.

- **Verrechnungskonto 348000** gegenüber W. N.

| | | |
|-----------------------------|---|--------------|
| 1.7.2009 = Stand 31.12.2009 | <i>Einzahlung „Darlehen WO“</i> | 150.000,00 H |
| Buchung 31.12.2010 | <i>„Umbuchung Barzahlung“</i> | 150.000,00 H |
| Buchung 31.12.2010 | <i>„Darlehen“</i> | 25.000,00 H |
| Stand 31.12.2010 | | 325.000,00 H |
| 19.1.2011 | <i>„Rückzahlung WO“</i> | -25.000,00 S |
| 10.10.2011 | <i>„Umbuchung Bar WO“</i> | 30.000,00 H |
| Stand 31.12.2011 | | 330.000,00 H |
| Buchung 31.12.2012 | <i>„GV Forderung WO“ (Mieten 6/11-12/12 a`2.200,00)</i> | -41.800,00 S |
| Stand 31.12.2012 | | 288.200,00 H |
| Buchung 31.10.2013 | <i>„GV Forderung WO“</i> | -22.000,00 S |
| Bg. 1.11.2013/1.12.2013 | <i>„Miete ant. WO“ (je 2.200,00)</i> | -4.400,00 S |
| Stand 31.12.2013 | | 261.800,00 H |

(Anmerkung: Nähere Angaben zu den Darlehen fehlen, zu einer Verzinsung ergeben sich weder aus den Konten noch aus der GuV Anhaltspunkte).

Ad) Zu den Kosten für das Schwimmbad wurde das Schlussabrechnungsblatt für das Gewerk „*Pool mit Whirlpool und Stufenbau*“ übermittelt, auf den die Kosten mit einem Nettobetrag von € 55.041,14 (abzüglich 3 % Skonto) ausgewiesen werden.

Die Richterin übergab zu Beginn den Teilnehmern neben der **Übersicht der angefochtenen Bescheide eine Investitionskostenübersicht und eine Gegenüberstellung der Renditeberechnungen**.

Darin sind der Berechnung der steuerlichen Vertretung (mit der Renditemiete von € 98.166,65 p.a. siehe Detail Pkt A.II. 1 Anhang Frage 19) zwei adaptierte Berechnungsansätze des Gerichtes gegenübergestellt, in denen der Rentenbarwertfaktor unter Heranziehung der in den Anlagenverzeichnissen angesetzten Nutzungsdauern einmal in einer Variante mit einem Mindestzinssatz von 2 %(Gebäude)/5 % Mobiliar und

einmal mit einem angemessenen Zinssatz von 3 % (Gebäude)/6% Mobilar angesetzt wurde.

Mit Berücksichtigung der gegenüber der Erstberechnung unveränderten Ansätze für Leerstandsrisken (3% von Einnahmen), Verwaltungskosten (1% von Einnahmen) und Instandhaltungskosten (0,5 % von den Errichtungskosten) sowie einer Grundwertverzinsung ergibt sich mit der Mindestverzinsung (2%/5%) eine Renditemiete von € 140.537,00, mit der (angemessenen) Verzinsung (3%/6%) eine Renditemiete in Höhe von € 160.335,00.

Zu den Zinssätzen wurde unter Verweis auf Pröll, ÖStZ 9/2015, S. 253 und SWK 18/2014, S 834ff folgendes erläutert:

| Ableitung Liegenschaftszinssatz aus Kapitalmarktzinssatz – in % | | | BGA |
|--|--|-------|-------|
| Durchschnitt SMR Bund 2005-2014 | | 3,03 | 3,03 |
| abzüglich Geldentwertungsabschlag | | -1,50 | -1,50 |
| Mindestzuschlag für allgemeines Risiko (techn./mod. Entwertung für BGA 3,5) – | | 0,50 | 3,50 |
| Geringe Mobilität Gebäude (wegen Übergröße/moderne Architektur. 0,5) | | | |
| Mindestzinssatz | | 2,03 | 5,03 |
| Adaptierung Zuschlag für geringe Mobilität (überdurchschnittliche Größe, moderne Ausgestaltung, technische Entwertung) | | 1,00 | 1,00 |
| Angemessener Liegenschaftszinssatz | | 3,03 | 6,03 |
| | | | |

Nach Kurzdarstellung des sich aus den bisherigen Ermittlungen ergebenden Sachverhaltes und der von den Parteien vertretenen Standpunkte wurde folgendes erörtert:

Die steuerliche Vertretung stellten den zeitlichen Ablauf, die Investitionsmotive und deren rechtliche Schlussfolgerungen anhand einer dazu übergebenen Unterlage wie folgt dar:

„A) Sachverhalts-Chronologie :

I. Zeiträume vor 2006

- Dienstwohnung H.- Herr N. und C – jeweils Doppelhaushälfte Stw U

- H.: 50 % Eigentum von Ausland

- U.: Büroräumlichkeiten am Stw

II. Errichtung Stiftung Juni 2006

- Stifter: Herr N./- Vorstände: VSt1, Vst2, N./ Begünstigte: Vorschlag Stifter

- Vermögen: 51 % Anteil U., Grundstück Shstr/K

- Motive: Reinvestition bei Anteilsverkauf von U./H., langfristige Vermögensbildung durch Kapital und Immobilien, Errichtung einer Wohn-Büro-Immobilie im Segment Geschäftsführerwohnung am oa Grundstücksstandort (Bedarf U. und H. nach Verkauf)

III. Investition und Vermietung

- Entwurf Vorprojekt 2006
- Grundsatzabstimmung mit ausländischem Gesellschafter der H.
- Begutachtung durch Gestaltungsbeirat Stadt Ort (November 2007): Empfehlung Gebäudeabsenkung
- Beginn der Finanzierungsverhandlungen mit Hausbk (Juli 2008): Vollmacht ; Projektvolumen 1,1 Mio €; Miete: 2.575 (H.), 1.660 (U.)
- Genauere Kostenschätzung Projektmanagement August 2008: Gebäude € 1.440.000,00+ Grund € 210.000,00= € 1.650.000,00
- Baugenehmigung September 2008: detaillierte Auflagen zur Gebäudeabsenkung (Statikgutachten)
- Baugenehmigung für weitere Folgemaßnahmen der Gebäudeabsenkung (Dezember 2009)
- Zustimmung der Gesellschafter (somit auch ZZZ) der Mieterin zum Abschluss eines Mietvertrages (Mai 2010)
- Baugenehmigung für zusätzlich notwendige Stützmauer infolge Gebäudeabsenkung (Oktober 2010)
- Fertigstellung und Übergabe Juni 2011/ GIK August 2011 (erhöhte Baukosten iZm Gebäudeabsenkung): Gebäude 1.850.000,00 + Grund 210.000,00 = 2.060.000 und Einrichtungskosten (BGA) geschätzt 250.000,00 = Investitionskosten 2.310.000,00
- UVA Prüfung März bis Oktober 2011: Mitteilung an den Prüfer, dass der Mietvertrag erstellt wird, sobald die finalen GIK feststehen und dass die Miete rückwirkend verrechnet wird
- Feststehen der finalen GIK April 2012: Gebäude 2.420.000,00 + Grund 210.000,00=2.630.000,00/ Einrichtungskosten BGA 250.000,00 = Investitionskosten 2.880.000,00
- Anstieg der Gebäudekosten von 1.440.000 auf 2.420.000 aufgrund der Folgekosten der Gebäudeabsenkung (laut Detailaufstellung), zT Gerichtsverfahren
- Mietvertragserstellung durch Rechtsanwalt Jänner 2012
- Miete rückwirkend ab Juni 2011 verrechnet 3.316,82 H. + 1.892,83 U. + 2.000 Herr N. für Einrichtung
- Miethöhe auf Basis 11,50/m² (gehobener Wohnraum) gemäß Empfehlung Projektas Immobilien OG Ort

B) Steuerliche Grundlagen:

(Vermietung anzuerkennen wenn Motiv Einkunftszielung und nicht causa societatis-
VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255, fremdübliche Miete, Gesamtbild der Verhältnisse
maßgebend

I. Motiv:

- Investitionsabsicht: jederzeit verwertbare Wohn-Büro-Immobilie im Segment Geschäftsführer-Wohnung
- Ungeplante Mehrkosten ausschließlich wegen Auflagen der Baubehörde (Gebäudeabsenkung)
- Nur Nachteile für den Mieter damit verbunden (schlechtere Aussicht, höherer Bauaufwand-Statik, Feuchtigkeit, Hangsicherung, ohne zusätzlichen Wohnraum)
- daher keine Zuwendungsabsicht für Mehrkosten

II. Umgekehrtes Ertragswertverfahren

2 Berechnungen (volle/teilweise Mehrkostenverrechnung an Mieter möglich)

(Neben der bereits übermittelten Berechnung mit einer Renditemiete von € 98.166,65 wurde eine zweite Berechnung mit um € 570.000,00 niedrigeren Gebäudeinvestitionskosten, d.s. € 2.313.192,21 anstatt € 2.883.192,21 und gleichbleibendem Kapitalisierungszinssatz (1,5 %), Mietausfallrisiko (1 %), Instandhaltungskosten (0,125 %), Verwaltung (1 %) vorgelegt, in der eine Renditemiete iHv € 83.632,38 errechnet ist).

III. Gesamtbild der Verhältnisse

- Vermietung von Anfang an geplant

- Klarer Interessensgegensatz zwischen Vermieter und Mieter (50 % ausländischer Gesellschafter)

- Offenlegung gegenüber UVA-Prüfung: Mietvertragsabschluss bei Vorliegen der finalen GIK

- Besondere Verhältnisse im vorliegenden Fall: Anfall von Mehrkosten nicht im Interesse der Nutzer- keine Zuwendungsabsicht

- Wohn- und Bürogebäude für dieses Segment in dieser Lage jederzeit verwertbar

Zu den Mehrkosten wurde eine nach Lieferanten gegliederte Aufstellung übergeben, die in gekürzter Fassung (in der die Lieferanten mit dem Anfangsbuchstaben abgekürzt und nur jene Lieferanten mit Mehrkosten unter € 10.000,00 angeführt sind) folgendes enthält:

| Lieferant | Plankosten | Mehrkosten | Gesamtkosten | Begründung Folgekosten Gebäudeabsenkung |
|------------------|------------|------------|--------------|---|
| ST (Baufirma) | 260.000,00 | 254.290,36 | 514.290,36 | Leeres Zwischengeschoß 1m, Stützmauer, Gerichtsverfahren |

| | | | | |
|-------------|--------------|--------------|--------------|---|
| Glas | 230.000,00 | 67.300,00 | 297.300,00 | Glasgarage |
| H | 160.000,00 | 12.621,06 | 172.621,06 | Anderung Kanalsystem |
| I | 80.000,00 | 55.957,73 | 135.957,73 | Dach- Fassadenänderung Gestaltungsbeirat |
| Sch | 80.000,00 | 14.094,29 | 94.094,29 | Fassadenänderung Gestaltungsbeirat |
| Metall | 50.000,00 | 20.416,31 | 70.416,31 | wegen Garage |
| Architekt | 25.000,00 | 35.800,00 | 60.800,00 | % vom Bauumsatz |
| R | 40.000,00 | 19.646,87 | 59.646,87 | Geländeänderung, Stützmauer, Gerichtsverf. |
| C | 0 | 59.046,05 | 59.046,05 | Kanal & Tiefbau |
| LM | 25.000,00 | 32.280,93 | 57.280,93 | Gestaltungsbeirat, Geländeänd, Stützmauer |
| M | 40.000,00 | 10.720,41 | 50.720,41 | Unterbau Schwimmbad wg. Gelände |
| B GmbH | 0 | 48.827,84 | 48.827,84 | Baugrubensicherung, mehr Schotter |
| H | 15.000,00 | 31.019,67 | 46.019,67 | Vorschrift Gestaltungsbeirat Geländeänd. |
| BM+PM | 20.000,00 | 29.000,00 | 49.000,00 | Bauleitung + kfm Assistenz |
| ZT | 0 | 9.930,00 | 9.930,00 | Gutachten Prozess ST |
| R | 0 | 26.195,00 | 26.195,00 | Innenarchitekt |
| M | 0 | 25.029,11 | 25.029,11 | Öfen mit Wärmetauscheranschluss |
| A | 8.000,00 | 15.202,52 | 23.202,52 | Holzboden, Tischlerarbeiten |
| Gerüst. | 0 | 20.056,60 | 20.056,60 | In Fassadenkalkulation |
| H | 0 | 11.162,87 | 11.162,87 | Sonderasphalt Gestaltungsbeirat |
| Einrichtg | 60.000,00 | 247.000,64 | 307.000,64 | Abgeltung durch Sondermiete |
| Sonstige *) | 348.500,00 | 124.745,26 | 473.245,26 | Glasgarage, Gestaltungsbeirat, Kanalgeb., Baureinigung, Steinbodenversiegelung, ua. |
| SUMME | 1.441.500,00 | 1.170.343,52 | 2.611.843,52 | |

*) Detail siehe Beilage 3 zum Erkenntnis

Ergänzend dazu wurden Unterlagen aus dem baubehördlichen Verfahren mit folgenden Inhalten übergeben:

- **Baubewilligungsbescheid vom 25. 9. 2008** zum Antrag vom 14. 4. 2008 („*Abbruch der bestehenden Garten- und Gerätehütte sowie Neubau eines unterkellerten zweigeschossigen Wohnhauses mit zurückgesetztem Dachgeschoss mit Terrasse, einer Garage sowie einem Schwimmbad*“) In der Begründung ist angegeben, dass die Bewilligung dem Umfang des Parteibegehrens entspricht.

Der Bescheid enthält die üblichen Auflagen - wie Aussteckung der Baufluchlinien, Namhaftmachung Bauführer, Verständigung der Eigentümer von Energie-, Fernwärme-, Post-, Wasser-, Kanalleitungen etc vor Baubeginn, Funksteuerung für Garagentore/Schranken direkt an der Straße, Statikrechnung vom Bauführer, Bodenuntersuchung, Brandschutztüren und brandbeständige Bauteile gemäß ÖNORM, tragsichere Schächte/Bodenöffnungen, Verglasungen ohne Zersplitterungsgefahr, belastbare Glasdächer und – oberlichten, Schall- und Wärmeschutz nach BautechnikVO, Geländer mit mind 1m Höhe, Entlüftung der Sanitärräume über Dach, keine Sprengarbeiten, keine Direktableitung der Niederschlagsgewässer auf öffentliches Gut, Kanalrückstau bei Straße nach ÖNORM, Niederschlagsgewässer von befestigten Flächen sind auf eigenem Grund zur Versickerung zu bringen, ausgenommen bei geringer Sickerfähigkeit, Anschluss Hauskanalisation in Fließrichtung mittels Kernbohrung 20-40 cm über Kanalsohle, unverzügliche Fertigstellungsanzeige .

- **Bescheid vom 11. 12. 2009** mit welchem dem Antrag der Stiftung vom 17. 8. 2009 Folge gegeben wird und die Bewilligung entsprechend dem Parteibegehren zu folgenden Planabweichungen erteilt wird:

Errichtung eines unterirdischen Nebenraumes unter dem Schwimmbecken, Änderung der Strukturierung der Ostfassade im Obergeschoß, Verringerung der Breite der Stiegenhausöffnungen, Einrückung und Verlängerung der ostseitigen Stützmauer, Errichtung einer Abstellnische im südlichen Stützwandflügel, Reduktion der Raumhöhe im Eingangsbereich des DG auf 2,4 m, Adaptierung des Schmutz- und Regenwasserkanals, Verbreiterung des äußeren Abgangs zum Kellerausgang, Absenkung der Decke über dem Erdgeschoß sowie Ausbildung des nördlichen Flachdaches über dem OG als Kiesdach anstelle eines Gründaches

- **Mitteilung des Bauamtes Mag. Ort vom 5. 10. 2010**, wonach keine Untersagungsgründe zu den bekannt gegebenen Änderungen/Ergänzungen vom 28.6./25.8.2010 bestehen. Laut dem beigelegten, von W. N. unterzeichnetem Änderungsantrag wurde die „*Errichtung (1) einer Stützmauer entlang der südlichen und der östlichen Grundgrenze, die in Natursteinmauerwerk (Absturzsicherung mit Maschendrahtzaun) errichtet wird, (2) einer Sitznische in Stahlbeton im südlichen Gartenteil bestehend aus Sitzflächen und Rückenlehnen, die in den Hang eingebettet werden, (3) eines freitragenden Schiebetores und einer Umfriedung mit Gehtür aus pulverbeschichtetem Lochblech auf Formrohrkonstruktion mit einer Höhe von 1,5 m, (4) einer Mülltonnenbox am Vorplatz (mit 1,70 m Höhe und beplankten Faserbetonplatten) sowie (5) einer Gehtür zum K*“ beantragt.

Ergänzend wurde beim **Erörterungstermin** folgendes besprochen:

Von W. N. wird zur Aufgabenverteilung der Stiftungsvorstände angegeben, dass Mag. Vst2 als Bankmitarbeiter für die finanziellen Angelegenheiten und Mag. VSt1 für die rechtlichen Agenden zuständig sei. Die Entwürfe für das Objekt seien von den Architekten

gekommen, er hätte aber die Letztentscheidungen (Flächen, Gestaltung, etc.) getroffen und sei dabei von Mag. Vst2 beraten worden.

Von der Amtspartei wird eingewendet, dass dies in Widerspruch zu der vorgelegten Bankvollmacht aus dem Jahr 2008 stehe, wonach er für das Projekt allein verantwortlich gewesen sei. Dem wird von W. N. entgegen gehalten, dass sich dies auf die Vollmacht gegenüber der Hausbk bezogen habe, nachdem er dort die Ansprechpersonen kenne, für die Finanzen der Stiftung aber generell Mag. Vst2 verantwortlich sei.

Auf Nachfrage der Richterin gibt W. N. an, dass

- es mit den künftigen Mietern keine verbindlichen Vorverträge zur Nutzungsüberlassung gegeben habe, jedoch im Vorfeld Gespräche über die Miethöhe geführt worden seien, dazu vom Konzern des zweiten (wirtschaftlich beherrschenden) Gesellschafters der H. die Mietobergrenze (im Zeitraum 2006/2007) mit einem Betrag in der Größenordnung von € 3.700,00 vorgegeben worden sei und im Jahr 2010 der Abschluss eines Mietvertrages vom Zweitgesellschafter der H. genehmigt worden sei,
- im Bezugszeitpunkt (Mitte 2011) der Mietvertrag in mündlicher Form bestanden habe,
- sich hinsichtlich der Nutzflächen aus den nachträglichen Adaptierungen keine wesentlichen Änderungen gegenüber dem Erstkonzept ergeben hätten,
- das Gebäude Stw 9 b im Jahr 2006 an eine Leasinggesellschaft verkauft und gleichzeitig von zwei ausländischen Geschäftspartnern (C und M.) zurückgeleast worden sei, die Wohnungen aber weiterhin Herrn C (als Geschäftsführer der H.) und ihm als Dienstwohnungen und ein Büroteil der U. zur Verfügung gestanden seien, ab Mitte 2011 sei dann nur mehr die Dienstwohnung C weiterverrechnet und die bis dato von ihm genutzte Wohnung von M. fremdvermietet worden.

Von der steuerlichen Vertretung wurde ergänzend vorgebracht:

- Im Zeitpunkt des Nutzungsbeginnes durch die Mieter habe die abgabenbehördliche Prüfung stattgefunden, die das Projekt aufgrund der damaligen Rechtsprechung steuerlich nicht anerkannt habe. Dem Prüfer sei mitgeteilt worden, dass schriftliche Mietverträge erst nach Vorlage der Gesamtinvestitionskosten erstellt werden würden, was dann auch im Jahr 2012 (Vergebührungszeit November 2012) erfolgt sei.
- Für die Mietenzuzahlung von Herrn N. sei eine Firmenbuchgenehmigung nicht erforderlich, weil es sich dabei um keinen Mietvertrag zwischen Herrn N. (als Stiftungsvorstandsvorsitzenden) und der Stiftung, sondern um ein Entgelt von dritter Seite (zum Mietvertrag H.) handeln würde.
- In den Werbungskosten seien Rechtskosten für Gerichtsverfahren mit Baufirmen enthalten.
- Die Gebäudeinvestition stelle wegen drei wesentlicher Merkmale eine unternehmerische Tätigkeit dar:

- a) Die Mieterin des Wohnbereiches sei als fremde Person anzusehen, weil diese wirtschaftlich vom Konzern des ausländischen Zweitgesellschafters abhängig sei.
- b) Man wolle damit ein spezielles, nachgefragtes Segment am Wohnungsmarkt (hochwertige Wohnimmobilien mit gehobenen Ausstattungsstandards für Manager in Großkonzernen in Ort) bedienen (derzeit bestehe konkretes Interesse von einem namhaften Konzern).
- c) Die Mehrkosten von rund 1 Mio € seien durch nachträgliche Auflagen (Gebäudeabsenkung) und damit zusammenhängenden Folgemaßnahmen entstanden.

Zu den Beschwerdeanträgen wurde nach Rückfrage durch die Richterin klargestellt, dass für sämtliche Streitjahre 2008 -2013 eine Festsetzung entsprechend den eingereichten Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen beantragt werde. Die in den Beilagen zur Vorhaltsbeantwortung vom Oktober 2015 angebrachten Korrekturhinweise von betragsmäßig untergeordneter Bedeutung zu den in den Körperschaftsteuerbescheiden angesetzten Kapitaleinkünften würden (wegen der geringfügigen Auswirkungen > € 100,00) keine ergänzenden Abänderungsanträge darstellen.

Von der Richterin wurde darauf hingewiesen, dass die Mieten der H. und von N. für den Wohnbereich zur Gänze mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % Umsatzsteuer belegt worden seien, nach der Judikatur der auf Möbel und Garagenplätze entfallende Anteil mit 20 % zu versteuern sei (im Falle einer Steuerpflicht seien die Einnahmen aus der Zuzahlungsvereinbarung N. zur Gänze und von der H. Miete geschätzt mindestens 10 % dem Normalsteuersatz zu unterwerfen).

Die **Amtspartei** verwies auf ihre ausführliche Stellungnahme vom 25. November 2015 und brachte zusammengefasst vor, dass die Errichtung eines Gebäudes ohne kostenmäßige Begrenzungen und die erst im Nachhinein erstellten Verträge sowie die daraus abgeleiteten Rendite- und Prognoserechnungen fremdunüblich seien. Auch nach den ergänzenden Ermittlungen und nachträglich vorgelegten Unterlagen gelange das Finanzamt zum Ergebnis, dass die Errichtung und Überlassung der Immobilie gesellschaftsrechtlich motiviert gewesen sei.

Mit **Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 23. Dezember 2015** wurden die Anträge auf **Entscheidung durch den gesamten Senat** zurückgezogen.

A. II.3. Ergänzende Ermittlungen Jänner 2016:

Nach Einsichtnahme in den Grundstücksbewertungsakt (Pläne/Baubeschreibung) des Finanzamtes und in das Digitale Oberösterreichische Rauminformationssystem des Landes OÖ (www.doris.at) stellt sich die Außenansicht der Objektes folgendermaßen dar:

Es zeigt sich ein in modernster Bauweise, über drei Geschosse erstreckendes, in ein Hanggrundstück eingebettetes Gebäude mit Flachdach. Die Außenfassade des Gebäudes besteht aus großflächigen Fensterfronten und anthrazitfarbenen Paneelen, die Garage

ist mit matten durchgehenden Glaswänden ummantelt. Auf der obersten Geschoßebene befindet sich in Richtung Süden eine große Dachterrasse, dem darunter befindlichen Obergeschoß ist auf der Südseite eine Loggia vorgesetzt. Vor dem Erdgeschoß ist ostseitig (mit Blickrichtung Stadt) ein großer Aufenthaltsbereich mit Terrasse, Grünfläche und Pool, der sowohl über das Gebäudeinnere als auch über die entlang des Gebäudes befindlichen, großteils überdachten Stiegenabgänge zugänglich ist. Ostseitig liegt daran anschließend - durch einen schmalen Grünstreifen getrennt - die das Grundstück abgrenzende (teilweise mit Solarpaneelen verkleidete) Stützmauer. An der Südseite ist dem Gebäude eine teilweise mit Sträuchern/Bäumen bepflanzte Grünfläche mit dem betonierten Sitzbereich vorgelagert. Auf Straßen (=DG)ebene schließt das Grundstück mit einem Maschendrahtzaun (und Sträuchern) sowie dem vor den Freistellplätzen befindlichen Metallschiebetor und der Mülltonnenbox ab.

In der im Grundstücksbewertungsakt aufliegenden Baubeschreibung zu dem im April 2008 eingereichten Bauantrag wird zum Objekt angegeben:

1 Wohnung (bei Geschäfts-, Büro- und Betriebseinheit Angabe Null), 3 Kfz-Abstellplätze (Garagenplätze) ... Änderung der Höhenlage des natürlichen Geländes durch Anpassung an der westlichen und südlichen Gebäudeaußenwand um bis zu 5 m, Flachdach teilweise begrünt, Dachterrasse; Außenwandgestaltung: Faserbetonplatten, Verglasungen und Pfosten/Riegel Konstruktion, Metall sandwichplatten in Grautönen; Energietechnisch erhöhte Dämmstärken Wand und Dach, 3 Scheiben Isolierverglasung

In einem mit E-Mail vom **15. Jänner 2016** übermittelten **Auskunftsersuchen** an das **Bauamt des Mag. Ort** ersuchte das Gericht um Bekanntgabe, welche Auflagen vom Gestaltungsbeirat erteilt wurden und ob diese Auflagen dem Bauherrn bzw. den Architekten im Zeitpunkt der Erstbaugenehmigung/des Erstantrages bekannt waren sowie um Übermittlung des Änderungsantrages vom 17.8.2009 (zum Bewilligungsbescheid vom 11. 12. 2009).

Dazu wurden mit E- Mail vom 19. Jänner 2016 **Niederschriften über die Sitzungen des Gestaltungsbeirates** vom 27. 11. 2007, 28. 1. 2008 und 30. 6. 2008 **und der Gestaltungsvisite der Stadt Ort** vom 30. Juli 2008 übermittelt und dazu angegeben, dass diese Protokolle den Werdegang des Projektes vor Baueinreichung darstellen würden, es nicht ungewöhnlich sei, wenn der Beirat die endgültige Freigabe an die Planungsvisite delegiere und auf Seite 2 des Protokolls der Planungsvisite vermerkt sei, dass die Einreichung freigegeben sei.

An den Sitzungen nahmen neben hochrangigen Vertretern der Stadt und dem aus Architekten gestehendem Beiratsgremium für die Stiftung die mit der Planung beauftragten Architekten und W. N. teil.

Aus den Niederschriften ergibt sich folgendes:

- In der am 27. 11. 2007 stattgefundenen Sitzung gab der Gestaltungsbeirat im Gutachten zu dem präsentierten dreigeschossigen Gebäude mit Flachdach und Garagen- und Kfz-Abstellplätzen auf der obersten Geschoßebene folgendes bekannt: Die Höhenlage

und Ausdehnung des Gebäude beschränken die Sicht Richtung Osten (=Stadt) und die Geländeänderungen am Fuße des Grundstückes beeinträchtigen den natürlich verlaufenden K. Um die Aussicht möglichst gering zu beeinträchtigen ist das Gebäude soweit abzusenken, dass die oberste Geschoßdecke auf Straßenniveau liegt. Damit kann auf Geländeänderungen verzichtet und die horizontale Lagerung in den Raum eingebettet werden. Die Errichtung von Stellplätzen auf dem Gebäudedach ist möglich, aber auf ein Minimum zu beschränken, nicht erwünscht ist eine den Ausblick von der Straße beeinträchtigende Mauer.

- In dem in der Sitzung am 28. 1. 2008 präsentierten, überarbeiteten Entwurf wird das Projekt wie folgt beschrieben:

Das Objekt wurde auf Straßenniveau abgesenkt, die ursprünglich massiv in Erscheinung getretene straßenseitige Mauer wesentlich verkleinert und südlich der Garage noch Räumlichkeiten für ein Büro angefügt. Unter dem Eingangsniveau befinden sich die Schlafräume, ein Geschoß tiefer die Aufenthaltsbereiche mit vorgelagertem Pool und - zur Gänze ins Gelände eingegraben - ein Keller, die darin befindlichen Gesellschaftsräume und der Fitnessraum werden über einen Schlichtschlitz erhellt. Im Gutachten dazu ist ausgeführt, dass die Absenkung und Verkleinerung des straßenseitigen Volumens begrüßt wird, zur Überprüfung der optimalen Geländeeinbettung wird aber noch die Vorlage von Querschnitten (vom Nord- und Südrand) des Gebäudes mit Darstellung der Höhencodierung und den Sichtbeziehungen vom öffentlichen Bereich sowie genauere Angaben zu den Fassaden verlangt.

- In der Sitzung vom 30. Juni 2008 befand der Gestaltungsbeirat, dass die Höhencodierungen noch besser darzustellen sind und ein Grünplanungskonzept vorzulegen ist. Er übergab aber unter der Bedingung, dass die vorgeschlagenen Hauptkubaturverkleidungen (Metallpaneele und großflächige Verglasungen) keine reflektierenden Materialien enthalten, für die Stützwände mineralisches Plattenmaterial verwendet wird, sich nach Abstecken der Gebäudekontur keine Änderungserfordernisse mehr zu Gunsten der Aussicht ergeben und ein Bepflanzungskonzept vorliegt, das Objekt der Planungsvisite der Stadt Ort zur Begutachtung.

- Die Planungsvisite sah laut Protokoll vom 30. Juli 2008 - nachdem ein Grünraumkonzept vorgelegt, nach Überprüfung der abgesteckten Gebäudekontur keine Reduzierung der Baumasse als erforderlich erachtet wurde und die Fassaden mit anthrazitfarbenen Fertigteilplatten aus Beton und Kunststoff verkleidet werden - die Vorgaben des Beirates als erfüllt an.

In dem übermittelten **Antrag** (datiert mit 10. 8. 2009, unterfertigt von W. N.), der dem **Änderungsbescheid** vom 11. Dezember **2009** zugrunde lag, wurde um folgende Änderungen angesucht:

- *Die Errichtung eines weiteren Nebenraumes unter dem Schwimmbecken (mit 22,5 m², einer Raumhöhe von 2,10 m und eines Einganges von außen mit einer lichten Breite von*

1,20 m). Wände und Decken werden aus 25 cm starkem WU-Stahlbeton errichtet. Der Nebenraum wird eingeschüttet, der Zugang bleibt frei.

- Die Strukturierung der Ostfassade im Obergeschoß mittels regelmäßiger Anordnung von Nischen in der Verglasung. Die Breite der Nischen beträgt 80 cm, die seitlichen Leibungen bilden verglaste Öffnungsflügel, die Rückwand gedämmte Paneele. Adaptionen der Teilung bei den Verglasungen im Erdgeschoß und Dachgeschoß sowie der Öffnungselemente.
- Schmälerung der Stiegenhausöffnung auf 1,25m. Das darüber liegende Glasdach wird nur bis zur südlichen Glasfassadenebene gezogen. Die Loggia wird in der Ansicht um 40 cm breiter. Die Steigung bei den Stiegenläufen zwischen Erdgeschoß und Dachgeschoß wird im Verhältnis von 18/27 ausgeführt, das Podest erhält in Laufrichtung die Länge von 1 m.
- Das Einrücken der Stützwand an der östlichen Grundgrenze und die Verlängerung derselben um 3,50 m nach Süden. Die Oberkante bleibt mit +1,20m gleich. Im Weiteren ist die Montage von Solarpaneelen mit einer Gesamtfläche von 19 m² an der hangabwärts geneigten Seite vorgesehen.
- Die Errichtung einer Abstellnische mit 2,0 m² Fläche und 1,50 m lichter Raumhöhe im südlichen Stützwandflügel.
- Der Eingangsbereich im Dachgeschoß erhält die lichte Raumhöhe von 2,40 m.
- Die Adaption des Schmutz- und Regenwasserkanals
- Die Verbreiterung des äußeren Kellerabganges zum Kellerausgang von 2,10 m auf 2,20 m.
- Absenkung der Decke über Erdgeschoß auf 3,80 m lichte Raumhöhe bei gleichbleibender Geschosshöhe.
- Ausbildung des nördlichen Flachdaches über OG als Kiesdach mit dunkelgrauem Kies.

Zur Stützmauer teilte das Bauamt mit E-Mail vom 25. Jänner 2016 ergänzend mit, dass aus den Akten nicht hervorgehe, dass die Stützmauer eine behördliche Anordnung gewesen sei, sondern diese mit dem Antrag vom 28. 6. 2010 vom Antragsteller angezeigt wurde und aus dem diesem Antrag beigefügten geänderten Plan ersichtlich sei, dass die Stützmauer im südöstlichen Teil hinsichtlich der Höhe nachträglich korrigiert worden und eine zusätzliche Gehtür eingebaut worden sei.

Der sich aus den vom Bauamt im Jänner 2016 übermittelten Unterlagen ergebende Genehmigungsablauf bzw. –inhalt wurde den Parteien bei der mündlichen Verhandlung am 29. Jänner 2016 im Rahmen des ausführlichen Sachverhaltsvortrages zur Kenntnis gebracht.

Mit E-Mails vom 14. und 15. Jänner 2016 übermittelte das Gericht nachstehende Ergänzungsfragen an die steuerliche Vertretung:

- Wie bereits im Dezember ersucht, wurde nochmals um Aufklärung ersucht, weshalb in der Renditeberechnung Gebäudeaktivierungen iHv € 265.393,76 nicht wie in der UGB-Bilanz mit Nutzungsdauern von 13 -19 Jahren, sondern mit 67 Jahren angesetzt werden.
- Es wurde darauf hingewiesen, dass die Schwimmbadkosten iHv € 55.000,00 offensichtlich auf eine Nutzungsdauer von 67 Jahren abgeschrieben werden, diese nach Ansicht des Gerichtes aber einer kürzeren Nutzungsdauer unterliegen würden, weshalb die Renditeberechnung auch dahingehend entsprechend zu adaptieren sei.
- Es wurde um Aufklärung ersucht, wann die Stiftung wirtschaftlicher Eigentümer der von der H. mit 31.12.2012 verrechneten Möbel iHv € 275.012,42 geworden sei bzw. welcher Leistungsaustausch diesen Rechnungen zu Grunde liegen soll (zumal die Gegenstände im Anlageverzeichnis der Stiftung bereits im Jahr 2011 als Anlagenzugang erfasst und ab 2011 abgeschrieben wurden)
- Es wurde um Bekanntgabe ersucht von wem die Aufträge an die Möbellieferanten erteilt wurden und dazu angemerkt, dass sich auf den Rechnungen Hinweise auf Aufträge von Herrn N. befinden würden
- Es wurde um Übermittlung von Nachweisen zu den behaupteten Mietinteressenten ersucht.
- Es wurde um Bekanntgabe ersucht

- (a) wie die Miethöhe für das Objekt Stw festgesetzt wurde,
- (b) wie die bei H. aufwandswirksam erfassten Mieten/Betriebskosten für das Objekt Stw in den Jahren 2007 – 2013 ermittelt wurden und
- (c) um Vorlage der Verträge zwischen den Leasingnehmern (=zweiter Geschäftsführer der H. und ein weiterer ausländischer Geschäftspartner) und der U. einerseits sowie der U. und der H. andererseits ersucht.

Ergänzend wurde angemerkt, dass laut den Angaben in den Jahresabschlussberichten bei der U. offensichtlich für die behauptete Büronutzung kein Aufwand erfasst wurde, da sämtliche Aufwendungen für das Objekt Stw ab 2006 an die H. weiterverrechnet worden seien.

Das Gericht übermittelte eine Renditenberechnung für die angemieteten, an die H. überlassenen Wohnungen im Objekt Stw, nach der sich mit dem im Jahr 2010 vereinnahmten jährlichen Mietertrag von rund € 33.300,00 und einem Verkehrswert von € 962.000,00 (20 % Grund/80 % Gebäude) bei einer Nutzungsdauer von 60 Jahren und mit den üblichen Instandhaltungskosten (0,5 % des Gebäudewertes), Leerstehungs- und Verwaltungskosten (3% und 1% des Rohertrages) eine Rendite von rund 2,5 % errechnet.

Mit den ab Juni 2011 verrechneten Mietaufwendungen iHv € 19.080,00 für die Haushälfte C - Wert € 500.000,00 – errechnet sich eine Rendite von über 3 %.

Das Finanzamt übermittelte mit E-Mail vom 21. Jänner 2016 eine Stellungnahme zu den beim Erörterungsgespräch von der steuerlichen Vertretung übergebenen Unterlagen, in der zusammengefasst folgendes mitgeteilt wurde:

- Die Betriebskostenabrechnung für das Jahr 2011 sei erst verspätet (gemeinsam mit dem Jahr 2012) erfolgt. Der Umstand, dass dies erst ca 1 Jahr nach den auch erst im Jahr 2012 erstellten Mietverträge erfolgt sei, untermauere die Fremdunüblichkeit.
- Aus den Einreichplänen gehe nicht hervor, weshalb Änderungen erfolgt seien bzw. dass diese sogar selbst beantragt worden seien. Diese würden daher die von der steuerlichen Vertretung vorgebrachte Kostenexplosion nicht begründen, sondern die Ansicht des Finanzamtes stützen.
- Die übrigen Unterlagen würden keine neuen Erkenntnisse bringen und die Ansicht der Finanzverwaltung, wonach keine unternehmerische Tätigkeit der Stiftung vorliege, nicht ändern.

Diese Stellungnahme wurde der steuerlichen Vertretung zu einer allfälligen Gegenäußerung mit E-Mail vom 15. Jänner 2016 weitergeleitet.

Die steuerliche Vertretung teilte mit E-Mails vom 22. Jänner 2016 folgendes mit:

- Zum **Fragenkatalog** vom 15. Jänner 2016 betreffend „**Stw 9b**“:

„Bis zum Verkauf im Jahr 2005 an die Bank Immobilien GmbH wurde das Objekt in drei Einheiten genutzt. Die gesonderte Büroeinheit befand sich im Dachgeschoß (gelb schraffierter Teil laut beiliegendem Plan im Dachgeschoß) und verfügte über einen eigenen Eingang. Im Erdgeschoß/Obergeschoß befanden sich zwei Wohneinheiten.

Im Schätzgutachten und Nutzwertgutachten (Beilage), die von der U. anlässlich des Verkaufes des Objektes in Auftrag gegeben wurden, wurden aufgrund einer Beschränkung im Bebauungsplan die Räumlichkeiten im Dachgeschoß nicht selbständig, sondern den jeweils darunter liegenden Wohnungen zugeordnet (2 Doppelhaushälften).

Im Zeitraum 2006 bis 2011 wurde das gesamte Objekt inklusive der Büroeinheit von den Leasingnehmern C und M an die U. vermietet . Die U. belastet die Miete an die H. weiter, diese überlässt die Wohnungen an die Geschäftsführer (Sachbezug). Außer den angeführten Miet- und Betriebskostenaufwendungen (Anmerkung: Mieten 2006 und 2007 € 31.560,00/ 2008 € 33.150,60/ 2009 +2010 € 33.295,20/ 2011 € 27.189,00/ 2012 € 19.080,00 zzgl. Betriebskosten zwischen € 5.000,00 und € 12.000,00 p.a.) wurden von den Leasingnehmern bzw. der Immobiliengesellschaft keine zusätzlichen Mieten an die U. verrechnet.

Die Höhe der von den Leasingnehmern an die U. verrechneten Mieten war zu Beginn gleich der von der U. bis zum Verkauf (an die Leasing) an die H. verrechneten Miete. Die von den Leasingnehmern an die U. verrechnete Miete ist nach VPI 2000 wertgesichert. Als Anlage wird die Dauerrechnung der Leasinggesellschaft an C vom

17. 1. 2006 und die Dauerrechnung von diesem an die U. für das Jahr 2006 übermittelt. Die von der H. berücksichtigten Gesamtaufwendungen für die Jahre 2007 bis 2013 sind im Anhang dargestellt. Die Verbuchung der Sachbezüge erfolgt wie angeführt als Aufwand und Ertrag, aufwandswirksam ist die Umsatzsteuer.“

In dem beigelegten Schätzgutachten vom 6. Juni 2005 gibt der Gutachter unter Punkt 2.2. zu den im Mai 2005 besichtigten Baulichkeiten der in guter Wohnlage befindlichen Liegenschaft an:

Baulichkeiten: ... wurde in den Jahren 2002/03 ein voll unterkellertes Doppelwohnhaus mit zwei über ein gemeinsames Stiegenhaus erschlossene Wohnungen jeweils mit Räumen im Erdgeschoß und im über eine Innenstiege erschlossenen Obergeschoß errichtet. Im zurückgesetzten Dachgeschoß sind ebenfalls über zwei getrennte Eingänge zugängliche Wohnräume samt Sanitärräumen, wegen der Beschränkungen im Bebauungsplan sind diese aber nicht selbständig, sondern den jeweils darunter liegenden Wohnungen zugeordnet. Im Kellergeschoß sind Kellerabteile, Heizungsanlage, Wasch- und Trockenraum sowie zwei Doppelgaragen. Den Wohnungen sind im EG, OG und DG jeweils westseitig Terrassen vorgelagert, im EG und OG auch jeweils ein Balkon nord- und südseitig.

Sämtliche Wohneinheiten sind gleichwertig und sehr gediegen ausgeführt und ausgestattet Die Baulichkeiten sind in sehr gutem Bau- und Erhaltungszustand... unbebaute Grundfläche.. Wohngarten und Terrassen, südseitig eine Zufahrtsstraße und zwei PKW-Abstellplätze“

Der Gutachter gelangt unter Anwendung des Sachwertverfahrens (mit dem Hinweis, dass das Ertragswertverfahren nicht in Betracht komme, weil für derartig exklusiv ausgestattete Wohnungen angemessene Renditen auf dem Markt nicht zu erzielen seien) zu einem Verkehrswert von € 925.000,00 (nach Abzug eines Abschlages von 5 % wegen der großen Wohnfläche).

Aus den übermittelten Plänen geht zu den Dachgeschoßräumen mit einer Gesamtfläche von rund 108 m² folgendes hervor:

Die getrennt zugänglichen Räumlichkeiten mit jeweils insgesamt rund 54 m² pro Haushälfte verfügen über einen „Wohnraum“ mit einem Küchenblock und Balkonausgang im Ausmaß von rund 31,5 m², ein „Zimmer“ mit 12 m² und ein „Bad“ inklusive WC (rund 10,5 m²/wobei in einer Hälfte vom Bad ein Teil abgetrennt und rund 5 m² als Vorraum ausgewiesen sind). Davon ist eine Haushälfte (mit allen drei Räumen) schraffiert, daraus aber nicht ersichtlich wie diese eingerichtet sind bzw. wo sich Büroausstattungen (Schreibtische, Schränke) befunden haben sollen.

Aus der dazu übermittelten Dauerrechnung der Leasinggesellschaft vom 17. Jänner 2006 an den Leasingnehmer C geht folgendes hervor:

Finanzierte Investitionskosten € 503.022,59, Vertragsdauer 20 Jahre, kalkulierter Restwert € 342.819,59 (=20 % Grundanteil € 100.600,00 + Restbuchwert des Gebäudes

nach 20 Jahren also 30/50 von € 402.418,00 = € 242.220,00), zu Beginn fällige Einmalkaution € 150.000,00 und monatlich zu leistende Ansparkaution von € 803,41 (Kautionen ergeben insgesamt nach 20 Jahren den Restwert), monatliche Leasingrate € 1.512,87

(Anmerkung: Eine vom Gericht durchgeführte überschlagsmäßige Berechnung ergibt eine Verzinsung der von der Leasinggesellschaft für 20 Jahre zu finanzierenden Investitionskosten iHv rund 350.000,00 von annähernd 6 % p.a. – dies wurde im Rahmen des Sachverhaltsvortrages bei der mündlichen Verhandlung mitgeteilt)

Die für jedes Monat (Jänner bis Dezember 2006) von C an U. die ausgestellte Dauerrechnung weist eine Miete von € 1.315,00 zzgl. 10 % Umsatzsteuer auf.

-Die – über die U. verrechneten - in der H. aufwandswirksam berücksichtigten Gesamtaufwendungen für das Objekt Stw für die Jahre 2007 bis 2013 betragen laut Aufstellung:

| | Miete | Betriebskosten |
|------|-----------|----------------|
| 2007 | 31.560,00 | 6.256,99 |
| 2008 | 33.150,60 | 5.960,00 |
| 2009 | 33.295,20 | 12.075,57 |
| 2010 | 33.295,20 | 8.782,43 |
| 2011 | 27.030,00 | 8.179,03 |
| 2012 | 0,00 | 2.593,46 |
| 2013 | 39.209,40 | 5.041,79 |

- Zum **Fragenkatalog** vom 14. Jänner 2016 betreffend Objekt 1:

„1. Beim Betrag von € 265.393,76 handelt es sich im Wesentlichen um die Außenanlagen und die Stützmauer. Im Rahmen der Bilanzerstellung wurden die Grundstückseinrichtungen auf die betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern von 15 -17 Jahre abgeschrieben. Für die Kalkulation einer Renditenmiete ist unseres Erachtens jedoch die technische Nutzungsdauer maßgeblich. Aufgrund der massiven Bauweise und der aufgrund der Hanglage besonderen Ausgestaltung ist es technisch nicht zu erwarten, dass diese Anlagen vor Abbruch des Gebäudes erneuert werden müssen. Sie haben daher die gleiche Lebensdauer wie das Gebäude, daher wurde der Renditenberechnung dieselbe Nutzungsdauer von 67 Jahren zugrunde gelegt.

2. Das Schwimmbad wurde laut Bilanzierungshandbuch „Bilanzbuchhalterprofi“ abgeschrieben. Danach wird ein Schwimmbad, das in einem „einheitlichem Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit einem Hauptgebäude“ steht „einheitlich mit dem Gebäude abgeschrieben“, unabhängig von der spezifischen Nutzungsdauer. Daher

wurden die Kosten für das Schwimmbad wie das Gebäude auf eine ND von 67 Jahren abgeschrieben. Es ist keine Adaptierung der Renditerechnung erforderlich.

3. Da die Stiftung keine Mitarbeiter hatte und die Vorstände meist schwer erreichbar waren, erfolgte die Kaufabwicklung der Einrichtungsgegenstände durch die H. für die Stiftung. Im Laufe des Jahres 2011 wurden daher von der H. die genannten Einrichtungsgegenstände von diversen Lieferanten erworben. Die erworbenen Einrichtungen sollten von der H. insgesamt an die Stiftung mit einem Aufschlag für die Abwicklungskosten weiterverkauft oder im Wege der Bank Leasing verleast werden. Zunächst wurde versucht die Leasingvariante umzusetzen und mit Rechnung vom 30. 9. 2011 sämtliche Einrichtungsgegenstände an diese verrechnet. Schlussendlich kam es nach längeren Verhandlungen nicht zum geplanten Leasing, sodass die Rechnung an die Leasinggesellschaft mit Ende 2012 wieder storniert wurde.

Daher wurden die Einrichtungsgegenstände direkt an die Stiftung verrechnet. Zur Abdeckung der mit der Abwicklung entstandenen Aufwendungen erfolgte die Weiterverrechnung mit einem Aufschlag von 3 %. Da die Stiftung die Einrichtungsgegenstände jedenfalls übernehmen musste (falls es nicht zum Leasing kam) und die Verfügungsmacht bereits im Jahr 2011 auf die K. PS übertragen wurde, wurde davon ausgegangen, dass das wirtschaftliche Eigentum auch schon im Jahr 2011 übergegangen ist (unabhängig von der späteren Rechnungslegung). Im Zeitpunkt der Bilanzerstellung 2011 war das Nichtzustandekommen der Leasingvariante bereits bekannt (werterhellender Umstand). Daher wurden die Einrichtungsgegenstände bereits 2011 in den Jahresabschluss der Stiftung aufgenommen.

Der Vorsteuerabzug erfolgte im Jahr 2011 durch die H., ebenfalls im Jahr 2011 wurde Umsatzsteuer aus der Rechnung an die Leasing an das Finanzamt abgeführt. Nach Nichtzustandekommen der Leasingvariante wurde diese Rechnung 2012 storniert und statt dessen erfolgte die Verrechnung an die Stiftung.

4. Als Nachweis für die Nachfrage im Raum Ort und AT nach Geschäftsführer- und Vorstandsimmobilien im gehobenen Wohnbereich (jedoch ohne Luxusausstattung) übermitteln wir nachfolgende Unterlagen:

- Anfrage der Kfz-Kfz LKW & Kfz-Kfz Special Tx vom 24. 9. 2015

In dem an W. N. (als Geschäftsführer der TG5 Fi GmbH) gerichteten E-Mail ist ausgeführt, dass zum Mietvertragsentwurf „für die Dienstwohnung des A. V“ ein Änderungswunsch dahingehend bekannt gegeben werde, dass von D TG5 Tx Holding nur Mieten (inklusive aller Abgaben, Betriebskosten) bis zu einem Monatsbetrag von € 7.000,00 übernommen würden weil aus Konzerngründen geldwerte Vorteile für Dienstwohnungen mit € 84.000,00 p.a. begrenzt sein würden und dass die Vertragsunterfertigung erst nach Vorliegen der Aufenthaltsbewilligung für V und dessen Familie (Frau und Kinder) erfolgen würde.

Auf Nachfrage des Gerichtes wurde dazu mit **E-Mail vom 28. Jänner 2016** ergänzt, dass der Vertrag das gesamte Objekt betreffe, voraussichtlich auf vier Jahre abgeschlossen

werde, darin die Einrichtung enthalten sei, wobei V die über € 7.000,00 hinausgehende Miete aufzuzahlen habe (und unter dieser Voraussetzung die monatliche Zuzahlung von Herrn N. wegfallen und erst wieder auftrebe, wenn ein neuer Mieter die Einrichtungen nicht mit übernehme), der Vertrag deshalb noch nicht unterfertigt sei, weil die Aufenthaltsgenehmigung des volljährigen Sohnes nicht vorliege, dies aber für eine Übersiedlung nach Österreich Voraussetzung sei und der Mietvertrag mit der U. bei Unterfertigung (vor 31.5.2016 nicht zu erwarten) nicht mehr aufrecht bleiben würde.

Ergänzend wurde angemerkt:

- Bereits vor Fertigstellung des Gebäudes fragte Br Ort an, ob das durch die Stiftung errichtete Gebäude am 1 als Vorstandsdienstwohnung für die Br zur Verfügung stehen könnte. Darüber gab es sogar ein Schreiben in Briefform. Für die Stiftung kam die Überlassung an Br zum damaligen Zeitpunkt aufgrund der vereinbarten Nutzung durch die H. bzw. Herrn N. nicht in Betracht. Daher wurde dieses 6 Jahre zurückliegende Schreiben nicht aufbewahrt.

- Zur Stellungnahme des Finanzamtes vom 21. Jänner 2016 erfolgte im Schreiben vom 22. Jänner 2016 nachstehende Gegenäußerung:

„Die Kostenexplosion ist nicht auf Sonderwünsche zurückzuführen, sondern auf die Vorgaben der Baubehörde und des Gestaltungsbeirates (Folgekosten der Gebäudeabsenkung, Dach- und Fassadenänderungen –vergleich Aufstellung Mehrkosten, die beim Erörterungstermin übergeben wurde). Die vom Magistrat Ort mit Schreiben vom 5.10.2010 bewilligte Stützmauer war kein Sonderwunsch, sondern eine Auflage der Baubehörde.“

A.II. 4. Mündliche Verhandlung 29. Jänner 2016

Am 29. Jänner 2016 fand nach ordnungsgemäßer Ladung die mündliche Verhandlung statt. Daran nahmen von der steuerlichen Vertretung drei Steuerberater/Wirtschaftsprüfer, Herr W. N. als geladene Auskunftsperson und zwei Personen von der Amtspartei teil.

Nach ausführlicher Darstellung des Sachverhaltes inklusive des Verfahrensganges bei der Abgabenbehörde und der vom Gericht durchgeföhrten Ermittlungshandlungen sowie der Anträge und Rechtsansichten der Verfahrensparteien wurde folgendes abgehandelt:

Von der Amtspartei erfolgten keine Einwendungen und Ergänzungen zum vorgetragenen Sachverhalt und durchgeföhrten Verfahren.

Die steuerliche Vertretung wendete ein, dass die Ausführung im Vortrag, wonach mit der vorgelegten Mehrkostenaufstellung keine konkrete Zuordnung zu behördlichen Auflagen nachgewiesen sei, nicht nachvollziehbar sei, nachdem in der Aufstellung 50 Positionen detailliert aufgeschlüsselt und die größeren Posten mit „Gestaltungsbeirat, Hangsicherungsmaßnahmen, Stützmauern, leeres Zwischengeschoß, etc“ begründet

worden sei, zu denen Detailunterlagen nachgereicht werden könnten. Seitens der Richterin wurde dazu klargestellt, dass die Aussage dahingehend zu verstehen sei, dass den vorliegenden Baubescheiden keine nachträglichen behördlichen Auflagen zu entnehmen gewesen seien und die Anordnung über die Gebäudeabsenkung laut den vom Bauamt übermittelten Gestaltungsbeiratsprotokollen (deren Inhalt beim Vortrag ausführlich vorgetragen worden sei) bereits im November 2007 bekannt gewesen sei, folglich auch im Bauerstantrag vom April 2008 berücksichtigt gewesen sein müsse. Die nachträglichen Baubescheidänderungen 2009 und 2010 seien entsprechend den Anträgen (bzw. auf Initiative des Bauherrn) ergangen und nicht behördlich auferlegt worden. Darin seien Sonderwünsche wie die Errichtung einer Abstellnische, eines Sitzbereiches im Garten, einer Mülltonnenbox ua. enthalten gewesen.

Dem wurde von der steuerlichen Vertretung entgegen gehalten, dass die Absenkung zwar schon Ende 2007 feststand, aber das Ausmaß der damit verbundenen Zusatzarbeiten und Mehrkosten –vor allem für die Stützmauer und die Hangsicherungsmaßnahmen - erst während der Bauphase zu Tage getreten seien und mit diesen Mehrkosten kein zusätzlicher Nutzwert verbunden gewesen sei.

Seitens der Richterin wurde darauf hingewiesen, dass in der Mehrkostenaufstellung auch Positionen wie Öfen, Holzböden und dgl. angeführt seien, die keinerlei Bezug zu einer Gebäudeabsenkung oder Stützmauer haben würden. Laut steuerlicher Vertretung würden diese Posten eine geringe Größenordnung darstellen.

Laut Herrn N. habe sich das Erfordernis einer Stützmauer und des Raumes unter dem Pool aufgrund des fehlenden Untergrundes erst nachträglich ergeben, ursprünglich hätte das natürliche Gelände erhalten bleiben sollen. Es hätte laufend Besuche der Baubehörde gegeben und Aufträge seien mündlich erteilt worden, die dann in einen nachzureichenden Plan eingearbeitet worden wären.

Vorgelegt wurden Fotoaufnahmen des Grundstückes im Zustand vor und nach der Hangabtragung, um das Ausmaß der Erdbewegungen zu verdeutlichen und dazu erläutert, dass daraus zu ersehen sei, dass dies zu enormen Mehrkosten geführt habe.

Die Richterin merkte an, dass mit der Gebäudeabsenkungsauffrage 2007 schon klar gewesen sein müsste, dass tiefere bzw. umfangreiche Erdarbeiten erforderlich sein werden und mit den Ausschreibungen eine Projektmanagementgesellschaft betraut gewesen sei.

Von der Amtspartei wurde angemerkt, dass das Erfordernis einer Stützsicherung bei Bauten in Hanglagen allgemein bekannt sei und dies auch gegenständlich absehbar gewesen sein müsste.

Von der steuerlichen Vertretung wurde der Ansicht des Finanzamtes, wonach das Gebäude auf Herrn N. zugeschnitten sei erneut widersprochen und dargelegt, dass die Immobilie auf die Standards einer gehobenen Managerwohnung abgestellt worden sei.

Von der steuerlichen Vertretung wird ein an die zuständige Steuerberaterin adressiertes, mit 29. 1. 2016 datiertes Schreiben einer Planungs- und Management Gesellschaft vorgelegt, in dem ausgeführt ist:

„BV Wohnhaus N. 1

Wir dürfen aufgrund Ihrer Anfrage wie folgt eine Marktpreiseinschätzung bzw. Klienteleinschätzung für oa Bauvorhaben vornehmen.

Das Objekt in modernster Bauweise und in einer Größenordnung von 600 m² Wohnnutzfläche, mit Pool und sehr guter Aussichtslage am 1 wird nicht zeitnah aber dennoch zu üblichen Preisen vermietbar sein.

Derartige oder ähnliche Objekte sind in Ort für Spitzenmanager nicht erhältlich oder nur in abgespeckter Form und Mangelware. Immer wieder suchen internationale Großbetriebe für Ihre Geschäftsführer und deren Familien Einfamilienhäuser der gehobenen Klasse. Leider gibt es keine und die Familien sind gezwungen auf Penthousewohnungen auszuweichen. Diese Geschäftsführer sind meist 3-5 Jahre in Ort tätig und werden dann von Nachfolgern abgelöst. Der Bedarf solcher Häuser wäre in vielen Fällen gegeben (zuletzt Lx), aber leider gibt es keine Immobilien dazu. Leider stellt niemand so hochwertige Immobilien zur Vermietung zur Verfügung. Auch bei Nachfrage in speziellen Maklerbüros mit industriellem Hintergrund wurde uns mitgeteilt, dass ein Bedarf öfters gegeben wäre. Lediglich diese exklusiven Immobilien sind Mangelware.

Natürlich sind derartige Kunden nicht jeden Tag zu finden, daher muss mit entsprechenden Leerständen zwischen den Perioden gerechnet werden.

In einer Gesamtbetrachtung ist eine Vermietung jedenfalls möglich, sofern entsprechende Immobilien dafür zur Vermietung freigegeben werden.

In der Hoffnung zu Ihrer Einschätzung beigetragen zu haben verbleibe“

Zum beabsichtigten neuen Mietvertrag mit D Bz /TG5 stellte Herr N. auf Nachfrage der Richterin klar, dass dieser jedenfalls das gesamte Gebäude umfasse, der Mietvertrag über den Bürobereich mit der U. beendet werde und die Überlassung zu denselben Konditionen wie mit der H. und U. (inklusive der Wertsicherung) erfolgen werde, wobei V jenen Teil selbst übernehmen müsse, der vom Konzern nicht getragen werde und über die € 84.000,00 p.a. hinausgehe. Ein entsprechender Vertrag sei aus den schriftlich bekannten Gründen aber noch nicht unterschrieben worden.

Zu seinen Geschäftsführerbezügen teilte Herr N. mit, dass er solche neben H. von Tochtergesellschaften an denen er Minderheitsbeteiligung habe (TG5, TG3, TG6) beziehe.

Eine Parifizierung sei erst bei einer Veräußerung notwendig, ein mögliches Vorparifikat sei noch nicht beantragt worden.

Zum Abschluss brachte Herr N. vor, dass die Investition entgegen der Ansicht des Finanzamtes als betrieblich veranlasst angesehen werde und diese nicht deswegen erfolgt sei, um damit einen steuerlichen Vorteil zu erreichen. Es sei ein Anlageobjekt in sehr guter Lage und mit guten Gewinnchancen bei einem Verkauf, auch die architektonischen Akzente würden sich aufgrund der bisherigen Erfahrungen rechnen.

Die Richterin schloss das Beweisverfahren und verkündete den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

B. Festgestellter Sachverhalt:

1. Angaben zur Stiftung:

Stifter der im Juni 2006 errichteten Stiftung sind W. N. (Erststifter) und dessen Ehegattin. Neben dem Stiftungsbarvermögen (50 % von € 70.000,00) wendete der Erststifter einen Geschäftsanteil im Ausmaß von 51 % an der U. GmbH mbH und das von ihm im Dezember 2005 erworbene (unbebaute) Grundstück am 1 zu.

Stiftungszweck stellt die Versorgung von Begünstigten, das Halten von Beteiligungen und die Finanzierung von Gesellschaften sowie der Erwerb, die Errichtung und Vermietung von Immobilien jeder Art dar.

Begünstigte können der Erststifter, seine Familie, Nachkommen in gerader Linie sowie deren Familien, sonstige nahestehende Personen sowie gemeinnützige Organisationen sein (§ 13 Stiftungsurkunde). Die Person und die Höhe der Begünstigung werden zu Lebzeiten des Erststifters von diesem festgestellt (§ 3 Abs. 1 der Stiftungszusatzurkunde).

Dem Finanzamt sind als Begünstigte ein Mitarbeiter der Tochtergesellschaft U. und zwei Personen aus dem geschäftlichen Umfeld des Erststifters und mit Bezug zu mehreren Tochtergesellschaften der Stiftung (ua. als Vermieter der Geschäftsführerdienstwohnungen an U. und von denen einer der Zweitgeschäftsführer der Enkelgesellschaft H. ist) gemeldet.

Zu den ersten Vorstandsmitgliedern des aus drei Personen bestehenden Stiftungsvorstandes wurden in der Stiftungsurkunde W. N. (Vorsitzender), Mag. Cr VSt1 (Stellvertreter des Vorsitzenden) und Dr. Rd Vst2 (Mitglied) bestimmt. Wiederbestellungen und Neubestellungen erfolgen, solange dieser nicht selbst Begünstigter ist, durch den Erststifter (§ 7 Abs. 4 Stiftungsurkunde). Laut Beschluss des Erststifters vom Juli 2011 ist der Stiftungsvorstand für eine Dauer von weiteren 5 Jahren (bis 2016) wiederbestellt.

Die Stiftung wird durch jeweils zwei Vorstandsmitglieder gemeinsam vertreten (§ 8 Stiftungsurkunde). Der Stiftungsvorstand hat mindestens einmal jährlich zu einer Sitzung zusammenzutreten und über die durch einfache Mehrheit zustande gekommenen Beschlüsse sowie über Sitzungen ist ein Protokoll anzufertigen (§ 5 Abs.2 und 8 der Stiftungszusatzurkunde).

Ein laut Stiftungsurkunden vorgesehener Stiftungsbeirat wurde noch nicht eingerichtet. Aufsichtsratspflicht besteht nicht, ein freiwilliger Aufsichtsrat ist nicht bestellt.

Beweis: Firmenbuch (Letztfassung vom 23. Jänner 2016), Jahresabschlussberichte des Stiftungsprüfers, Stiftungs- und Zusatzurkunde vom 23. Juni 2006 und Begünstigtenmeldung aus Finanzamtsakt

2. Vermögens/Ertragslage und Konzernstruktur der Stiftung

Das Vermögen der Stiftung hat sich zwischen 2008 und 2013 wie folgt entwickelt:

| (in TEUR) | 31. 12. 2008 | 31.12.2013 |
|----------------------------------|---|---|
| Sachanlagevermögen | 241 (1) | 2.833 (davon 1.264, Rest Wohnung K-Str.) |
| Finanzanlagevermögen | 1.430 (Bet. U.) | 1.886 (davon Bet. U. 1.430) |
| Umlaufvermögen | 337 | 673 |
| Fremdkapital | -29 | -1.045 (davon USt-Rückst. 326, Verb. Stifter 262 / U. 297) |
| Stiftungsvermögen (Eigenkapital) | -1.979 (davon eingebrachtes Stiftungsvermögen 1.711) | -4.347 (davon eingebrachtes Stiftungsvermögen 1.711, Rest Bilanzgewinn) |

Die **Ertragslage** der Stiftung stellt sich laut den Gewinn- und Verlustrechnungen wie folgt dar:

| (in TEUR) | Summe 2006-2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|--------------------------------|-----------------|-------|--------|-------|
| Umsatzerlöse/sonstige Erträge | 0 | 53/73 | 103/23 | 110/2 |
| Abschreibungen | 0 | -71 | -82 | -84 |
| Beteiligungserträge U. | 864 | 450 | 690 | 700 |
| Sonstiger Finanzertrag/aufwand | 118 | -1 | 0 | 0 |
| Übrige Aufwendungen | -144 | -17 | -56 | -49 |
| Ertragsteuern (Köst/Kest) | -18 | 0 | -7 | -9 |
| Jahresgewinn | 820 | 487 | 671 | 670 |

Die Umsatzerlöse der Stiftung betreffen Einnahmen aus der Vermietung des Objektes 1 und in untergeordnetem Ausmaß (2012: 6 TEUR/2013: 9 TEUR) aus der Vermietung der Wohnung Klbstraße (im Detail siehe Punkt 3).

Konzernstruktur:

Die Stiftung hält 51 % an der U. GmbH mbH, die restlichen 49 % werden von W. N. gehalten. Die U. ist – neben anderen Minderheitsbeteiligungen – mit 50 % an der H. HandelsgmbH beteiligt, die restlichen 50 % der H. werden vom ausländischen HW gehalten.

Ad) U. GmbH:

Die Gesellschaft wurde 1990 gegründet. Alleiniger Gesellschafter war bis zur Einlage des 51%-Anteiles in die Stiftung W. N..

Unternehmensgegenstand ist vorwiegend der Erwerb, die Verwaltung und Veräußerung von Beteiligungen und Immobilien, weiters die Errichtung von Kooperationsverträgen, Joint-ventures und der Handel mit Waren aller Art.

Im Anlagevermögen befinden sich Beteiligungen (Buchwerte 2010 insgesamt rund TEUR 400, davon mit TEUR 315 der 50 % Anteil an der H. Handelsgesellschaft mbH) und vermietete Wohnungen (Buchwert 2010 TEUR 600, wovon eine Wohnung mit TEUR 176 im Jahr 2012 an die Stiftung verkauft wurde). Die Erträge stammen zum größten Teil aus Gewinnausschüttungen und Provisionen, in untergeordnetem Ausmaß aus Warenverkäufen und Mieterträgen. Von den in den Jahren 2006 bis 2013 erzielten Jahresgewinnen iHv 4,6 Mio € (die mit 3,1 Mio € aus Ausschüttungen der H. und mit 1,1 Mio € aus Beteiligungsverkäufen stammen) wurden rund 2,7 Mio € an die Stiftung ausgeschüttet.

Die Gesellschaft beschäftigt ab 2010 ein bis zwei Projektbearbeiter, die ihre Tätigkeiten nicht am Sitz der Gesellschaft verrichten. Eine kurzfristig ab Anfang 2011 angestellte Bürokrat wurde im Februar 2012 durch die Ehegattin von Herrn N. ersetzt.

W. N. ist seit der Gründung alleiniger Geschäftsführer, jedoch ohne Geschäftsführungsbezüge. Geschäftsführervergütungen bezieht dieser von mehreren Tochtergesellschaften der U., den Großteil davon (bis 2010 jährlich rund € 140.000, ab 2011 rund € 190.000,00) als Geschäftsführer der H..

Der Sitz der Gesellschaft war von 2005 bis Juni 2011 jeweils die Wohnsitzadresse von W. N.. Diese befand sich bis Mitte 2011 in einem Doppelwohnhaus am Stw, Ort/U und ab Juni 2011 in dem von der Stiftung errichteten Gebäude am 1.

Bei dem von der U. 2002 errichteten Doppelwohnhaus am Stw handelt es sich – laut einem Schätzgutachten aus dem Jahr 2005 - um eine exklusive Wohnimmobilie in sehr guter Wohnlage mit gediegen ausgeführten Wohnungen, die sich auf über ein gemeinsames Stiegenhaus erreichbare Wohnungen im Erdgeschoß und Obergeschoß (Nutzfläche je Hälfte 142 m² zuzüglich Terrassen +Balkone) und über eine Innenstiege getrennt zugängliche Wohnräume samt Sanitärräume (54 m² zzgl. Balkon je Haushälfte) im Dachgeschoß verteilen. Jede Haushälfte verfügt zusätzlich über ein Kellerabteil, eine Garage und Abstellplätze.

Ab Fertigstellung (2003) waren die Wohneinheiten im EG und OG an die H. vermietet und wurden von dieser den beiden Geschäftsführern (W. N. und H. C) zu privaten Wohnzwecken als Dienstwohnungen (in Form von Sachbezügen) zur Verfügung gestellt. Die U. verrechnete ab dem Jahr 2003 pro Wohneinheit (inklusive Keller, Garagen- und Außenflächen) eine nach VPI 2000 wertgesicherte Miete iHv € 1.250,00 p.m. zuzüglich Betriebskosten.

Zeitgleich mit dem Grundstückserwerb 1 im Dezember 2005 verkaufte die U. das Objekt Stw um einen Kaufpreis von € 962.000,00 zzgl. 20 % Umsatzsteuer an eine Bank-Immobilien gesellschaft, die darin Wohnungseigentum an sechs Wohneinheiten (2 Wohnungen inklusive Dachgeschoße, 2 Doppelgaragen und 2 Kfz-Abstellplätze) begründete. Die beiden Haushälften (je 1 Wohnung, Garageneinheit und Kfz-Abstellplatz) wurden ab Jänner 2006 getrennt vom Zweitgeschäftsführer der H. (C) und von einem weiteren Geschäftspartner von W. N., die beide als Begünstigte der Stiftung gemeldet sind, zurückgeleast (pro Haushälfte Restwertleasing für € 500.000,00 Investitionskosten auf 20 Jahre zu einer monatlicher Leasingrate von rund € 1.500,00 p.m. und mit 70 % Kaution= Restwert)

Die Wohneinheiten wurden auch nach dem Verkauf von den beiden H.-Geschäftsführern als Dienstwohnungen genutzt. Die Leasingnehmer verrechneten die Mieten (zuzüglich 10 % USt) aber nicht direkt an die H., sondern an die U., die diese in gleicher Höhe zuzüglich der bei der U. angefallenen Betriebskosten an die H. weiterbelastete.

Schriftliche Vertragsgrundlagen zu diesen Verrechnungen liegen nicht vor. Die Miete entsprach den in den Mietverträgen aus dem Jahr 2002 zwischen U. und H. vereinbarten Mietentgelten zuzüglich der mittlerweile angefallenen Indexerhöhungen.

Zusammengefasst stellt sich die Mietenverrechnung zwischen U. und H. und der bei den Geschäftsführern in Ansatz gebrachte Sachbezug für das Objekt Stw folgendermaßen dar:

| | Mietaufwand (-)= Mietertrag(+) U. | BK U. - Aufwd/+Ertrag | -Mietaufwand H. | -BK-Aufwand H. | Sachbezüge (brutto) von H. an GF |
|------|--------------------------------------|--------------------------|-----------------|-------------------|-------------------------------------|
| 2006 | +/-31.560,00 | (nicht bekannt) | -31.560,00 | (nicht bekannt) | 23.670,00 je 11.835,00 |
| 2007 | +/-31.560,00 | -12.327,43 +8.346,37 | -31.560,00 | -6.256,99 | 23.670,00 je 11.835,00 |
| 2008 | +/-33.150,60 | -5.608,47 +12.037,57 | -33.150,60 | -5.960,00 | 24.863,06 je 12.431,53 |
| 2009 | +/-33.295,20 | -7.310,90 +6.000,00 | -33.295,20 | -12.075,57 | 24.971,52 je 12.485,76 |
| 2010 | +/-33.295,20 | -4.856,13 | -33.295,20 | -8.782,43 | 24.971,52 |

| | | | | | |
|------|--------------|-----------------------------|------------|-----------|--|
| | | +8.782,43 | | | je 12.485,76 |
| 2011 | +/-27.189,00 | -5.178,22 +6.239,62 | -27.030,00 | -8.179,03 | 27.195,75 WO 7.998,75 5 Mo *) Ch 19.197,00 12 M. |
| 2012 | +/-19.080,00 | nicht gesondert ausgewiesen | 0,00 | -2.593,46 | Ch 19.197,00 (€ 1.599,75 p.m) |
| 2013 | +/-19.080,00 | nicht gesondert ausgewiesen | -39.209,40 | -5.041,79 | Ch 19.197,00 |

*) Bis Mai 2011 betrafen die Mieten/Betriebskosten beide Wohneinheiten, ab Juni 2011 nur mehr die von C geleaste (und von diesem als Dienstnehmer der H. genutzte) Haushälfte. Die andere Haushälfte wird ab Juni 2011 vom zweiten Leasingnehmer selbst genutzt bzw. fremdvermietet.

In den Jahren 2006 bis Mai 2011 hatte die U. kein Büro, es sind in den Büchern der U. weder **Büroaufwendungen** für Räumlichkeiten im Objekt Stw noch an einer anderen Adresse erfasst.

Ab **Juni 2011** sind in den Büchern der U. **Büromieten und Betriebskosten** für Räumlichkeiten im **Objekt 1** gewinnwirksam berücksichtigt (6-12/2011 € 13.950,00, 1-12/2012 € 23.914,00, 1-12/2013 € 28.323,00- siehe dazu ausführlich Pkt 3 Objekt 1). Die Räumlichkeiten werden von W. N. und seiner Ehegattin, die ab 2012 als Angestellte der U. gemeldet war, genutzt.

Beweis: Firmenbuchauszug, Jahresabschlussberichte (aus dem Finanzamtsakt), Angaben im Ergänzungsersuchen und in den Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 2. Oktober 2015 (Fragen 21- 25) und vom 22.1.2016 sowie den dazu übermittelten Beilagen (Kaufvertrag Dezember 2005 und Schätzgutachten April 2005 Stw, Leasingratenvorschreibung)

Ad) H. HandelsgmbH

Die Gesellschaft wurde im Jahr 1996 gegründet. Die Anteile werden zu je 50 % von der U. und dem ausländischen HW Lb (ZZZ) gehalten.

Unternehmensgegenstand ist der Großhandel mit Maschinen und feinmechanischen Erzeugnissen. Haupttätigkeit stellt laut den Angaben in den Lageberichten der Vertrieb von Stahlprodukten der ausländischen Muttergesellschaft für den europäischen Raum und die Erbringung von Logistik- und Finanzdienstleistungen an diese dar. Die jährlichen Umsätze betrugen in den Jahren 2008 bis 2012 zwischen 60 und 96 Mio €, die Jahresgewinne vor Rücklagendotierungen zwischen 1,0 und 3,0 Mio €.

Die Gesellschaft hat ihren Sitz in Ort und dort Büros für ca 10 Mitarbeiter und die beiden Geschäftsführer (Büroflächen 350-512 m²) angemietet.

Gemeinsam vertretungsbefugte Geschäftsführer sind W. N. und Herr C.

Ein schriftlicher Dienstvertrag (in ausländischer Sprache) mit Herrn C liegt vor. Zur Geschäftsführertätigkeit (und den Bezugsansprüchen) von W. N. existiert kein schriftlicher Dienstvertrag. Zur Dienstwohnung und zum Auto wird auf Gesellschafterbeschlüsse, bezüglich des Gehaltes auf den Kollektivvertrag verwiesen.

In dem dazu vorgelegten Generalversammlungsprotokoll aus dem Jahr 2010 ist festgehalten, dass die Gesellschafter (Vertreter von ZZZ und W. N. als Vertreter der U.) dem Antrag der Geschäftsführung über den beabsichtigten Neuabschluss bzw. der Verlängerung der Mietverträge für die Dienstwohnung der Geschäftsführer zustimmen. Mit einem Umlaufbeschluss aus März 2012 erteilten die Gesellschafter den Geschäftsführern die Zustimmung zum Abschluss eines Mietvertrages für die Dienstwohnung W. N. am 1. In beiden Beschlüssen sind weder zu den Inhalten der Mietverträge und noch zu den daraus resultierenden Bezugsanpassungen Angaben enthalten.

Die beiden Geschäftsführer erhielten neben ihren annähernd gleichhohen Geldbezügen (2012 rund € 160.000,00) Sachbezüge für Dienstwohnungen.

Dabei handelte sich ab 2003 bis Mai 2011 um die beiden Wohnungen im Objekt Stw. Ab Juni 2011 erhält der GF C weiterhin den Sachbezug für die von ihm geleaste und über die U. weiterverrechnete Wohneinheit am Stw, der Sachbezug von W. N. betrifft ab Juni 2011 die von der Stiftung überlassenen Wohnräume im Objekt 1.

Die Sachbezugswerte sind nach der Sachbezugsverordnung mit 75 % der von H. aufgewendeten (Brutto) Miet- und Betriebskosten festgesetzt. Während die Sachbezugswerte im Jahr 2010 für die Wohneinheit am Stw noch pro Geschäftsführer € 1.040,00 p.m. betragen, erhöhten sich diese ab Juni 2011 bei C (für die Wohneinheit am Stw) auf € 1.599,75 p.m. und bei W. N. (für die Wohnung im Objekt 1) auf € 2.967,38 p.m.

Beweis: Firmenbuchauszug, Jahresabschlussberichte, Angaben in den Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 2. Oktober 2015 (Fragen 25 - 27) sowie den dazu übermittelten Beilagen (Übersicht Geschäftsführerbezüge 2007 – 2013, Aufstellung Mietaufwendungen U. und H., Gesellschafterbeschlüsse)

3. Investition Objekt 1

Das von W. N. im Dezember 2005 gekaufte und 2006 zum Kaufpreis eingebrachte Grundstück weist eine Fläche von 1.201 m² auf und befindet sich in Hanglage in einer attraktiven Wohnlage am 1 mit Blick nach Ort.

- Baugenehmigungsverfahren:

Wegen der Einsichtbarkeit vom Stadtzentrum befasste die Baubehörde (vor Einreichung eines Bauantrages) den Gestaltungsbeirat der Stadt Ort mit dem von den Architekten vorgelegten Entwurf. Es fanden dazu mehrere Sitzungen und eine Besichtigung im Beisein der Architekten und von W. N. als Bauherr statt.

Schon in der ersten Sitzung im November 2007 gab der Gestaltungsbeirat zu den vorgelegten Entwürfen bekannt, dass das Gebäude soweit abzusenken ist, dass das DG mit Straßenebene abschließt. Nach Vorlage eines geänderten Entwurfes mit dem abgesenkten Gebäude (im Jänner 2008) erteilte dieser in den bis Juli 2008 stattgefundenen Sitzungen noch ergänzende Auflagen zu den Materialien der Außenfassaden/Stützmauer und zur Bepflanzung und gab das Verfahren frei.

Im April 2008 reichte die Stiftung einen den Vorgaben des Beirates entsprechenden, adaptierten Bauantrag ein, den die Baubehörde im September 2008 im beantragten Umfang mit den üblichen Sicherheitsauflagen genehmigte.

Die mit August 2009 und Juni 2010 beantragten und antragsgemäß genehmigten nachträglichen Änderungen betrafen die Errichtung einer Natursteinmauerstützwand mit Solarpaneelen, eines zusätzlichen Technikraumes unter dem Pool, einer Betonsitznische, einer Abstellnische und einer Mülltonnenbox sowie Änderungen bei der Fassadenstrukturierung, den Stiegenaufgängen, den Außentoren sowie eine Deckenabsenkung im Obergeschoß.

Der Erstantrag und die nachträglichen Anträge sind für die Stiftung von W. N. unterfertigt.

Auf den Plänen und auf den in den Akten des Finanzamtes aufliegenden Außenaufnahmen zeigt sich ein architektonisch modern ausgestaltetes, in den Hang eingebettetes Gebäude mit drei sichtbaren Geschoßebenen (Dachgeschoß=DG, Obergeschoß=OG, Erdgeschoß=EG) und einem unterirdischen Kellergeschoß (KG). Die Außenhaut besteht aus großflächigen Fensterfronten und anthrazitfarbenen Verkleidungen. Dem DG und EG sind südostseitig großzügige Terrassen, dem OG eine Loggia vorgelagert. An die EG-Terrasse schließt ein Pool (mit integriertem Whirlpool) an. Vor dem auf Straßenniveau liegenden DG liegen hinter den Metallschiebetoren Freiabstellplätze, daneben eine mit Glas verkleidete Sammelgarage. Im gemeinsamen DG-Eingangsbereich befindet sich ein Lift, daneben der Gang zum Büro und ein offener Stiegenabgang zu den Schlaf- und Sanitärräumen im OG und den Wohnräumen im EG. Im unterirdischen Kellergeschoß sind ein Fitness-, Dusch-, WC- und ein Saunaraum, ein dem Bürobereich zugeordneter Abstellraum, ein Gästezimmer, ein Vorratskeller und Räumlichkeiten für Pooltechnik, Gartengeräte, Ausgleichsbehälter.

Das Grundstück ist an der Ost- und Südseite mit einer in Natursteinmauerwerk errichteten Stützmauer begrenzt. Südseitig befindet sich im Hang eine teilweise bepflanzte Gartenfläche mit einem betonierten Sitzbereich.

Im Nutzwertgutachten eines Bausachverständigen vom 6. Juni 2011, das für Zwecke der Begründung von Wohnungseigentum in Auftrag gegeben wurde, sind die Nutzflächen und Nutzwerte wie folgt dargestellt:

| | Nutzfläche | Faktor | Nutzwert |
|---------------------------------|------------|--------|----------|
| Wohnung TOP 1 | | | |
| EG-Wohnen + OG Schlafen/Galerie | 218,8 | 1 | 219 |

| | | | |
|---------------------------------|--------|------|------------|
| KG- Vorrat/Technik/Fitnessräume | 101,57 | 0,6 | 59 |
| Terrasse EG | 76,91 | 0,2 | 15 |
| Wirtschaftshof EG | 13,11 | 0,25 | 3 |
| Loggia OG | 18,2 | 0,5 | 9 |
| | 428,59 | | 306 |
| Garten | 832,63 | 0,1 | 83 |
| | | | 389 |
| Garage TOP 3 | 12,65 | 0,8 | 10 |
| Garage TOP 4 | 13,75 | 0,8 | 11 |
| Summe WOHNBEREICH | | | 410 |
| | | | |
| | | | |
| Geschäftsflächen TOP 2 | | | |
| DG + Büro/WC | 62,92 | 1,65 | 104 |
| DG Terrasse | 42,08 | 0,3 | 13 |
| Abstellraum KG | 11,05 | 0,6 | 7 |
| KG Gast | 14,46 | 0,6 | 9 |
| | 130,51 | | 133 |
| Garage TOP 5 | 27,83 | 0,8 | 22 |
| Summe BÜROBEREICH | | | 155 |
| Gesamt | | | 565 |

Die Ausstattung des ost- und südseitig vollständig mit Glasfronten abgeschlossenen Büroraes bestehend aus einem Schreibtisch, einem geschlossenen Schrank, einer Sitzecke bestehend aus Ledercouch, -fauteuils und Couchtisch, einem TV-Gerät, einem offenen Wandregal mit Büchern, Zeitschriften und diversen Kunst- und Dekorobjekten sowie einem Schrankverbau (u.a. für Getränke und Verpflegung). Südseitig ist die direkt vom Bürorae begehbar und mit Pflanzentrögen abgegrenzte Terrasse angeschlossen.

Die Innenausstattung der Wohnräume entspricht gehobenen Ausstattungsanforderungen. Eine Parifizierung bzw. Vorparifizierung wurde grünbücherlich bis dato nicht beantragt.

Projektgebarung, Investitionskosten und Finanzierung

Mit **nicht datiertem** (mit hoher Wahrscheinlichkeit aus dem Jahr 2006/2007 stammenden), von allen Mitgliedern des Stiftungsvorstandes unterzeichneten **Umlaufbeschluss** wurde beschlossen, dass am gestifteten Grundstück ein Gebäudekomplex (mit Wohnung + Büro) errichtet werden soll. Darin wurden mit der Planung/Einreichung (namentlich genannte) Architekten, Innenarchitekten und ein Haustechnikplanungsbüro beauftragt, als Projektleiter ein Angestellter einer Projektmanagementgesellschaft bestimmt (der für W. N. auch schon für Immobilien der U. tätig war). Weiters wurde verfügt, dass die Projektaufsicht von W. N. übernommen wird, für rechtliche Angelegenheit Mag. VSt1 zuständig ist und dass nach erteilter Baubewilligung/Baubeschreibung und nach Vorliegen einer Kostenaufstellung der Vorstand die weitere Vorgangsweise beschließt.

Es liegen weder zur Beschlussfassung über die weitere Vorgangsweise noch zu den Ereignissen und den dazu kollektiv vom Gesamtvorstand getroffenen Maßnahmen während der Bauphase bis zur Fertigstellung und Nutzungsübernahme schriftliche Beschlüsse/Protokolle/Dokumentationen des Gesamtvorstandes vor.

In einer aus **Juli 2008** stammenden Finanzierungsanfrage (Leasing oder Kredit) an eine Bank wird das **Projektvolumen mit 1,1 Mio €** angegeben.

In der detaillierten mit **August 2008** datierten, von der beauftragten Projektmanagementgesellschaft aufgestellten, Kostenschätzung werden die Gesamtkosten mit **€ 1.441.500,00** beziffert (siehe dazu Tabelle unter A. II. 1 – Pkt 2)

Im Juni 2010 wurde eine eigene Baumanagementgesellschaft für die Fertstellungsphase mit der Übernahme der örtlichen Bauaufsicht, der Erstellung von Ausschreibungen (Bewertung der Angebote, Preisvergleiche), der technische Endverhandlungen und der Rechnungs- und Kostenfeststellung (inklusive Zeit- und Zahlungsplan) beauftragt, deren Ansprechpartner für die Stiftung W. N. war. Für die kaufmännische Abwicklung war zudem auch noch die im Umlaufbeschluss 2006 beauftragte Projektgesellschaft zuständig. Letztentscheidungen in Bezug auf die flächenmäßige und raumordnerische Gestaltung, Materialauswahl und die endgültigen Auftragsvergaben lagen ebenso wie die Zahlungsfreigaben für die Rechnungen allein bei W. N..

Im Bericht der Außenprüfung aus November 2011 werden die Kosten mit EUR 1.650.000,00 angegeben und ergänzend angemerkt, dass laut Angaben der steuerlichen Vertretung Zusatzkosten in Höhe von EUR 370.000,00 wegen behördlicher Auflagen entstanden sind. In der Anfang Dezember 2011 eingebrochenen Beschwerde werden die Errichtungskosten mit EUR 1.850.000,00 beziffert.

Laut Anlagekonten wurden im Zuge der Jahresabschlusserstellung 2011 Abgrenzungen für ausstehende Rechnungen in Höhe von EUR 560.000,00 erfasst. Diese betrafen laut den Buchungstexten verrechnete Innenausstattungen der Firma H. iHv EUR 275.000,00, die Abrechnung für den Pool (EUR 55.000,00), Nachbelastungen aus Schlussabrechnungen für diverse Bauleistungen (rund EUR 50.000,00), für Erdarbeiten (EUR 38.700,00), Glasverkleidungen (EUR 47.300,00), Außenfassaden (EUR 19.000,00),

Natursteinarbeiten (EUR 36.000,00), Installationen (EUR 22.000,00) sowie Erhöhungen der Architektenhonorare.

Im Jahr 2013 wurden Vergleichszahlungen an das die Erdarbeiten durchführende Unternehmen in Höhe von EUR 23.000,00 aktiviert.

In den **Anlagenverzeichnissen** und den Anlagenspiegeln der Jahresabschlussberichte sind die **Investitionskosten** für das Objekt wie folgt ausgewiesen:

| | Grund | Gebäude | Ausstattung | Gesamt |
|------------------------------|-------------------|---------------------|-------------------|---------------------|
| Zugänge 2006 | 210.904,00 | | | 210.904,00 |
| Zugänge 2007 | | 3.000,00 | | 3.000,00 |
| Zugänge 2008 | | 26.694,22 | | 26.694,22 |
| Zugänge 2009 | | 710.201,82 | | 710.201,82 |
| Zugänge 2010 | | 906.760,74 | | 906.760,74 |
| Gesamt bis 2010 | 210.904,00 | 1.646.656,78 | | 1.857.560,78 |
| Zugänge 2011 | | 272.090,75 | 685.015,33 | 957.106,08 |
| Umbuchung | | 488.415,05 | -488.415,04 | |
| Gesamt bis 2011 | 210.904,00 | 2.407.162,58 | 196.600,28 | 2.814.666,86 |
| Zugänge 2012 | | 5.322,78 | 21.073,19 | 26.394,97 |
| Zugänge 2013 | | 39.049,44 | 3.080,93 | 42.130,37 |
| Gesamt bis 31.12.2013 | 210.904,00 | 2.451.534,80 | 220.754,40 | 2.883.193,20 |

Von den Baulichkeiten werden Herstellungskosten in Höhe von € 1.947.602,62 (inklusive Pool € 55.000,00) ab Juni 2011 auf eine Nutzungsdauer von 67 Jahren abgeschrieben. Der Restbetrag (503.931,20) betrifft Außenanlagen (rund € 122.000,00), Stützmauern (rund € 60.000,00), Zaun, Außenstiegen/Geländer (rund € 75.000,00), Einbaumöbel, Wasseraufbereitungs-, Belüftungs-, Aufzugsanlagen, Wärmepumpen, Sonnenschutz, Terrassenverkleidungen, Glasgeländer (rund € 247.000,00), die im unternehmensrechtlichen Abschluss (und für die Einkünfteermittlung) auf 12-19 Jahre abgeschrieben werden.

In der Position Betriebs-/Geschäftsausstattung sind Möbel, Beleuchtungen, Unterhaltungselektronik, Fitnessausstattungen, Innenarchitektenhonorare und Gemälde enthalten, deren Abschreibungsdauer laut Anlageverzeichnis 5 bis 15 Jahre beträgt.

Die in der GuV ausgewiesenen planmäßigen Abschreibungen für das Objekt setzen sich laut den Anlageverzeichnissen wie folgt zusammen:

| | Baulichkeiten | BGA | Summe |
|---------------------|---------------|-----------|-----------|
| Abschreibungen 2011 | 28.638,02 | 41.460,55 | 70.098,57 |

| | | | |
|---------------------|-----------|-----------|-----------|
| Abschreibungen 2012 | 58.867,67 | 20.724,46 | 79.592,13 |
| Abschreibungen 2013 | 60.097,43 | 22.022,93 | 82.120,36 |

Innenausstattungen und Einrichtungsgegenstände wie Küche, Türen, Schrankverbauten, Kinderzimmer, Holzstiegen, Beleuchtungen, Elektronik- und Fitnessgeräte in Höhe von rund € 267.000,00 wurden Ende 2010/Anfang 2011 von W. N. im Namen der H. in Auftrag gegeben, von den Lieferanten mit Lieferadresse „Wohnhaus N. 1“ an die H. fakturiert, dort buchmäßig erfasst und der Vorsteuerabzug geltend gemacht. H. verrechnete die Einrichtungen im selben Jahr umsatzsteuerpflichtig an eine Leasinggesellschaft weiter. Ein beabsichtigter Leasingvertrag kam nicht zustande. Nach 1 ½ Jahren (mit Stichtag 31. 12. 2012) erfolgte mittels Gutschrift ein Storno der Leasingrechnung und eine um einen 3%igen Aufschlag erhöhte Verrechnung der Möbel/Ausstattungen (€ 275.000,00) zuzüglich 20 % USt an die Stiftung. Schriftliche Vereinbarungen zwischen der Stiftung und der H. und Beschlüsse des Stiftungsvorstandes und der Gesellschafter der H. zum Ankauf dieser Ausstattungen auf Rechnung der H., zu Vorgaben zum Leasingvertrag und zu einer (verpflichtenden) Übernahme durch die Stiftung bei Nichtzustandekommen des Leasingvertrages liegen nicht vor.

In den Büchern (Anlagenverzeichnis) der Stiftung sind die verrechneten Möbel im Jahr 2011 als Anlagenzugang erfasst und ab Juni 2011 Abschreibungen berücksichtigt, der Vorsteuerabzug wurde im Jahr 2012 geltend gemacht.

Außerplanmäßige Abschreibungen wurden in unternehmensrechtlichen Abschlüssen bis 2013 nicht vorgenommen.

In den Lageberichten der Stiftung ist zum Objekt folgendes angegeben (Punkt 5. Prognosebericht):

2007: Zukünftig geplant ist ein Eigenheim mit Büro am eingebrachten Grundstück zu errichten, vor 2009 ist nicht mit dem Baubeginn zu rechnen.

2008 und 2009: Mit der Errichtung des Wohnhauses mit Büro wurde im Jahr 2008 begonnen. Mit der Fertigstellung ist 2010 zu rechnen.

2010/2011/2012: Mit der Errichtung des Gebäudes am 1 wurde im Jahr 2008 begonnen, die Fertigstellung erfolgte Mitte des Jahres 2011. Seit Mitte 2011 werden die Wohn- und Büroräumlichkeiten vermietet.

Objekt Klbstraße: Die Stiftung hat im März 2012 eine Wohnung von der U. erworben (€ 185.716,00, davon Grund € 37.143,20), die ab Erwerb zu einer Monatsmiete von € 513,00 zzgl Betriebskosten an eine nicht nahestehende Mieterin vermietet wird. Der daraus erklärte Einnahmenüberschuss betrug im Jahr 2012 € 2.665,00 und im Jahr 2013 € 4.614,00.

Finanzierung

Die Finanzierung des Objektes 1 erfolgte beinahe ausschließlich aus Ausschüttungen der U..

W. N. stellte mit im Jahr 2009, 2010 und 2011 geleisteten Bareinzahlungen der Stiftung insgesamt € 330.000,00 zur Verfügung, die buchmäßig als (Darlehens)Verbindlichkeit erfasst wurden. Verträge dazu liegen nicht vor. Das unter den Verbindlichkeiten ausgewiesene Verrechnungskonto wird ab 31. 12. 2012 um eine Möbel-Zuzahlung von monatlich € 2.000,00 zuzüglich 10%Ust vermindert und haftet zum 31. 12. 2013 mit € 261.800,00 aus.

Im Jahr 2011 räumte die U. eine kurzfristige Finanzierung iHv € 300.000,00 ein, die mit einer Ausschüttung im Juni 2013 gegenverrechnet wurde.

In den Gewinn- und Verlustrechnungen sind weder zur Verrechnungsschuld von W. N. noch zur Finanzierung der U. Aufwandszinsen ausgewiesen.

Beweis: Grundbuchauszug, beim Erörterungstermin vorgelegte Baugenehmigungsbescheide aus 2008, 2009 und 2010, vom Bauamt übermittelte Protokolle des Gestaltungsbeirates (Planungsvisite), Baupläne aus dem Bewertungsakt des Finanzamtes, Fotos aus dem Arbeitsbogen der Außenprüfung, Jahresabschlussberichte 2007 bis 2013 sowie die mit Mails und Schreiben vom 2. 10. 2015/ 22. 1. 2016 übermittelten bzw. beim Erörterungstermin am 22. 12. 2015 übergebenen Unterlagen (Anlagenverzeichnisse und – konten, Schreiben Hausbk vom 9. 7. 2008, Umlaufbeschluss 2006, Kostenaufstellung der Projektgesellschaft aus August 2008, Rechnungen der Firma H. an die Stiftung und an die Leasinggesellschaft, Verrechnungskonten W. N. und U.); Angaben zu den Punkten 4-6 im Antwortschreiben vom 2. 10. 2015

- Vermietung/Nutzungsüberlassung

Mit der Grundstücksanschaffung im Dezember 2005 stand fest, dass das Grundstück in eine Stiftung eingebracht, von dieser darauf ein Gebäude errichtet und nach dessen Fertigstellung W. N. als Ersatz für die Haushälfte Stw zur Verfügung stehen soll.

Aus einer Mietenberechnung aus Juli 2008 geht hervor, dass das Gebäude vertraglich nicht direkt an den Erststifter, sondern hinsichtlich des Wohnbereiches an die Enkelgesellschaft H. und hinsichtlich des Bürobereiches an die Tochtergesellschaft U. zur Nutzung überlassen werden soll.

Dokumentationen des Stiftungsvorstandes zu den langfristigen Renditeerwartungen sowie Ertragsprognosen bzw. Fremdverwertungsalternativen liegen nicht vor.

Verbindliche Vorverträge mit den beiden Gesellschaften bestanden nicht. Über die im Zeitpunkt der Investitionsentscheidung (2007/08) bzw. bei Baubeginn festgelegten Bedingungen zu den beabsichtigten Nutzungsverträgen (insbesondere betreffend Ausstattungserfordernis, Mietentgeltsvorgaben, Sicherheiten, Laufzeit, Betriebskosten) mit den Gesellschaften liegen keine Nachweise/Dokumentationen vor.

Eine Überlassung des neuen Objektes an konzernfremde Mieter kam laut eigenen Angaben (Schreiben vom 22. 1. 2016) nicht in Betracht.

In einer der Finanzierungsanfrage an die Bank beiliegenden Kalkulation aus Juli 2008 (die nach eigenen Angaben auf den prognostizierten Investitionskosten von 1,1 Mio € beruht) wird eine Gesamtmiete mit € 4.237,96 p. m (€ 50.855,52 p.a.) angeführt und dazu angemerkt, dass die Kalkulation auf den genehmigten Plänen des Gestaltungsbeirates beruht, bei denen sich noch geringfügige Änderungen durch die Planungsvisite und Bauamt ergeben können.

Die Mieten sind – ohne nähere Angaben zu den angesetzten m²-Preisen - wie folgt berechnet:

- Büro an U.: Büro-DG 60 m² à 16 €/Terrasse+anteiliger Vorraum+Besprechungszimmer 62 m² à 8 €/ Archiv- und Garagenräume mit 64 m² à 5 € -> insgesamt 166 m² zu € 1662,76 € p.m.
- Wohnbereich H.: Wohnräume 1.+2. UG inkl. anteiliger Vorraum im DG 245 m² à € 9 sowie Loggia+Keller+Garagen mit 86 m² à € 4,00= insgesamt 331 m² zu rund € 2.575,20

Nach den glaubwürdigen Angaben des Stifters wurde vom Zweitgesellschafter der H. (ausländisches HW) die Obergrenze für die Kosten des neuen Sachbezugsobjektes von W. N. mit € 3.700,00 p.m. (Wert im Jahr 2007) vorgegeben.

Die Fertigstellung erfolgte im Mai 2011, der Wohnsitzwechsel von W. N. und seiner Familie (Ehegattin und zwei Kinder) laut Zentralem Melderegister Ende Mai 2011.

Schriftliche Mietverträge mit den Gesellschaften bestanden im Bezugszeitpunkt nicht, zum Inhalt von mündlichen Vereinbarungen fehlen Nachweise. Es liegen weder Über gabeprotokolle noch sonstige Dokumentationen (Schriftverkehr, Aktenvermerke) darüber vor, zu welchen Bedingungen den Gesellschaften das Objekt im Mai/Juni 2011 zur Nutzung überlassen wurde.

Ein im Zuge der Außenprüfung Ende Mai 2011 von der steuerlichen Vertretung vorgebrachter Änderungsvorschlag zur Verwendung dahingehend, das Gebäude an eine Leasinggesellschaft (umsatzsteuerpflichtig) zu verkaufen, von der die beiden Gesellschaften das Objekt dann zurück leasen sollten, wurde nicht weiter verfolgt, nachdem die Finanzbehörde bekannt gab, dass in diesem Fall ebenfalls kein Vorsteuerabzug anerkannt werden würde.

Im gesamten Jahr 2011 wurden weder von H. noch von U. Mieten- und Betriebskostenzahlungen entrichtet.

In einer der Berufungsschrift aus Dezember 2011 beiliegenden, undatierten Ertragskalkulation ist folgende Mietenberechnung dargestellt:

| Büro-U. | Sh str. 40 | | |
|--------------------------|----------------------|---------|------------|
| Büro DG | 60,83 m ² | € 18,50 | € 1.125,36 |
| anteilig Eingangsbereich | 10,59 m ² | € 11,50 | € 121,79 |
| Büroterrasse | 34,06 m ² | € 9,00 | € 306,54 |

| | | | |
|--------|----------------------|--------|------------|
| Archiv | 17,83 m ² | € 5,00 | € 89,15 |
| Garage | | | € 250,00 |
| | | | € 1.892,83 |

| | | | |
|--------------------------|-----------------------|---------|------------|
| Wohnbereich - H. | K 99 | | |
| anteilig Eingangsbereich | 10,59 m ² | € 11,50 | € 121,79 |
| 1 Untergeschoss | 126,34 m ² | € 11,50 | € 1.452,91 |
| 2 Untergeschoss | 102,75 m ² | € 11,50 | € 1.183,63 |
| Keller | 62,1 m ² | € 5,00 | € 310,50 |
| Garage | | | € 250,00 |
| | | | € 3.316,82 |

Gesamtmiete monatlich € 5.209,65/ jährlich € 62.515,80

Nach Anforderung durch das Gericht legte die steuerliche Vertretung im August 2015 nicht datierte (nach eigenen Angaben im Jänner 2012 erstellte, im September 2012 unterfertigte und im November 2012 vergebührte) Mietverträge mit H. und U. (die bis auf die Bezeichnung der Mieter, den Mietgegenstand und Flächenangaben inhaltlich ident sind) vor. Diese enthalten folgende Regelungen:

- Mietgegenstand:

a) H.: Wohnung K– 239 m² zzgl. Keller 62,1 m² + Garagenplatz mit Ausstattung (mit Verweis auf Pläne/Beschreibungen, die aber nicht beigelegt sind). Es wird darauf hingewiesen, dass eine Verwendung als Betriebswohnung erfolgt und der Stiftung der jeweilige Wohnungsbenutzer bekannt zu geben ist und diese aus berechtigten Gründen die Weitergabe an bestimmte Personen untersagen darf.

b) U.: Büro OG Shstr – Nutzung als Büro; Nutzfläche 71,42 m² zzgl. Terrasse 34,06 m², Archiv 17,83 m² + Garagenplatz

- Beginn 1.6.2011 auf unbestimmte Laufzeit, Kündigungsverzicht seitens der Mieterin bis 1.6.2016; Kündigung zum Quartalsende mit 3-Monatsfrist

- Mietzins bestehend aus a) Hauptmietzins H. € 3.316,82 +10% USt //Hauptmietzins U. € 1.892,83 +20 % USt wertgesichert nach VPI 2010 (Basis 6/11) – Schwankungen bis 3 % bleiben unberücksichtigt

b) Betriebskosten nach § 21-24 MRG zzgl. Pflege/Wartung/Reinigung/ Schneeräumung/ Verwaltung/Wartung Heizungsanlagen/ Versicherungen/ (für H. zusätzlich Betreuung Garten) - Energie/Telefon/Telekabel sind von Mietern zu tragen

Monatliche Akontozahlungen H. € 280,00 +10% - U. € 100,00+20 % Ust; endgültige Jahresabrechnungen erfolgen bis 30.6. des Folgejahre

- c) Zahlung hat am Monatsersten in bar im Vorhinein zu erfolgen; Aufrechnung mit Gegenforderungen ist ausgeschlossen, 10% Zinsen bei Zahlungsverzug
- Instandhaltungs- und Erneuerungsverpflichtung für den gesamten Mietgegenstand (Versorgungsleitungen, Fenster, Türen, Außenhaut) hat durch die Mieter zu erfolgen und ist beim Hauptmietzins berücksichtigt; die Mieterin verzichtet auf Ersatzansprüche für die von ihr vorgenommenen Investitionen; ausdrücklich abbedungen werden Ansprüche gemäß § 1097 und § 1037 ABGB
- Verpflichtung zum Abschluss von Haushalts- und Betriebsbündelversicherungen
- Barkaution iHv rund 3 facher Monatsmiete (tatsächlich durch Bankhaftungen erbracht)
- Schriftformerfordernis bei Änderungen

Zuzahlung W. N.:

Erstmals im Zuge des gerichtlichen Ermittlungsverfahrens legte die steuerliche Vertretung im Oktober 2015 einen undatierten von allen drei Stiftungsvorständen unterzeichneten Umlaufbeschluss unter Beifritt von W. N. als Privatperson mit folgendem Inhalt vor:

Nachdem für von der Stiftung angeschaffte Einrichtungsgegenstände wie Küche/mehrgeschossige Schrankwand. Bad etc. iHv € 250.000,00 eine entsprechende Mietenerhöhung von H. nicht genehmigt wurde, übernimmt W. N. als Dienstwohnungsnutzer die darauf entfallende Miete – festgesetzt mit Afa, Zinsen, Rendite 2 % für 12 Jahre - in seine private Zahlungsverpflichtung für die gesamten 12 Jahre, dies auch wenn der Mietvertrag mit H. beendet wird, außer die entsprechenden Kosten werden bei einer Neuvermietung übernommen.

Eine Anzeige der Zuzahlungsvereinbarung zwischen der Stiftung und W. N. und der Mietverträge mit H. und U. (bei denen W. N. Geschäftsführer ist) beim Firmenbuch erfolgte nicht.

Erträge/ Einnahmen der Stiftung aus der Nutzungsüberlassung

a) Buchmäßige (unternehmensrechtliche) Erfassung:

In der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 2011 sind in den Umsatzerlösen die in den Mietverträgen auf die Monate Juni-Dezember fallenden Mieten und Betriebskostenakontierungen der beiden Gesellschaften berücksichtigt, die nachträglich als Forderungen gegenüber den beiden Gesellschaften erfasst wurden. In den Jahren 2012 und 2013 entsprechen die (monatlich über Verrechnungskonten gegenüber den Gesellschaften) eingestellten Forderungen und Erträge den in den nachträglich erstellten schriftlichen Verträgen angegebenen Mieten und Betriebskosten, Zahlungen von den Gesellschaften sind bei der Stiftung erstmals im April 2012 eingegangen.

Die Zuzahlung von W. N. scheint in den Büchern der Stiftung erstmals 2012 auf. Im Zuge der im Jahr 2013 durchgeföhrten Bilanzerstellung für das Jahr 2012 erfolgte mit Buchungsdatum 31. 12. 2012 die Erfassung des Gesamtbetrages für

die Zeiträume 6/2011-12/2012 auf dem (aus Einzahlungen des Stifters dotierten) Verrechnungskonto und in den Erträgen. Im Jahr 2013 wurde der Gesamtbetrag der auf den Zeitraum 1-10/2013 fallenden Zuzahlungen mit Buchungsdatum 31. 10. 2013 und die Monatsbeträge November und Dezember am 30.11. und 1.12.2013 in den Erträgen und am Verrechnungskonto erfasst.

b) Einnahmen laut Einkünfteermittlung und Entgelte in Umsatzsteuererklärungen:

In der nach Einnahmen/Ausgabensystem durchgeführten Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind in den Jahren 2011 bis 2013 folgende (zahlungswirksame) Miet- und Betriebskosteneinnahmen berücksichtigt (laut Einnahmenaufstellung zur Vorhaltsbeantwortung vom 2.10.2015 - Beilage Fr.12):

• Jahr 2011 keine zahlungswirksamen Einnahmen enthalten

• Jahr 2012 - Zahlungswirksame Einnahmen :

a) Von **H.**: Der erste Zahlungseingang erfolgte am 1.4.2012 und betraf die Mieten für den Zeitraum Juni 2011 bis April 2012, ab 1.5. langten die Zahlungen regelmäßig um den 1. des jeweiligen Monats ein. Der Gesamtbetrag der vereinnahmten Mieten betrug netto € 68.339,45 (19 Monate zu € 3.316,82 + € 280,00 BK) zzgl. 10 % USt, somit brutto € 75.173,50

b) Von **U.** : Die Mieten für den Zeitraum Juni bis Dezember 2011 wurden mit einer offenen Forderung mit Buchungsdatum 31. 12. 2012 gegenverrechnet, die Zahlungen für die Monate Jänner bis März 2012 erfolgten gemeinsam mit der Aprilmiete am 1. 4. 2012, ab 1.5. langten die Zahlungen regelmäßig um den 1. des jeweiligen Monats ein. Der Gesamtbetrag der vereinnahmten Mieten betrug netto € 37.863,83 (19 Monate zu € 1.892,83 + € 100,00 BK) zzgl. 20 % USt, somit brutto € 45.436,60

c) Zuzahlung **N.** : Der am Bareinzahlungsverrechnungskonto mit 31. 12. 2012 erfasste Gesamtbetrag der Zuzahlungen für den Zeitraum Juni 2011 – Dezember 2012 (19 Monate à € 2.000,00= netto € 38.000,00 zzgl. 10 % Umsatzsteuer = brutto € 41.800,00) wurde dem Finanzamt nachträglich im Jahr 2014 als zu berücksichtigende Einnahmen des Jahres 2012 bekannt gegeben.

In den im Jahr 2013 eingereichten **Umsatzsteuerjahreserklärungen** für die Jahre 2011 und 2012 wurden die oben angeführten, im Jahr 2012 vereinnahmten Entgelte nach dem Sollversteuerungsprinzip den jeweiligen Nutzungszeiträumen in den Jahren 2011 und 2012 zugeordnet.

Für die ersten drei Quartale des Jahres 2011 erfolgte eine Umsatzsteuerfestsetzung durch das Finanzamt (mit Null). In der im Februar 2012 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung für das 4. Quartal 2011 sind die Mietentgelte mit den in den schriftlichen Verträgen festgelegten Beträgen, jedoch ohne Zuzahlungsbetrag N., angegeben.

• Jahr 2013 Zahlungswirksame Einnahmen :

- Von **H.** : Bis September wurden die Monatsbeträge in der im schriftlichen Vertrag angeführten Höhe mit Ausnahme der Monate März und April (Zahlung erfolgte erst am 17.5.) jeweils am Monatsersten bezahlt. Im September 2015 erfolgte rückwirkend ab Jänner eine Erhöhung der Miete um die Wertsicherung auf € 3.416,32 p.m. und des Betriebskostenaktos auf € 492,00 p.m. Die daraus resultierenden Nachbelastungen und die Nachforderungen aus der Betriebskostenabrechnung der Jahre 2011 und 2012 (€ 3.738,47 zzgl. 10%) wurden im September bezahlt.

Der Gesamtbetrag der vereinnahmten Mieten betrug somit netto € 40.995,84 (= € 3.416,32 *12), der Betriebskosten € 9.642,47 (€ 492*12 + Nachzahlung € 3.738,47), somit insgesamt € 50.638,29 zuzüglich 10 % Umsatzsteuer = € 50.638,29

- Von **U.** : Bis September wurden die Monatsbeträge (€ 1.892,83+€ 100+20% Ust) mit Ausnahme der Monate Jänner und Februar (Zahlung erfolgte erst am 1.3.) in der im schriftlichen Vertrag festgelegten Höhe jeweils am Monatsersten bezahlt. Im September 2015 erfolgte rückwirkend ab Jänner eine Erhöhung der Miete um die Wertsicherung auf € 1.949,61 p.m. und des Betriebskostenaktos auf € 220,00 p.m. Die daraus resultierenden Nachbelastungen und der aus der Betriebskostenabrechnung der Jahre 2011 und 2012 resultierende Nachzahlungsbetrag (€ 2.287,70 zzgl. 20 %USt) wurden im September bezahlt.

Der Gesamtbetrag der vereinnahmten Mieten betrug somit netto € 23.395,23 (= € 1.892,83*12), die Betriebskosten € 4.927,70 (€ 220*12 + Nachzahlung), somit insgesamt € 28.323,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer = € 33.987,60

- Zuzahlungen **N.** : Die (mit Buchungsdatum 31. 10. 2013, 30.11. und 1.12. 2013 erfassten) Zuzahlungen wurden insgesamt mit € 24.000,00 zuzüglich 10 % Ust, d.s. brutto € 26.400,00 mit den am Verrechnungskonto ausgewiesenen Bareinzahlungen gegenverrechnet.

Mit **Betriebskostenabrechnungen** vom 30. 6. 2013 (für die Jahre 2011 und 2012) und 28. Februar 2014 (Jahr 2013) wurden Kosten für Kanal/Wasser/Bodenwertabgaben/ Grundsteuern, Versicherungen, Instandhaltungen, Telefon - soweit diese den Mietern nicht konkret zuordenbar waren - im Verhältnis 73(H.):27(U.) in Rechnung gestellt und die sich nach Abzug der Akontozahlungen ergebenden Restbeträge angefordert.

(Im Detail wird auf die Aufgliederungen unter Punkt A.II.2 verwiesen).

Beweis: eingereichte Abgabenerklärungen, Ertragskalkulationen aus den Unterlagen der Außenprüfung und den Finanzamtsakten, übermittelte Unterlagen zum Ergänzungssersuchen (Mietverträge, Umlaufbeschluss Beilage 5, Einnahmenaufstellungen-Beilage 12, Umlaufbeschluss, Verrechnungskonten, Betriebskostenabrechnungen)

Renditemiete:

Laut einer nach dem umgekehrten Ertragsverfahren vom Gericht durchgeföhrten, beim Erörterungstermin übergebenen Berechnung beträgt die **Renditemiete** (inklusive

Möblierungszuschlag) mit einem (Mindest)zinssatz von 2% (5% Möbel) und den in der Liegenschaftsbewertung zur Anwendung gelangenden Ansätzen für Instandhaltungs-, Wagnis- und Verwaltungskosten rund € 140.000,00 p.a., mit einem Zinssatz von 3% für das Gebäude /6% für Möbel rund € 160.000,00 p.a. (Beilage 4).

4. Steuererklärungen/angefochte Bescheide/ Beschwerden

Dem Finanzamt wurde Anfang 2008 eine **Erklärung auf den Verzicht der Kleinunternehmerregelung** gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 für Zeiträume ab Juni 2006 übermittelt.

Die Bf. hat in den eingereichten **Umsatzsteuererklärungen der Jahre ab 2006 bis 2013 Vorsteuern** in Zusammenhang mit der Errichtung und der laufenden Nutzung des **Objektes 1** (und ab 2012 der KlBstraße) geltend gemacht und die oben dargestellten **Mietentgelte ab dem Jahr 2011** der **Umsatzsteuer** unterzogen.

Die erklärungsgemäß beantragten Umsatzsteuergutschriften ergeben sich wie folgt:

| Jahr | Entgelte | Umsatzsteuer | Vorsteuer | GS (-)/Zahllast |
|------|------------|--------------|-------------|-----------------|
| 2006 | 0 | 0 | -632,19 | -632,19 |
| 2007 | 0 | 0 | -1.097,37 | -1.097,37 |
| 2008 | 0 | 0 | -5.352,59 | -5.352,59 |
| 2009 | 0 | 0 | -137.962,92 | -137.962,92 |
| 2010 | 0 | 0 | -105.222,62 | -105.222,62 |
| 2011 | 53.127,55 | 6.707,74 | -163.218,79 | -156.511,06 |
| 2012 | 119.755,35 | 16.613,45 | -159.186,19 | -142.572,74 |
| 2013 | 112.869,89 | 14.262,01 | -18.717,97 | -4.455,96 |

Im Jahr 2012 und 2013 entfallen davon auf das Objekt KlBstraße:

| | | | | |
|------|----------|--------|------------|------------|
| 2012 | 5.792,20 | 579,22 | -35.331,47 | -34.752,25 |
| 2013 | 8.007,33 | 834,36 | -436,46 | 397,90 |

Das Finanzamt setzte nach der im Jahr 2011 stattgefundenen **Außenprüfung** die Umsatzsteuern für die Jahre 2008 bis 2013 nicht entsprechend den eingereichten Abgabenerklärungen, sondern für die Jahre bis 2011 mit Null und ab 2012 mit der auf das Objekt KlBstraße entfallenden Umsatzsteuergutschrift/Zahllast fest und begründete dies damit, dass nach der Judikatur **keine unternehmerische Tätigkeit** vorliege, sondern die Investition/Nutzungsüberlassung infolge der fremdüblichen Gestaltung und des beherrschenden Einflusses von W. N. gesellschaftsrechtlich veranlasst sei.

Laut den Beilagen zu den Körperschaftsteuererklärungen und den übermittelten Ausgabenaufstellungen (Beilagen zur Fragenbeantwortung 15) setzen sich die erklärten **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2007 bis 2013** für das Objekt 1 wie folgt zusammen:

| Jahr | Einnahmen | Afa | Instandhaltg | Beratung | BK/Sonst. | Einkünfte |
|-------|--------------|-------------|--------------|---|------------|------------|
| 2007 | 0 | 0 | 0 | -5.572,89 | -505,98 | -6.078,77 |
| 2008 | 0 | 0 | 0 | -2.069,75 | -661,94 | -2.731,69 |
| 2009 | 0 | 0 | 0 | -5.130,29 | -298,50 | -5.428,79 |
| 2010 | 0 | 0 | 0 | -3.502,20 | -1.718,91 | -5.221,11 |
| 2011 | 0 | -70.559,93 | -2.206,88 | -6.458,38 | -8.430,32 | -87.655,51 |
| 2012 | 166.763,98*) | -79.592,66 | -4.388,20 | -11.175,20**) - Anmerkung: Aus der im Oktober 2015 vorgelegten Einnahmenaufstellung geht hervor, dass es sich dabei um die in der eingereichten Erklärung nicht berücksichtigte Zuzahlung von W. N. für den Zeitraum 6/2011-12/2012 handelt.) | -11.814,25 | 59.793,67 |
| 2013 | 103.244,14 | -82.120,36 | -4.735,65 | -25.043,54 | -7.880,09 | -16.535,50 |
| Summe | 270.008,12 | -232.272,95 | -11.330,73 | -58.952,15 | -31.309,99 | -63.857,70 |

*) Darin enthalten ist die nachträglich in der Beschwerdeschrift vom 31. Jänner 2014 bekannt gegebene Erhöhung von € 38.000,00 („weil gegenverrechnete Einnahmen nicht berücksichtigt worden seien“ - Anmerkung: Aus der im Oktober 2015 vorgelegten Einnahmenaufstellung geht hervor, dass es sich dabei um die in der eingereichten Erklärung nicht berücksichtigte Zuzahlung von W. N. für den Zeitraum 6/2011-12/2012 handelt.)

**) Kosten laut Aufstellung vom 2. 10. 2015 inklusive Korrektur € 3.150,00

Die Einkünfte (Einnahmenüberschüsse) aus der Vermietung der Wohnung Klbstraße wurden mit EUR 2.665,00 im Jahr 2012 und EUR 4.614,00 erklärt.

Die Aufteilung der in der GuV der Stiftung erfassten allgemeinen Verwaltungskosten erfolgte im Verhältnis 90 (Vermietung) zu 10 (Beteiligungsverwaltung), der auf die Vermietung entfallende Anteil wurde ab dem Jahr 2012 wiederum im Verhältnis 96,25 (1) 3,25 (Klbstraße) den jeweiligen Objekten zugeordnet.

Das Finanzamt ließ bei der Festsetzung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens und der **Körperschaftsteuer der Jahre 2008 bis 2013** die in den eingereichten Körperschaftsteuererklärungen **erklärten Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung aus dem Objekt 1** (mit Verweis auf die Feststellungen der Außenprüfung) **außer Ansatz** und setzte die Körperschaftsteuer von den übrigen Einkünften und zwischensteuersteuerpflichtigen Einkünften entsprechend den Erklärungen für die Jahre bis 2012 endgültig, für das Jahr 2013 vorläufig fest. Die Festsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2015 und Folgejahre erfolgte auf Basis des Einkommens 2013 ohne Vermietungseinkünfte 1.

Gegen die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide 2008 bis 2013 sowie den Körperschaftsteuerfestsetzungsbescheid wurden **Beschwerden** eingebracht und die **Festsetzung entsprechend** den eingereichten **Erklärungen beantragt**.

Für die Jahre 2008 bis 2010 erfolgte im Jahr 2012 (ohne Berufungsvorentscheidungen) eine Vorlage an den UFS.

Für die Jahre 2011 und 2012 ergingen im Jahr 2014 Beschwerdevorentscheidungen, mit denen die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2011 abgewiesen und die im angefochtenen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheid 2012 nicht berücksichtigte Umsatzsteuergutschrift (EUR 34.752,25) und nicht erfassten Vermietungseinkünfte (EUR 2.665,01) für das Objekt Klbstraße entsprechend den von der steuerlichen Vertretung vorgelegten Unterlagen anerkannt wurden. Gegen die Beschwerdevorentscheidungen wurde ein Vorlageantrag eingebracht und die Beschwerden im Jahr 2014 dem BFG vorgelegt.

Der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2013 ergingen vorläufig ohne Berücksichtigung des Objektes 1. Die dagegen eingebrachten Beschwerden wurden aufgrund des beantragten Verzichtes auf eine Beschwerdevorentscheidung und der fristgerechten Vorlage im Jahr 2015 dem BFG vorgelegt.

5. Standpunkte der Parteien

Die **Bf./** steuerliche Vertretung vertritt in den Beschwerden sowie den ergänzenden Vorbringen beim im Dezember 2015 abgehaltenen Erörterungstermin und in der am 29.Jänner 2016 stattgefundenen mündlichen Verhandlung die Ansicht, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine **fremdübliche Gestaltung der Vermietung** gegeben sei, die als **unternehmerische Betätigung** im Sinne des UStG bzw. der MwSt-SystRI und ertragsteuerlich als **Einkunftsquelle** anzuerkennen sei, weil

- H. nicht als nahestehendes Unternehmen zu qualifizieren sei und ein klarer Interessensgegensatz zwischen Mieter und Vermieter vorliege,
- die Vermietung von Anfang an geplant gewesen sei,
- gegenüber der Außenprüfung offengelegt worden sei, dass der Mietvertragsabschluss erst nach Vorliegen der finalen Investitionskosten erfolgen würde
- Grund die Schaffung einer jederzeit verwertbaren Immobilie im Segment „hochwertig ausgestattete Managerwohnung“ im Raum Ort sowie einer wertbeständigen Vermögensanlage gewesen sei (und laut dem bei der mündlichen Verhandlung übergebenen Schreibens eines Immobilientreuhänder eine Nachfrage gegeben sei),
- den Vorgaben der Judikatur nach einer angemessenen Rendite Rechnung getragen werde, da sich aus der dem BFG übermittelten Renditeberechnung mit dem Zinssatz von 1,5 % und mit Berücksichtigung eines wegen der Kostenübernahme durch die Miete verminderter Instandhaltungsrisikos von 0,125% der HK, eines Ausfallsrisikos von 1%,

von Verwaltungskosten von 1 % und ohne Ansatz einer Grundwertverzinsung wegen des Wertsteigerungspotentials nur eine geringfügige Abweichung von den tatsächlichen Mieten ergebe (Detailberechnung siehe A II. 1 – Frage 19 und Beilage 4),

- Baukostenüberschreitungen in der Größenordnung von rd 1,0 Mio € nicht aufgrund von Sonderwünschen des Nutzers, sondern wegen behördlicher Auflagen und unvorhergesehener Folgemaßnahmen eingetreten seien und damit kein Mehrwert geschaffen worden sei und
- für das Objekt bei einem Verkauf wegen der guten Lage ein Gewinn erzielbar sein würde.

Umsatzsteuerlich sei aus unionsrechtlichen Gründen die Versagung der Unternehmereigenschaft und des Vorsteuerausschlusses nur mit dem Argument einer zu niedrigen Miete nicht zulässig. Eine zu niedrige Miete sei aufgrund der Normalwertregelung mit einer Entgeltanpassung (für Grundstücksvermietungen ab 2016) zu berichtigen.

In der von der steuerlichen Vertretung nach Liebhabereigrundsätzen erstellten Prognoserechnung ab 2011 mit den in den beiden Verträgen für den Wohn- und Bürobereich festgelegten jährlich um 1,5 % indexierten Mieteinnahmen und der Möbelzuzahlungen für einen Zeitraum von 12 Jahren, von denen die aus den Anlagenverzeichnissen errechneten Abschreibungen, jährlich mit 1,5 % indexierte Instandhaltungskosten mit 0,125 % von den Investitionskosten (2,67 Mio €), sonstige Kosten (€ 5.000,00 im ersten Jahr mit jährlicher Wertanpassung von 1,5 %) sowie ein Ausfallswagnis von 1 % der Einnahmen abgezogen wurden, weist im Jahr 2023 erstmals einen kumulierten Einnahmenüberschuss aus.

Das **Finanzamt** argumentiert, dass es sich bei den gegenständlichen Nutzungsüberlassungen auch nach den ergänzenden Ermittlungen insgesamt nicht um **unternehmerische Betätigungen**, sondern es sich dabei auf Grund des beherrschenden Einflusses als Stifter und der gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen um In-Sich Geschäfte und eine **Vorteilszuwendung an den Stifter** handle und stützt dies darauf, dass

- das Gebäude auf den Stifter zugeschnitten und die Errichtung ohne Kostenobergrenzen erfolgt sei,
- die Mietverträge aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung nachträglich angepasst worden seien und
- die vorgelegten Mietverträge sowie die daraus abgeleiteten Rendite- und Prognoserechnungen fremdunüblich seien (insbesondere deshalb als ein fremder Mieter nicht das gesamte Instandhaltungskostenrisiko übernehmen würde).

C. Beweiswürdigung:

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Im Beschwerdeverfahren kommen

gemäß 269 BAO dem Bundesfinanzgericht die den Abgabenbehörden auferlegten Obliegenheiten und eingeräumten Befugnisse zu.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (zB VwGH 23.9.2010, 2010/15/0078; 28.10.2010, 2006/15/0301 ; 26.5.2011, 2011/16/0011 ; 20.7.2011, 2009/17/0132).

Wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet muss die Abgabenbehörde den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (VwGH 23.2.1994, 92/15/0159).

Als mittelbare oder indirekte Beweismittel kommen auch Indizienbeweise, d.h wenn von Indizien (erwiesenen Hilfstatsachen) mit Hilfe von Erfahrungstatsachen und logischen Operationen auf die beweisbedürftige rechtserhebliche Haupttatsache geschlossen wird, in Betracht (zB Stoll, BAO, 1759; Kotschnigg, Beweisrecht BAO, § 167 Rz 76 ff). (zB VwGH 27.3.2008, 2006/13/0109; 17.10.2010, 2007/13/0078 ; 21.2.2013, 2009/13/0258).

Die unter B. dargelegten, entscheidungsrelevanten Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den jeweils dort angeführten Nachweisen.

Als nicht erwiesen erachtet das Gericht die Angaben der Bf., dass

- die Verwendung des Bürobereiches im Gebäude 1 ausschließlich Geschäfts(führungs)zwecken der U. dienen würde und im Dachgeschoß des Gebäudes Stw befindliche Büroräume der U. ersetzen würden,
- Motiv für die Errichtung des Gebäudes die Schaffung und nachhaltige Vermietung einer am Markt nachgefragten hochwertig ausgestatteten Managerwohnung gewesen sei und
- die Differenz zwischen den prognostizierten und tatsächlichen Investitionskosten in der Größenordnung von rund 1,0 Mio € ausschließlich aus behördlichen Auflagen stamme und damit kein entsprechender Nutzwert verbunden sei.

Zu den Büronutzungen für Geschäftsführungsaktivitäten der U.:

- Büronutzung Stw:

Die Bf. gibt an, dass die getrennt zugänglichen Dachgeschoßräume im 2002 errichteten Objekt Stw bis zur Fertigstellung des Gebäudes 1 im Juni 2011 als Büroräume der U. genutzt worden seien. Sowohl im vorgelegten Gutachten aus dem Jahr 2005 (der Gutachter hat die Räumlichkeiten besichtigt) als auch im Kaufvertrag werden diese Räume als Wohn- und Sanitärräume bezeichnet. Laut dem vorgelegten Plan handelt es sich um eine (Klein) Wohnung mit einem Küchen/Wohnbereich, einem Zusatzzimmer und einem

Bad. Hinweise für eine büromäßige Ausstattung lassen sich den vorgelegten Unterlagen (Gutachten, Pläne) nicht entnehmen.

Dass die Dachgeschoßräume einen getrennten Zugang über das Stiegenhaus haben und die Adresse als Sitz der Gesellschaft eingetragen ist, indiziert alleine noch keine Büronutzung der Dachgeschoßräume.

Gegen eine Verwendung dieser Räume für Bürozwecke der U. sprechen nach Ansicht des Gerichtes folgende Umstände:

- Es fehlen Vereinbarungen mit den Leasingnehmern über Büroraumnutzungen und in den Büchern der U. sind für den Zeitraum 2006 bis Mai 2011 keine Aufwendungen für Büroräumlichkeiten erfasst.

- Wäre – wie behauptet - in den Mietenverrechnungen der Leasingnehmer ein Anteil für die Nutzung der Dachgeschoßräume enthalten gewesen, hätte ein sorgfältig agierender Geschäftsführer diesen Teil als Aufwand berücksichtigt (und einen darum verminderten Betrag für die Dienstwohnungen an H. weiterverrechnet). Wenn aber die von den Leasingnehmern an die U. verrechnete Miete nur die Wohnungen im EG und OG (Vereinbarungen dazu fehlen) betroffen haben soll, erscheint es naheliegend, dass die Dachgeschoßräume ab 2006 entweder von den Leasingnehmern selbst benutzt oder von diesen fremdvermietet waren. Eine unentgeltliche Überlassung der Dachgeschoßräume an die U. wäre in Anbetracht des Umstandes, dass die Leasingnehmer dafür Leasingraten zu entrichten haben und diese die Vermietung (aufgrund der Mietenrechnungen mit Umsatzsteuerausweis) offensichtlich gegenüber der Abgabenbehörde als unternehmerische Tätigkeit/Einkunftsquelle deklariert haben, weder aus kaufmännischen noch aus ertragsteuerlichen Gesichtspunkten nachvollziehbar.

Das Gericht erachtet es in Anbetracht dieser Umstände als wahrscheinlicher, dass für die Geschäftsagenden der U. keine Räumlichkeiten im Dachgeschoß Stw verwendet wurden, was indiziert, dass offensichtlich kein gesonderter Bedarf an eigenen Büroräumlichkeiten für die Geschäftsführeraktivitäten des Alleingeschäftsführers bestand.

Büronutzung Shstr:

Für Leistungsvereinbarungen zwischen nahestehenden Vertragspartnern, für die fehlende Interessensgegensätze vorliegen könnten, bestehen laut ständiger Rechtsprechung erhöhte Nachweisanforderungen. Aus den von der Judikatur entwickelten Grundsätzen ergibt sich der Schluss, dass Nahebeziehungen die Möglichkeit von vorgetäuschten Rechtsbeziehungen erleichtern. Aus den Bestimmungen des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und aus den ergänzenden Bestimmungen der §§ 22 und 23 BAO wird abgeleitet, dass bei nahen Angehörigen besonders vorsichtig geprüft werden muss, ob die formelle rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht. Maßgeblich ist nicht die gewählte bzw. behauptete zivilrechtliche formale Gestaltung, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt der Leistungsbeziehung (Vertragsbeziehung), der im Wege der freien Beweiswürdigung festzustellen ist.

Im gegenständlichen Fall übt der Stifter in Personalunion Geschäftsführungsagenden in der Stiftung, in der U. (dort als Alleingeschäftsführer) und bei einer Reihe von weiteren Tochterunternehmen aus und ist zusätzlich unmittelbarer Gesellschafter der U.. Damit kommt ihm unzweifelhaft ein beherrschender Einfluss auf die vertragliche und tatsächliche Gestaltung einer Leistungsbeziehung zwischen der Stiftung und der U. zu.

Die Bf. gibt an, dass ab Juni 2011 eine Nutzung von den im DG befindlichen Räumen inklusive Terrasse und einem Kellerraum durch die U. zu mündlich vereinbarten Bedingungen erfolgt sein soll. Eine Nutzung von Büroräumen im DG und KG samt Garagen in der Shstr durch die U. und die Bedingungen dazu (Entgelt, Laufzeit, etc.) sind erstmals in einem im Jahr 2012 unterfertigten Vertrag schriftlich festgehalten. Der im Zuge des gerichtlichen Verfahrens vorgelegte Vertrag ist nicht datiert, laut Angaben der Bf. soll dieser im September 2012 unterfertigt worden sein.

Zum Inhalt der (im Zeitpunkt der Nutzungsübernahme) behaupteten mündlichen Vereinbarung - insbesondere zu den wesentlichen Vertragsbestandteilen Mietgegenstand und Mietentgelt- als auch zum Übergabeakt selbst fehlen überzeugende Nachweise. Aus der vorgelegten undatierten Kalkulation mit den Raumbezeichnungen, Flächenangaben, m²-Sätzen und Nutzungsentgelten lässt sich nicht ableiten, ob, wann und zu welchen Bedingungen tatsächlich eine rechtswirksame zivilrechtlich gültige Vereinbarung zwischen der Stiftung und U. über die Nutzung zustande gekommen ist. In den Büchern der Stiftung wurden die auf das Jahr 2011 entfallenden Mieterträge buchmäßig nachträglich erfasst und mit bestehenden Verrechnungsverbindlichkeiten (aus von der U. finanzierten Bauleistungen zum Objekt) verrechnet. Zahlungen fanden erstmals im April 2012 statt.

Nachdem weder Zeitpunkt noch Inhalt eines zivilrechtlich rechtswirksam zustande gekommenen Vertrages (Titels) noch der Übergabeakt (Modus) zweifelsfrei nachgewiesen sind und damit eine Nutzungsüberlassung der Stiftung an die Tochtergesellschaft (jedenfalls bis zur Vertragsunterfertigung im Herbst 2012) nicht in der geforderten Deutlichkeit nach außen erkennbar war, spricht die höhere Wahrscheinlichkeit dafür, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt nicht in der entgeltlichen Überlassung der Räumlichkeiten an die Tochtergesellschaft, sondern in einer (unentgeltlichen) Nutzungsüberlassung an den Stifter selbst liegt.

Dafür spricht, dass die Räumlichkeiten ab Juni 2011 tatsächlich von W. N. genutzt werden und nach eigenen Angaben der Bf. die bei der Gesellschaft angestellten Projektmitarbeiter ihre Tätigkeiten nicht in diesen Büroräumen verrichten. Eine im Jahr 2011 kurzfristig angestellte Sekretärin für diverse Büroagenden der U. wurde Mitte 2012 von Frau N. ersetzt.

Die Angabe, dass die Büroräumlichkeiten von W. N. ab Juni 2011 in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der U. für Geschäftstelefonate/Mails/ Besprechungen der U. genutzt werden und dieser – wie bei der Außenprüfung angegeben (siehe A. 2. – Arbeitsunterlagen Außenprüfung Anfragebeantwortung 28. 9. 2011 – 4. Frage) - darin

einen wesentlichen Teil seiner Arbeitszeit für Agenden der U. verbringen soll, erachtet das Gericht aus folgenden Gründen als nicht erwiesen:

-- Aus der Antwort zur Fragestellung des Gerichtes, in welchem zeitlichen Ausmaß darin Tätigkeiten für die U. verrichtet werden (Frage 23) in der Vorhaltsbeantwortung Oktober 2015 („Das zeitliche Ausmaß ist unterschiedlich und von aktuellen Projekten und damit zusammenhängenden Besprechungen abhängig“) lassen sich keine Anhaltspunkte über die tatsächliche Nutzung der Räumlichkeiten gewinnen. Nach herrschender Ansicht (Ritz, BAO 5, § 166, Rz 3) bestehen neben der Pflicht zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung (§ 115 Abs 1) durch die Abgabenbehörde Mitwirkungspflichten der Partei (§ 115) sowie unter gewissen Umständen Beweisvorsorgepflichten.

Wegen der (unstrittigen) engen Nahebeziehung zwischen Stifter, Stiftung und der U. und der damit verbundenen erhöhten Nachweisanforderungen und dem Umstand, dass bei der U. mit der behaupteten Nutzungsüberlassung erstmals Büroaufwendungen (in der Größenordnung von über € 2.000,00 p.m.) als Betriebsausgaben in Ansatz gebracht werden, erachtet das Gericht eine Beweisvorsorgepflicht in Form von Zeit- und Tätigkeitsaufzeichnungen über die für die U. in den von der Stiftung überlassenen Räumen verrichteten Agenden von W. N. und seiner angestellten Ehegattin (eine fremde Bürokrat war nur wenige Monate bei der U. angestellt) nicht als überspitzte Anforderung.

-- Der Umstand, dass W. N. für seine Geschäftsführungstätigkeit bei der U. keinerlei Vergütungen, sondern diese aus anderen Gesellschaften erhält, legt die Schlussfolgerung nahe, dass sich dessen Arbeitseinsatz auf Tätigkeiten für die bezugsauszahlenden Gesellschaften konzentrieren wird (insbesondere für die H. mit einem Bezug von rund € 190.000,00 im Jahr 2012) und dessen geschäftliche Agenden für die U. von untergeordneter Bedeutung sein werden.

-- Für Geschäfts(führer) aktivitäten der U. waren in den Zeiträumen bis Juni 2011 keine Räumlichkeiten angemietet.

-- Der Bürobereich und der Wohnbereich sind über einen gemeinsamen Eingangsbereich erreichbar. Von dort besteht (nach den nicht bestrittenen Angaben der Abgabenbehörde) über den offenen Stiegenabgang ein nicht versperrter Zugang zu den Wohnräumen im OG und EG. Die Ausstattung weist mit dem Couchbereich, TV-Gerät, einem Küchenverbau/Barbereich und insbesondere mit der großzügigen Dachterrasse wohnlichen Charakter auf. Mit der gegebenen Ausstattung und der räumlichen Verbindung zum Wohnbereich kommt nach Ansicht des Gerichtes eine herkömmliche Büronutzung mit Personal und Kundenverkehr durch einen fremden Mieter kaum in Betracht, da dies die Privatsphäre des Wohnraummieters nachteilig beeinträchtigen würde. Dies wird damit bestätigt, als nach eigenen Angaben für den aktuell im Raum stehenden Nachfolgemietner die Übernahme des Gesamtobjektes erfolgen und der Vertrag mit U. (eine weitere Büronutzung für Geschäftsaktivitäten der U.) beendet werden soll. Auch der Umstand, dass für die im Nutzwertgutachten gesondert festgestellte Nutzeinheit keine grundbürgerliche (Vor) Parifizierung durchgeführt wurde indiziert, dass eine getrennte

Vermietung des Wohn- und Bürobereiches an fremde (einander nicht nahestehende) Mieter kaum umsetzbar sein wird.

Das Gericht stellt nicht in Abrede, dass W. N. die Räumlichkeiten für geschäftliche Aktivitäten selbst nutzen wird. Dabei wird es sich mit großer Wahrscheinlichkeit aber um Agenden aller Gesellschaften, bei denen er Geschäftsführer ist und für die Stiftung selbst handeln. Mit der über das gemeinsame Foyer und den offenen Stiegenabgang bestehenden Verbindung zum Wohnbereich sowie der gegebenen Ausstattung ist auch eine (teilweise) Privatnutzung nicht gänzlich auszuschließen. Damit kommt den Räumen nach Ansicht des Gerichtes der Charakter eines im Wohnungsverbund liegenden persönlichen häuslichen Arbeitszimmers von W. N. zu.

-- Gemäß § 17 Abs. 5 PSG bedürfen Rechtsgeschäfte des Stiftungsvorstandes mit der Privatstiftung zudem einer Zustimmung durch den Aufsichtsrat bzw. sofern ein solcher nicht besteht einer Genehmigung aller übrigen Vorstände und des Firmenbuchgerichtes.

In der Literatur (*Marschner*, Optimierung der Familienstiftung³, Seite 44ff, Rz. 112 mwN) wird dazu die Ansicht vertreten, dass – ausgehend vom Zweck dieser Regelung „*die Gefahr der Schmälerung des Stiftungsvermögens durch kollusiv handelnde Vorstandsmitglieder zu verhindern*“ - ein Rechtsgeschäft der Privatstiftung mit ihrer Tochtergesellschaft dann genehmigungspflichtig sein soll, wenn der Stiftungsvorstand auch im Leitungsorgan der Tochtergesellschaft vertreten ist. Danach ist offensichtlich (nur) von Relevanz, ob ein und dieselbe Person als gleichzeitiges Mitglied im Vertretungs-/ Geschäftsführungsorgan der Stiftung und der (in das jeweilige Rechtsgeschäft eingebundenen) Tochtergesellschaft abstrakt als Vertreter für Vertragsabschlüsse in Betracht kommt und nicht ob diese auch tatsächlich als Vertragsunterzeichner aufscheint. Solche Rechtsgeschäfte sind gegebenenfalls nichtig.

Nachdem keine verbindlichen Vorgaben zu den Investitionskosten und Vermietungsbedingungen festgelegt wurden und der Gesamtvorstand die Investitionsgebarung dem Stiftungsvorstandsvorsitzenden übertragen hat, ist einer Nutzungsvereinbarung zwischen Stiftung und Tochtergesellschaft, in der der Stifter Vorsitzende des Stiftungsvorstandes und gleichzeitig Alleingeschäftsführer der mietenden Tochtergesellschaft ist (und damit auch über Nutzung der Räume alleine bestimmt), ein Risiko, das Stiftungsvermögen zu schmälern, immanent. Nach Sinn und Zweck von § 17 Abs. 5 PSG erscheint dem Gericht bei der gegebenen Lage neben der Genehmigung des Mietvertrages durch die beiden übrigen Vorstandsmitglieder (die mit Unterzeichnung des schriftlichen Vertrages erfolgt ist) die Einholung einer firmenbuchrechtlichen Genehmigung zum Mietvertrag geboten.

Aufgrund der dargelegten Umstände gelangt das Gericht zusammenfassend zur Ansicht, dass die vertragliche Gestaltung mit Nutzungsüberlassung der Büroräume an die Tochtergesellschaft zum Zweck einer ausschließlich betrieblich veranlassten Nutzung für Geschäftsführungsagenden der U. nicht die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse wider

spiegelt, sondern die Gestaltung Ausfluss der Nahebeziehung zwischen der Stiftung und den für die U. allein handlungsbefugten Geschäftsführer und Gesellschafter ist.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse war die Investitionsentscheidung bzw. die Investition nicht davon getragen, dass die im DG befindlichen Räume (inklusive Kellerraum) einer eigenständigen langfristigen Büroräumvermietung dienen sollten, sondern dass diese als häusliche Arbeits- und Gesellschaftsräume – gemeinsam mit dem übrigen Objekt (Wohnbereich/Garten/Außenanlagen) - mit Unentgeltlichkeitsabsicht dem Stifter von der Stiftung zur Verfügung gestellt werden.

Ad) Errichtung nach den Ansprüchen des Stifters/ Zweck der Investition zur langfristigen Vermietung als Managerwohnimmobilie

Der Gesamtstiftungsvorstand hat das Projekt von Beginn an unter die Projektverantwortung von W. N. delegiert (siehe dazu Umlaufbeschluss aus dem Jahr 2006). Darin hat der Gesamtvorstand zwar Architekten und das Baumanagement beauftragt, über zeitlich nachgelagerte kollektiv vom Gesamtvorstand getroffene Entscheidungen (zum Architektenentwurf, im Baugenehmigungsverfahren und in der Bauphase) liegen keine Nachweise vor. Gegenüber der Baubehörde trat für die Stiftung nur W. N. auf. In dem der Erststifter nach eigenen Angaben die Letztentscheidungen zu den Vorschlägen der Architekten und der für Ausschreibungen zuständigen Managementgesellschaft traf, ergibt sich daraus zwangsläufig, dass damit auch seine persönlichen Vorstellungen/Wünsche in die Planung und Errichtung eingeflossen sind und umgesetzt wurden.

Der Darstellung, die Immobilie sei nicht auf die individuellen Bedürfnisse des Erststifters (und Erstbenutzers), sondern auf die Standards einer hochwertigen Managerwohnung zugeschnitten, wird entgegen gehalten, dass dieses Motiv erstmals im Verfahren vor dem BFG zur Sprache gebracht wurde und keine überzeugenden Nachweise darüber vorliegen, dass diese Absicht tatsächlich bereits im Zeitpunkt der Investitionsentscheidung bestanden haben soll. So lassen sich mangels Dokumentationen über Sitzungen des Stiftungsvorstandes keine Anhaltspunkte über allfällige dazu in den Jahren 2007/2008 angestellte Überlegungen (sei es durch Marktrecherchen über den Bedarf von Großkonzernen, zu den konkreten Erwartungen bezüglich Ausstattungsanforderungen und insbesondere zu den dazu erzielbaren Mieten) gewinnen.

Im Lagebericht des Jahres 2007 wird die Errichtung eines "Eigenheimes mit Büro", im Lagebericht des Jahres 2008 und 2009 die Errichtung eines "Wohnhauses mit Büro" und ab dem Jahr 2010 die Errichtung des Gebäudes 1 angegeben. Die Lageberichte enthalten zur Verwendungsabsicht keine Hinweise.

Die Verwendung der Begriffe Eigenheim und Wohnhaus in den Lageberichten 2007 bis 2009 in Verbindung mit der Erstkalkulation aus dem Jahr 2008 (mit den beiden Gesellschaften als Mieter) lässt die Schlussfolgerung zu, dass Motiv für die Investitionsentscheidung die Schaffung einer Wohnimmobilie für den Stifter war

und eine Nutzung des Gesamtobjektes durch den Stifter über Verträge mit den beiden Gesellschaften erfolgen sollte. Eine anderweitige Verwendung kam nach eigenen Angaben nicht in Betracht (Schreiben vom 22. Jänner 2016, wonach eine behauptete Anfrage eines Konzerns vor Fertigstellung auch nicht näher geprüft wurde).

Dass im Zeitpunkt der Investitionsentscheidung und der Errichtung beabsichtigt war, das Objekt langfristig als Mietobjekt für von Großkonzernen nachgefragten Managerwohnungen zu verwenden ist nicht erwiesen und lässt sich nach Ansicht des Gerichtes auch nicht damit in Einklang bringen, dass zum Fertigstellungszeitpunkt Ende Mai 2011 in einer Anfrage an die Abgabenbehörde zwecks Wahrung des Vorsteuerabzuges als Alternative zur (beabsichtigten) Vermietung an die beiden Tochtergesellschaften ein Verkauf des Objektes in Erwägung gezogen wurde.

Ad) Baukostenerhöhung durch baubehördliche Maßnahmen

Das Vorbringen der Bf., dass „*ungeplante Mehrkosten iHv 1,0 Mio € (Erhöhung von 1,44 Mio € auf 2,42 Mio €) ausschließlich wegen Auflagen der Baubehörde (Gebäudeabsenkung) entstanden seien und damit nur Nachteile damit für den Mieter verbunden gewesen seien (schlechtere Aussicht, höherer Bauaufwand-Statik, Feuchtigkeit, Hangsicherung, kein zusätzlicher Wohnraum)*“ sieht das Gericht aus folgenden Gründen als nicht erwiesen an:

Im Verfahren vor der Verwaltungsbehörde wurde nach den Angaben im Bericht der Außenprüfung im Jahr 2011 von der steuerlichen Vertretung angegeben, dass Mehrkosten iHv € 370.000,00 wegen behördlicher Auflagen entstanden sind. In der Beschwerdeschrift vom 12. Dezember 2011 wird ohne Hinweis auf Kostenerhöhungen iZm Auflagen dargestellt, dass nach Abschluss der Errichtung die Investitionskosten EUR 1.850.000,00 (229/290 Wohnbereich, 61/290 Bürobereich) betragen würden, in Folgebeschwerden (bis Mai 2015) wird auf die Erstberufung vom Dezember 2011 verwiesen.

Aus der Investitionskostenentwicklung geht hervor, dass zum 31. 12. 2010 in den Büchern Investitionskosten von € 1.646.656,78 (Anlagen in Bau) aktiviert waren. Im Jahr 2011 sind in den Büchern (Anlagenkonten) neben abgerechneten Leistungen für Baumeisterarbeiten, Installationen, Sonnenschutz, Natursteinarbeiten, Architektenleistungen, Pflanzenlieferungen, etc. mit Buchungsdatum 31. 12. 2011 Abgrenzungen für 2012 abgerechnet, jedoch bereits erbrachte Leistungen in Höhe von 560.000,00 € (davon für Ausstattungen € 275.000,00, Pool € 55.000,00, Glas- und Außenfassaden € 66.000,00, Baumeisterarbeiten € 50.000,00, Erdarbeiten € 38.000,00) berücksichtigt.

Nachdem das Gericht - nach Einsichtnahme in die mit den Steuererklärungen übermittelten Jahresabschlussberichte - die Parteien damit konfrontiert, dass laut den Anlagespiegeln die Investitionskosten für das Gebäude und Ausstattungen mit rund 2,6 Mio € (inklusive Ausstattungen) deutlich höher ausgewiesen seien, wird in der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Oktober 2015 der Kostenanstieg damit gerechtfertigt,

dass es „aufgrund der Einwendungen des Gestaltungsbeirates zu Bauverzögerungen gekommen sei und durch die vorgegebene Gebäudeabsenkung die Stützmauer höher als ursprünglich geplant errichtet werden musste, sodass die Kosten für die Stützmauer aufgrund vermehrter Erdbewegungen und Sprengungen deutlich höher als ursprünglich angenommen wurden“.

Die Auflagen des Gestaltungsbeirates über die Gebäudeabsenkung waren Ende 2007 bekannt und in den Plänen/Baubeschreibungen zum Bauantrag vom April 2008 berücksichtigt. In der Mietenkalkulation aus Juli 2008 (der laut eigenen Angaben eine Kostenschätzung von 1,1 Mio € zu Grunde lag) wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Vorgaben des Gestaltungsbeirates berücksichtigt sind und sich nur mehr geringfügige Änderungen ergeben können. Damit müssten auch in die Kostenplanung aus August 2008 die Vorgaben über die Gebäudeabsenkung und die mit der Tieferlegung des Fundamentes verbundenen umfangreicherer Erdbewegungen, Materialentsorgungen, Untergrundsicherungen und Stützsicherungen Eingang mit Schätzungen Eingang gefunden haben.

Dass das Ausmaß derartiger Kosten im Vorhinein nicht exakt abschätzbar und sich erst in der Umsetzungsphase unerwartete Maßnahmen ergeben können, wird nicht in Abrede gestellt.

Von der Bauchronologie her mussten die Stützsicherungs-, Erdbewegungs- und zusätzlichen Fundamentsicherungsarbeiten bereits weitestgehend in der Rohbauphase entstanden sein und deren zusätzliches Ausmaß spätestens in der Fertigstellungsphase im Jahr 2011 zu Tage getreten sein.

Abweichend zu den im Jahr 2011 getätigten Angaben während der Außenprüfung (wo die Mehrkosten aus behördlichen Auflagen mit € 370.000,00 beziffert wurden) wird mit einer nachträglich erst im gerichtlichen Verfahren vorgelegten Gegenüberstellung, in der lieferantenbezogen die Plankosten mit den tatsächlich abgerechneten Kosten gegenübergestellt sind, vorgebracht, dass die sich ergebenden Differenzen in Höhe von annähernd 1 Mio € durch behördliche Auflagen entstanden seien. Mit den in der Aufstellung angeführten unspezifischen Angaben wie „Gestaltungsbeirat, Glasgarage, Geländeänderung, Stützsicherung etc. lässt sich jedoch kein konkreter Bezug der erhöht abgerechneten Leistungen und zu behördlichen Auflagen herstellen.

Wie in den Sachverhaltsdarstellungen ausgeführt, wurden nachträglich (nach der Kostenkalkulation im August 2008) auch Änderungen und Ergänzungen wie Solarpaneele, Verbreiterungen von Stiegenabgängen und der Loggia, die Errichtung einer zusätzlichen Abstellnische, eines Außensitzbereiches in Beton, einer Mülltonnenbox, einem zusätzlichen unterirdischem Raum und einem weiteren Toreingang beantragt, denen keine behördlichen Vorgaben, sondern Anträge des Bauherrn zu Grunde liegen und die nach Ansicht des Gerichtes unzweifelhaft als Verbesserungsmaßnahmen mit einer entsprechenden Nutzwertsteigerung einzuordnen sind. Zudem enthält die Mehrkostenaufstellung Positionen wie Öfen, Holzböden, Innenarchitektenkosten,

Glasgarage, die sich nicht mit einer Gebäudeabsenkung und Stützsicherungsmaßnahmen in Einklang bringen lassen.

Wenn in der mündlichen Verhandlung angegeben wird, dass von der Baubehörde nicht alle Vorgaben schriftlich erfolgt seien, sondern diese auch mündlich erteilt wurden, ist dem Gericht nicht verständlich, dass bei der gegebenen baurechtlichen Sensibilität des Objektes aus Gründen der Absicherung keine schriftliche Bestätigung der mündlichen Vorgaben angefordert wurde.

Nach eigenen Angaben wurde im Jahr 2010 für Ausschreibungen und die Rechnungsprüfung eine Gesellschaft betraut, deren Ansprechpartner W. N. war. Vertragsgegenstand war die Bewertung der Angebote, Preisvergleiche, die Aufstellung eines Zeit- und Zahlungsplanes, die Feststellung der anweisbaren Teil- und Schlussrechnungen und eine Kostenfeststellung. Über den Baufortschritt (und die aufgetretenen Probleme) wurde laufend Bericht erstattet (wie aus dem übermittelten Baubericht aus Juli 2010 hervorgeht – Anhang Frage 5 zur Vorhaltsbeantwortung). Nach Ansicht des Gerichtes musste mit der vertraglich festgelegten Rechnungskontrolle und Kostenfeststellung das Ausmaß der Zusatzkosten für Stützsicherungen und Erdbewegungen schon viel früher bekannt gewesen sein, zumal der Auftraggeber (W. N. als Ansprechpartner) als Zahlungsverantwortlicher auch rechtzeitig Vorsorge für die Finanzierung zu treffen hatte.

Abgesehen davon, dass dem Gericht nicht nachvollziehbar ist, weshalb ein derart hoher Anstieg des prognostizierten Investitionsvolumens (von 1,44 Mio € auf 2,45 Mio € ohne Einrichtung bzw. 2,67 Mio € mit Einrichtung) nicht bereits im Jahr der Fertigstellung einer eingehenden Ursachenanalyse durch den Stiftungsvorstand unterzogen und das behauptete Mehrerfordernis in Sitzungsprotokollen dokumentiert wurde, hätte dies bei der angeführten Größenordnung spätestens im Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses 2011 auch als bedeutendes Ereignis mit Auswirkungen auf die Vermögens- und künftige Ertragslage Eingang in den Lagebericht finden müssen. Dies erst Recht, wenn wie behauptet mit den unerwarteten Kostensteigerungen kein entsprechender Nutzwert verbunden und keine (vollständige) Verrechnungsmöglichkeit an die Mieter verbunden gewesen sein soll. Der Lagebericht enthält weder zu Baukostenerhöhungen aus behördlichen Auflagen noch zur nicht möglichen Weiterverrechnung an die Mieter Ausführungen.

In einer nachträglich vorgelegten (alternativen) Renditeberechnung wird ein nicht an die Mieter überrechenbarer Mehrkostenbetrag in Höhe von € 570.000,00 in Ansatz gebracht, dazu aber nicht erläutert, um welche Mehrkosten es sich dabei konkret handeln soll.

Das Vorbringen, dass die die Mehrkosten verursachenden Auflagen nur mit Nachteilen für den Nutzer (schlechtere Aussicht, Feuchtigkeit, Statik, kein zusätzlicher Raum) verbunden gewesen seien, lässt sich nach Ansicht des Gerichtes auch nicht mit dem Bewertungsansatz für das Objekt in der Unternehmensbilanz in Einklang bringen. Bei der behaupteten beabsichtigten langfristigen Nutzung als Ertragswertobjekt hätte

eine unzureichende Mietenverrechnung zur Folge, dass der dem Objekt beizulegende (Ertrags)Wert nicht in den angefallenen Herstellungskosten Deckung findet. Ein Abwertungserfordernis wurde laut den vorgelegten Jahresabschlüssen offensichtlich aber weder vom Stiftungsvorstand noch vom Stiftungsprüfer gesehen.

Nachdem die Jahresabschlüsse mit dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehen sind indiziert dies, dass den in der Unternehmensbilanz ausgewiesenen Investitionskosten auch ein entsprechender Wert beizumessen ist.

Das Gericht stellt nicht in Abrede, dass im Zuge der Bautätigkeit nicht planbare Kosten für Stützsicherungsmaßnahmen und Erdbewegungsarbeiten zu Tage getreten sein werden.

Feststeht aber auch, dass nachträglich Ergänzungen und Verbesserungsmaßnahmen ohne behördlichen Auftrag beantragt und durchgeführt wurden. Nach allgemeiner Erfahrung sind im privaten Wohnbau je nach Zeitspanne zwischen Planung und Ausführung Zusatzkosten in der Größenordnung bis zu 20 % nicht ungewöhnlich, da sich zwischen Planungsphase und Errichtungsphase nicht nur Verteuerungen beim Material und den Arbeitsleistungen ergeben, sondern Bauherrn auch Zusatzkosten für zwischenzeitig eingetretene technische Neuerungen, Materialverbesserungen und geänderte modische Trends in Kauf nehmen.

Dass die zwischen den im Jahr 2008 prognostizierten und vorwiegend in den Jahren 2010 und 2011 eingetretenen Erhöhungen im Ausmaß von rund 1 Mio € nur auf nachträglich zu Tage getretene Unwägbarkeiten aufgrund der vom Gestaltungsbeirat angeordneten Gebäudeabsenkung entstanden seien, erscheint dem Gericht nicht glaubwürdig.

Für das Gericht steht vielmehr fest, dass Kostenerhöhungen nicht nur auf die im Zuge der Bauphase zu Tage getretene Erd- bzw. Stützsicherungsmaßnahmen, sondern auch auf nachträglich beantragte Ergänzungen/Verbesserungen (wie Betonsitzgelegenheiten, Stiegen- und Loggiaverbreiterungen, zusätzliche Abstellnischen, Materialänderungen, Öfen, Solarpaneele) und auch auf Zusatzkosten infolge technischer und materialmäßiger Verbesserungen sowie allgemeinen Teuerungen zurückzuführen sind.

Eine höhere Beweiskraft wird nach der Rechtsprechung früher getätigten Aussagen beizumessen sein, weshalb dem Gericht die von der steuerlichen Vertretung gegenüber der Außenprüfung Ende 2011 bekannt gegebene (und von der Amtspartei nicht bestrittene) Größenordnung in Höhe von € 370.000,00 für Zusatzaufwendungen iZm der Gebäudeabsenkung glaubwürdiger erscheint.

Wenn - wie die Bf. in der mündlichen Verhandlung darlegt - Anordnungen der Baubehörde während der Bauphase bloß mündlich erfolgt sein sollen, wird eine Beweisführung darüber, in welchem Ausmaß die Mehrkosten tatsächlich auf behördlichen Anordnungen beruhen, schon wegen mangelnder Beweise darüber ob, wann und welche Auflagen zu den in der Aufstellung aufgelisteten Rechnungspositionen (Beilage 3) erteilt wurden, nicht möglich sein. Nachdem der Höhe der mit der Gebäudeabsenkung verbundenen Mehraufwendungen nach Ansicht des Gerichtes nicht die entscheidungsausschlaggebende Bedeutung zukommt, hat das Gericht ergänzende

Beweisaufnahmen dazu als nicht erforderlich angesehen. Ein den Vorgaben der BAO ausreichend konkretisierter Beweisantrag (mit genauer Darlegung der Beweismittel) wurde nicht vorgebracht.

Zu den entscheidungserheblichen, im Wege der Beweiswürdigung zu treffenden Feststellungen, ob bei der Investitionsentscheidung, Investitionsgebarung und der Nutzungsüberlassung an die Gesellschaften bzw. den Stifter ein marktkonformes Verhalten an den Tag gelegt wurde sowie zur Beweiswürdigung der vorgelegten Renditeberechnungen und Prognoserechnung wird auf die ausführlichen Darstellungen unter Punkt E verwiesen.

D. Rechtliche Grundlagen:

Im Sinne des § 323 Abs.38 BAO idGf sind durch das Bundesfinanzgericht (BFG) die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Gegenständlich wird über die nunmehr als Beschwerden geltenden Berufungen, die bis 31. 12 2013 dem UFS vorgelegt wurden und über die im Jahr 2014 und 2015 vorgelegten Beschwerden entschieden.

Nach § 253 BAO gilt eine Bescheidbeschwerde, wenn ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst. Mit Ergehen eines Umsatzsteuerjahresbescheides scheiden Festsetzungsbescheide ex lege aus dem Rechtsbestand aus.

Nach der Judikatur (VwGH 26. 5. 2010, 2009/13/0186) gilt eine Beschwerde gegen einen **Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid** daher gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid gerichtet. Zusätzliche gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid eingebrachte Beschwerdeschriftsätze stellen Ergänzungen zu den gegen den Festsetzungsbesecheid eingebrachten Beschwerden dar.

Die gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbeseide 1-9/2010, 10-12/2010, 1-3/2011, 4-6/2011 und 7-9/2011 eingebrachten Beschwerden gelten daher gemäß § 253 BAO mit Erlassung der Umsatzsteuerjahresbescheide für das Jahr 2010 und 2011 als gegen diese Jahresbescheide gerichtet.

In diesem Zusammenhang wird ergänzend angemerkt, dass nach der Judikatur (VwGH 22.10.2015, Ro 2015/15/0035) das Finanzamt einen Umsatzsteuerjahresbescheid auch dann erlassen kann, wenn dem Bundesfinanzgericht eine Beschwerde gegen einen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid vorgelegt wurde und noch unerledigt ist.

Streitfrage im gegenständlichen Fall ist, ob die Errichtung und – über die Tochter- und Enkelgesellschaft - mittelbare Überlassung einer hochwertigen Immobilie durch eine Stiftung an deren Stifter

- a) umsatzsteuerlich als unternehmerische Tätigkeit zu qualifizieren ist und damit in den Streitjahren 2008 bis 2013 ein Vorsteuerabzug aus den Errichtungs- und den laufenden mit der Vermietung verbundenen Kosten zusteht bzw. die vereinbarten Entgelte der Umsatzsteuer unterliegen und
- b) die daraus in den Streitjahren 2008 bis 2013 erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung körperschaftsteuerlich eine bei der Festsetzung des Einkommens zu berücksichtigende Einkunftsquelle darstellen.

D. 1. Umsatzsteuer :

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

§ 12 UStG 1994 in der für die Streitzeiträume geltenden Fassung lautet auszugsweise:

„§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

...

(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.

...

(2) 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,

.....“

§ 2 Abs. 1 UStG 1994 lautet: „*Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.*

Nach Art. 9 Abs. 1 Unterabsätze 1 und 2 der mit 1. Jänner 2007 in Kraft getretenen Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden MwStSystRL) gilt als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden selbständig

und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 MwStSyst-RL legt fest, dass insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Einnahmenerzielung als wirtschaftliche Tätigkeiten gelten und diese nicht mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeführt werden müssen.

Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Ergebnis auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 2 Tz. 8).

Unter wirtschaftliche Tätigkeiten fallen Vorgänge ohne Rücksicht auf die Rechtsform, die darauf abzielen nachhaltig Einnahmen aus einem Gegenstand zu erwirtschaften (EuGH 26. 6. 2007, T Mobile, C-284/04), auch Dauerschuldverhältnisse auf Grund derer die Überlassung von Gegenständen zur Nutzung nicht kurzfristig oder gelegentlich, sondern von einer gewissen Dauer zu erfolgen hat (wie Miet-, Pacht-, Lizenzverträge u.ä.).

Privatstiftungen iSd PSG können als eigentümerlose Vermögensmassen keinen privaten Bereich wie eine natürliche Person, sondern nur einen unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich haben (EuGH 6. 11. 2008, C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsradet).

Eine Privatstiftung tätigt ihre Rechtsgeschäfte über den Stiftungsvorstand, der als handlungsbefugtes Organ eigenverantwortlich auftritt und dabei an den in den Stiftungsurkunden normierten Willen der oder des Stifter(s) gebunden ist. Auch wenn für Vertragsbeziehungen wie die Überlassung von Wohnimmobilien durch eine Stiftung an deren Stifter/Begünstigte grundsätzlich das Trennungsprinzip gilt und daraus resultierende Aufwendungen der Stiftung nicht von vornherein unter die privaten Aufwendungen der Lebensführung subsumiert werden können, ist der wahre Charakter solcher vertraglichen Vereinbarungen zu erforschen.

Keine Tätigkeit mit Einnahmenerzielungsabsicht iSd der unionsrechtlichen Grundlagen und deren Umsetzung in § 2 Abs. 1 UStG 1994 wird ausgeübt, wenn geschäftliche Aktivitäten nur dem Ziel dienen, im eigenen Bereich Ausgaben zu sparen, oder es Dritten ermöglichen sollen, Ausgaben zu sparen, oder wenn Maßnahmen ohne wirtschaftliches Kalkül bzw. ohne eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet werden. Dieser Fall tritt ein, wenn das Verhalten des Bestandgebers von einer Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit oder des gesellschaftsrechtlich bedingten Zusammenwirkens bestimmt wird (*Ruppe/Achatz UStG 4 § 2 Tz. 55ff*).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, ausgesprochen, dass die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als fortlaufende Dienstleistung auch bei einer Privatstiftung als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Art. 4 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 77/388/EWG = Sechste Richtlinie (nunmehr: Art 9 Abs. 1 Unterabsätze 1 und 2 der MwStSyst-RL) in Betracht kommt. Es fehle allerdings dann an einer

wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an den Stifter nicht deshalb erfolge, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihm aus der Stiftung einen Vorteil zuzuwenden. Die Beurteilung sei dabei an Hand eines Vergleiches zwischen den Umständen vorzunehmen, unter denen das Wohngebäude dem Stifter überlassen werde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde.

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

"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 Rn 29 des EuGH Urteils C 230/94, Enkler - auf das der VwGH im Erkenntnis vom 7. 7. 2011, 2007/15/0255 Bezug genommen hat - zu entnehmen ist, hat die Beurteilung, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, nicht ausschließlich anhand von Ergebniskriterien, sondern unter Berücksichtigung aller Aspekte die für den Einzelfall charakteristisch sind, zu erfolgen. Der EuGH stellt somit nicht (bloß) auf das Vorliegen einer Verbundenheit von Personen ab, sondern legt als objektive Kriterien den Fremdvergleich hinsichtlich der Art der Bewirtschaftung fest (Pühringer, Vereinbarungen zwischen verbundenen Personen - Grenzen der Anerkennung, in Achatz/Tumpel Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, 2008, 126).

Voraussetzung für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit ist somit, dass bei der Anschaffung und Errichtung und anschließender Nutzungsüberlassung ein marktkonformes Verhalten an den Tag gelegt wird. Dies bedeutet, dass neben einem angemessenen Nutzungsentgelt nicht nur fremdübliche Verträge bezüglich Form und Inhalt, Dauer, Sicherheiten vorliegen müssen, sondern auch das tatsächliche Verhalten in der Investitionsphase und der Nutzungsüberlassung auf Marktkonformität zu untersuchen ist.

Im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255 hat der VwGH die Ansicht des UFS bestätigt, dass die Stiftung mit der Nutzungsüberlassung einer gehobenen Immobilie an einen der Stifter nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kein marktkonformes Verhalten an den Tag gelegt habe, weil der vereinbarte Mietzins nicht einer fremdüblichen Rendite entspricht, der Stifter bereits vor Abschluss eines Mietvertrages den Wohnsitz im neu errichteten Gebäude begründet hat, die im Nachhinein getroffene (mündliche) Mietvereinbarung in mehreren Punkten nicht gängigen Vertragsusancen entspricht (ua. Vereinbarungen für den Fall einer vorzeitigen Vertragsbeendigung fehlen) und die tatsächliche Gestaltung teilweise von der mündlichen Vereinbarung abweicht.

Ein zu niedriges Mietentgelt alleine bedeutet folglich noch nicht, dass damit insgesamt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein nicht marktkonformes Verhalten bzw. keine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt. Auch wenn das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit nicht ausschließlich auf die Angemessenheit des Mietentgeltes gestützt werden darf, wird diesem Aspekt bei der Gewichtung der Gesamtumstände neben andern Faktoren dennoch die größte Bedeutung beizumessen sein.

So erachtet Beiser (SWK, 31/2009, S. 903ff) für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft das Vorhandensein einer marktkonformen Rendite als das entscheidungswesentliche Kriterium und führt dazu folgendes aus:

"Die Fiktion eines marktkonformen Leistungsaustauschs, somit die Fiktion eines fremdüblichen Leistungsentgelts, dient einer sachgerechten (Art. 7 B-VG) Abgabenbemessung im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtung. Eine solche wirtschaftliche sachgerechte Betrachtung ist im Sinne der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen gerechtfertigt.... Das Kriterium der marktkonformen Vermietung trennt Einkunftszielung und -verwendung ebenso systematisch konsistent und sachgerecht wie die unternehmerische Einnahmenerzielung und den Konsum." "Vermieter streben nach marktkonformen Mieten. Eine marktkonforme Vermietung beginnt mit einer marktkonformen Investition. Und ebenso gilt: Eine marktkonforme Rendite aus der Vermietung sichert eine marktkonforme Investition. Jeder Vermieter akzeptiert ausgefallene Sonderwünsche seiner Mieter, soweit sie mit einer marktkonformen Rendite der Investitionskosten entgolten werden."

Zur Angemessenheit des Mietengeltes hat der VwGH im Erkenntnis vom 7. 7. 2011, 2007/15/0255 - mit Verweis auf das Erkenntnis vom 23. 2. 2010, 2007/15/0003 - die von der belangten Behörde vorgenommene Herleitung aus den Investitionskosten mit dem sogenannten umgekehrten Ertragswertverfahren „*als eine mögliche Methode für die Ermittlung jenes Nutzungsentgeltes, das unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre und ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet*“ anerkannt. Keine Bedeutung misst das Höchstgericht dem Umstand bei, ob die Investition in eine Immobilie die wirtschaftlich sinnvollere Maßnahme im Vergleich zu einer anderweitigen Veranlagung (am Kapitalmarkt) darstellt.

Im Erkenntnis vom 25. April 2013, 2010/15/0139 hat der VwGH – ebenfalls mit Verweis auf das Erkenntnis vom 23. 2. 2010, 2007/15/0003 - zum angemessenen Nutzungsentgelt eines von einer GmbH vermieteten luxuriösen Einfamilienhauses neuerlich festgestellt:

„Es ist somit eine Renditeberechnung für einen Betrag in Höhe des Verkehrswertes der Immobilie bzw. des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (samt allfälliger Sanierungskosten) anzustellen, wobei von einem marktüblich agierenden Immobilieninvestor auszugehen ist.“

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

angeboten wurde. Nicht zuletzt spricht (5) auch das Ausmaß einer Divergenz zwischen "vereinbartem Nutzungsentgelt" und "kalkulatorischer Kostenmiete" gegen die Entfaltung marktkonformen Strebens. "

Zur Ansicht der steuerlichen Vertretung, dass ein zu niedriges Entgelt alleine nach der EuGH-Judikatur (EuGH 9. 6. 2011, C-285/10, *Campsa Estaciones del Servicio*) nicht zum Vorsteuerausschluss führen könne, sondern zu niedrige Entgelte aufgrund der Normalwertregelung des § 4 Abs. 9 UStG 1994 (ab 2016 auch für Grundstücksvermietungen) den Normalwerten anzupassen seien, wird festgehalten, dass es sich bei der Normalwertregelung um eine Regelung zur Höhe des Entgeltes handelt.

Grundvoraussetzung für die Anwendbarkeit der Normalwertregelung § 4 Abs. 9 UStG 1994 ist, dass die dem zu niedrigen Entgelt zu Grunde liegende Leistungserbringung überhaupt Ausfluss einer unternehmerischen (wirtschaftlichen) Tätigkeit darstellt und die Lieferung oder Leistung dem Grunde nach als entgeltlich erbracht zu qualifizieren ist (*Schweisgut, Der Normalwert im UStG, SWK 30/2015, 1385; Mayr, Steuerreform 2015, Änderungen im UStG im Überblick, RdW 2015, 456*).

Die schwierige Unterscheidung zwischen entgeltlicher und unentgeltlicher Leistung insbesondere bei besonders günstigen Konditionen, lösen Ruppe/Achatz (Ruppe/Achatz, UStG 4, § 3 Rz 198) folgendermaßen: „*Nicht jede Gegenleistung führt zur Entgeltlichkeit der Leistung; maßgeblich ist vielmehr die Motivation des Leistenden. Ist diese nicht auf Leistungsaustausch, sondern auf Zuwendung der Leistung aus unternehmensfremden Gründen gerichtet, ist eine unentgeltliche Leistung anzunehmen, auch wenn tatsächlich eine Gegenleistung erbracht wird. Der Vorgang ist so zu betrachten, als wäre die Leistung vorerst in die nichtunternehmerische Sphäre überführt und erst dann gegen einen Freundschaftspreis weitergegeben worden(...)*“

Entgelte aus Leistungsbeziehungen zwischen Parteien mit einem qualifizierten (persönlichen und gesellschaftsrechtlichen) Naheverhältnis fallen somit dann nicht unter den Anwendungsbereich der Normalwertregelung, wenn es sich um gesellschaftsrechtlich motivierte Zuwendungen, somit Leistungen für Zwecke außerhalb des Unternehmens handelt.

Dies deckt sich auch mit den Ausführungen von *Gurtner/Pichler* (Umsatzsteuerliche Konsequenzen von verdeckten Ausschüttungen, in *Leitner, Handbuch Verdeckte Gewinnausschüttung, 2. Auflage* S. 240). Danach liegt in jenen Fällen, in denen der Leistungsbezug von vornherein zum Zweck der gesellschaftsrechtlich motivierten Weiterleitung an den Gesellschafter erfolgt, kein unternehmerisches Vermögen vor und der Vorsteuerausschluss ergibt sich schon aus § 12 Abs. 1 Z. 1 iVm § 12 Abs. 2 Z. 1 lit a UStG 1994. Entscheidend ist, dass die Leistungen von vornherein ausschließlich für Zwecke des Gesellschafters und nicht für Zwecke des Unternehmens bezogen wurden, was der Fall sein kann, wenn insgesamt ein Liquiditätsvorteil für den Gesellschafter erzielt werden kann. Mangels Zugehörigkeit und Zuordnungswahlrecht der bezogenen Leistungen zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen stellt die anschließende Weiterleitung auch keinen umsatzsteuerlichen Vorgang dar.

Werden von einer Gesellschaft im eigenen Namen Leistungen angeschafft mit dem von vornherein feststehenden ausschließlichen Zweck, diese Leistungen aus gesellschaftsrechtlichen Gründen unmittelbar dem Gesellschafter weiterzugeben mangelt es an dem geforderten objektivem Verhältnis zu einem steuerbaren Umsatz, so dass auch nach unionsrechtlichen Vorgaben kein Vorsteuerabzug für die Gesellschaft besteht (*Gurtner/Pichler, Handbuch Verdeckte Ausschüttung*, S. 241).

Im Erkenntnis vom 19.3.2013, 2009/15/0215 stellt der VwGH zur Nutzungsüberlassung einer GmbH an deren Gesellschafter klar, dass die Versagung des Vorsteuerabzuges bei einem durch eine GmbH an die Gesellschafter vermieteten Gebäude unter Anwendung des Vorsteuerausschlusses gemäß § 12 Abs. 2 Z.2 lit a UStG 1994 zur Voraussetzung hat, dass ertragsteuerlich eine verdeckte Ausschüttung vorliegt und diese Voraussetzung nach ertragsteuerlichen Kriterien nachzuweisen ist. Wird der Vorsteuerausschluss aber auf das Nichtvorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit gestützt, hat eine differenzierte rechtliche Würdigung der körperschaftsteuerlichen und umsatzsteuerlichen Folgen der Nutzungsüberlassung zu erfolgen. Eine Beurteilung allein anhand der ertragsteuerlichen Maßstäbe (Angehörigenjudikatur) wird dazu als nicht ausreichend angesehen. Das Höchstgericht verweist hinsichtlich der Prüfung der wirtschaftlichen Tätigkeit auf die Aussagen in der Judikatur vom VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255 (*„Erfolgt die Überlassung der Nutzung nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um den Gesellschafter einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es bereits an einer wirtschaftlichen Tätigkeit und besteht dementsprechend von Vornherein keine Vorsteuerabzugsberechtigung.“*) und verlangt dazu eine umfassende vergleichende Betrachtung jener Umstände unter denen eine Tätigkeit üblicherweise ausgeübt wird mit den im jeweils zu beurteilenden Einzelfall gegebenen Gesamtumständen.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 1. 9. 2015 (ZI 2012/15/0105) zum Normenverständnis von Art. 4 Abs. 1 und 2 Sechste Richtlinie (= Art. 9 Abs. 1 Unterabsätze 1 und 2 MwstSystRL) und deren Umsetzung in § 2 Abs. 1 UStG 1994 neuerlich ausgesprochen, dass diese auf eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen abstellen und ausgeführt: „*Erfolgt die Überlassung der Nutzung des Wohnhauses an den Gesellschafter und Geschäftsführer nicht deshalb, um eine Gegenleistung zu erzielen, sondern nur, um dem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden (Ausschüttung aus einer Gesellschaft), so fehlt es insoweit an einer solchen wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 16. Mai 2007, 2005/14/0083, VwSlg 8229/F, vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, VwSlg 8654/F, vom 19. Oktober 2011, 2008/13/0046, VwSlg 8671/F, und vom 19. März 2013, 2009/15/0215, ebenso Ruppe/Achatz, UStG4, § 12 Tz 174)....“ Vor dem Hintergrund, dass die belangte Behörde zur Überzeugung gelangte, dass das in Rede stehende Fertigteilhaus *causa societatis* überlassen wurde, weil die bis dahin angemessene "Gesamtausstattung" des Gesellschaftergesäftsführers durch den Vorteil aus der unentgeltlichen Nutzung des Hauses überschritten wurde, stehen die Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes und den laufenden Kosten von vornherein nicht zu. Anderes könne nur gelten, wenn sich im fortgesetzten Verfahren*

erweisen sollte, dass der Vorteil aus der Nutzung des Hauses - wie in der Gegenschrift der Mitbeteiligten behauptet - zu keiner unangemessenen "Gesamtausstattung" geführt hat.“

Das Höchstgericht zitiert sowohl § 12 Abs. 1 Z. 1 iVm § 12 Abs. 2 Z.1 lit a UStG 1994 als auch § 12 Abs. 2 Z.2 lit a UStG 1994, geht aber konkret nicht darauf ein, auf welche der beiden Bestimmungen sich der durch eine Überschreitung der Gesamtausstattung ergebende Vorsteuerausschluss letztlich gründet.

Mit der Aussage, wonach ein rein zur Vorteilszuwendung („*causa societas*“) überlassenes Gebäude von vornherein zu einer Versagung der Vorsteuerabzugsmöglichkeit führe, geht der VwGH aber offensichtlich davon aus, dass nicht nur die laufende Überlassung, sondern bereits der Erwerb - unabhängig davon ob es sich um ein luxuriöses Gebäude handelt – als gesellschaftsrechtlich veranlasst anzusehen ist (in diesem Sinne *Tratlehner, Kein Vorsteuerabzug bei rein gesellschaftsrechtlicher Überlassung eines Gebäudes, BFGjournal 2015, 428*).

Im Ergebnis bedeutet dies, dass selbst bei einer Zuordnung des Gebäudes zum Betriebsvermögen die Überlassung des Gebäudes umsatzsteuerlich eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit darstellen und damit verbunden keine Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen zur Folge haben kann. Der Vorsteuerausschluss ergibt sich dabei aus § 12 Abs. 1 Z. 1 iVm § 12 Abs. 2 Z.1 lit a UStG 1994.

Zusammenfassend bleibt daher festzuhalten, dass sowohl bei Überlassung einer repräsentativen, auf die individuellen Bedürfnisse des Nutzers zugeschnittenen Immobilie als auch einer jederzeit einsetzbaren Durchschnittsimmobilie durch eine Körperschaft (Stiftung) an deren Gesellschafter (Stifter/Begünstigten) oder diesen nahestehenden Personen kein Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten und laufenden mit der Nutzungsüberlassung anfallenden Kosten zusteht (und die Entgelte nicht umsatzsteuerbar sind), wenn es sich dabei um eine bloße (mit Vorteilsabsicht verbundene) Gebrauchsüberlassung und somit um eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit handelt (Vorsteuerausschluss nach § 12 Abs. 1 Z. 1 iVm § 12 Abs. 2 Z.1 lit a UStG 1994). Dies ist nach dem VwGH 7. 7. 2011, 2007/15/0255 nach dem Gesamtbild der Verhältnisse mit den vom EuGH vorgegebenen Kriterien in der Rs. Enkler im Wege einer vergleichenden Betrachtung zwischen den gegebenen Umständen und den für die Tätigkeit marktüblichen Usancen zu beurteilen und darf nicht ausschließlich darauf gestützt werden, dass das Mietentgelt niedriger ist als eine renditenorientierte Marktmiete.

Es kommt ein Vorsteuerausschluss aber auch dann in Betracht, wenn die Nutzungsüberlassung und der Erwerbsvorgang auf eine Vorteilszuwendung an den Gesellschafter/Stiftung abzielt und nach ertragsteuerlichen Kriterien als verdeckte Ausschüttung (bei Stiftungen eine verdeckte Zuwendung) im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG anzusehen ist (Vorsteuerausschluss nach § 12 Abs. 2 Z.2 lit a UStG 1994). Das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung ist anhand eines Fremdvergleiches mit den von der Rechtsprechung für Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu messen (VwGH 17. 12. 1996, 95/14/0074). Eine Vereinbarung wird danach

dann eine verdeckte Ausschüttung darstellen, wenn diese nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck kommt, keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und zwischen Fremden nicht unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Dabei wird der Angemessenheit des Entgeltes entscheidende Bedeutung zukommen. Dies wird insbesondere bei repräsentativen, speziell nach den Vorgaben/Bedürfnissen des nahestehenden Nutzers errichteten Immobilien mit hohen Investitionskosten, für die sich am Markt keine angemessenen Renditen erzielen lassen von Relevanz sein.

Sowohl das Vorliegen einer bloßen Gebrauchsüberlassung als auch das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung/Zuwendung stellen im Wege der Beweiswürdigung festzustellende Umstände auf Tatsachenebene dar.

1. 2. Liebhaberei:

Liegen die Voraussetzungen für eine wirtschaftliche Tätigkeit vor, weil mit der Anschaffung/Errichtung/Nutzungsüberlassung nach dem Gesamtbild der Umstände ein marktkonformes Verhalten an den Tag gelegt wurde, kann sich ein Vorsteuerausschluss aus Errichtungskosten und laufenden Aufwendungen für ein zu privaten Wohnzwecken vermietetes Gebäude sowie die Nichtsteuerpflicht der daraus vereinnahmten Entgelte aber auch daraus ergeben, wenn die Vermietung des Objektes **Liebhaberei** im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung BGBI. Nr. 33/1993 idF BGBI. II Nr. 358/1997 (kurz LVO) darstellt (zur Liebhabereibeurteilung siehe Punkt 3).

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 30. 4. 2015, Ra 2014/15/0015) hat erst jüngst seine Rechtsansicht (VwGH 16. 2. 2006, 2004/14/0082) bestätigt, dass die umsatzsteuerliche Regelung bei einer verlustträchtigen Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum (sogenannte kleine Vermietung iSd § 1 Abs. 2 iVm § 6 LVO und § 2 Abs. 5 Z 2 iVm § 28 Abs. 5 Z 4 UStG) in den unionsrechtlichen Vorgaben (Art 13 B Buchstabe b der 6. RL bzw. Art. 135 MwStSyst-RL) Deckung findet und demnach als Steuerbefreiung unter Vorsteuerausschluss zu verstehen ist. Nach dem Höchstgericht liegt somit zwar eine steuerbare, aber eine zwingend unecht steuerfreie unternehmerische Tätigkeit vor.

2. Körperschaftsteuer

Nach § 13 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 ist bei Privatstiftungen bei Offenlegung der Stiftungsurkunden § 7 Abs. 3 KStG für die Einkommensermittlung nicht anzuwenden. Damit kann eine Privatstiftung im Gegensatz zu einer Kapitalgesellschaft (bei der alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen und durch Gewinnermittlung nach § 5 EStG zu ermitteln sind) alle in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten (außer solche die ein Handeln einer natürlichen Person erfordern) haben. Die Ermittlung richtet sich nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes und gegebenenfalls den in den § 13 Abs. 1 bis 4 KStG 1988 enthaltenen Sonderbestimmungen.

Stiftungen unterscheiden sich von Kapitalgesellschaften dadurch, dass diese eigentümerlos, aber dennoch dem Willen des Stifters in einer mehr oder weniger ausgeprägten Form unterworfen sind. Wegen ihrer Doppelnatur wurden sie abgabenrechtlich soweit sie „typisierend betrachtet einer Kapitalgesellschaft vergleichbar ist“ und betriebliche Einkünfte erzielen in das geltende Besteuerungssystem für personenbezogene Körperschaften einbezogen und „soweit sie “typisierend betrachtet die Persönlichkeitsstruktur des Stifters übernimmt“ in das Besteuerungssystem natürlicher Personen eingebettet.

Vermögensgegenstände wie Finanzanlagen, Immobilien stellen aufgrund der steuerlichen Gleichstellung mit natürlichen Personen bei einer Stiftung „Privatvermögen“ (außerbetriebliches Vermögen) dar. Auf Ebene der Stiftung ist für Zwecke der Einkommensermittlung zu würdigen, ob mit daraus lukrierten Einnahmen ertragsteuerlich relevante Einkünfte erzielt werden (*König, RdW 2002, 311ff*).

Zuwendungen stellen unentgeltliche Leistungen dar, die nach § 8 Abs. 2 und 3 KStG 1988 aus Sicht der Stiftung steuerneutral zu behandeln sind. Dies gilt unabhängig davon ob die Zuwendung offen oder verdeckt erfolgt oder ob die Zuwendung bei der Privatstiftung Einkommensverwendung (einkünfteschmälernd) ist oder aus der Substanz erfolgt bzw. ob sie im Stiftungszweck Deckung findet oder nicht.

Ob es sich bei der Nutzungsüberlassung einer Immobilie um eine unentgeltliche Leistung (Zuwendung) handelt stellt eine anhand des Fremdvergleiches festzustellende Tatfrage dar. Der durch Würdigung von Beweisanzeichen anzustellende Fremdvergleich ermöglicht den Schluss, aus welchen Gründen ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaften und Gesellschaftern (gegenständlich Stiftung und Stifter) oder dessen Angehörigen stattgefunden hat (BFH 21. 10. 2014, VIII R 32/12).

Nach den Erläut RV 1132 BlgNr. 18 GP 17 sollen die Vorschriften des § 8 Abs. 2 über die Einkommensverwendung auch für Privatstiftungen anzuwenden sein und im Hinblick auf die Nahebeziehung zwischen Privatstiftung und Stifter/Begünstigten daher auch die Regeln über verdeckte Einkommensverwendung (überhöhte Aufwendungen und Einnahmenverzicht der Privatstiftung zugunsten von Stifter/Begünstigten) soweit anwendbar sein, als das steuerpflichtige Einkommen gemindert wurde.

Nach der herrschenden Lehre (*Raab/Renner in Q/R/S/S/V (Hrsg), KStG 1988, 25. Lieferung § 8 Rz 133 mwN*) und der Judikatur (u.a VwGH 21. 2. 2013, 2009/13/0257) sind die entwickelten Grundsätze für verdeckte Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften auf Zuwendungen von Privatstiftungen übertragbar.

Nach der Judikatur stellen verdeckte Ausschüttungen bei Kapitalgesellschaften Vorteile dar, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihrer Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter gleichen günstigen Bedingungen zustehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung

ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußereren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird anhand eines Fremdvergleiches ermittelt (u.a VwGH 4. 2. 2009, 2008/15/0167 mwN).

Bei Naheverhältnissen, die sich aus gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen ergeben, sind Vereinbarungen an jenen Kriterien zu messen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden (VwGH 17. 12. 1996, 95/14/0074).

Aufgrund des besonderen Besteuerungskonzeptes für Stiftungen ist fraglich wann Einkommensverwendung bei einer Privatstiftung vorliegt.

Die für Kapitalgesellschaften aufgestellten Grundsätze einer verdeckten Ausschüttung als Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 finden bei Privatstiftungen auf Ebene der Stiftung jedenfalls bei verdeckten Zuwendungen aus dem betrieblichen Bereich heraus Anwendung und lösen bei der Stiftung dieselben Rechtsfolgen wie bei einer Kapitalgesellschaft im Falle einer verdeckten Ausschüttung aus dem Betriebsvermögen aus. Da eine Privatstiftung im außerbetrieblichen Bereich in das Besteuerungssystem der natürlichen Personen eingebettet ist, sind für Einkünfte aus diesem Bereich die für natürliche Personen geltenden Besteuerungsgrundsätze anzuwenden. Daher kann es im außerbetrieblichen Bereich auf Stiftungsebene nur bei einer Einkommensschmälerung durch zu Unrecht oder überhöht angesetzte Werbungskosten zu einer entsprechenden Einkommenskorrektur kommen, aber nicht durch den Ansatz von fehlenden oder zu niedrig vereinnahmten Entgelten als Einnahmen (*König, RdW 2002,311ff; Fraberger/Ludwig, ZfS 2005, 30; Wiesner in C/M/G/H, PSG,223; aA Schuchter in Achatz/Kirchmayr, KStG § 13, Rz. 624 mit Verweis auf Doralt, RdW 2002,127* wonach eine konsequente Anwendung des § 8 Abs. 2 KStG 1988 bei zu niedrigen Leistungsentgelten eine Einkommensadjustierung bei der Stiftung im Ausmaß der verdeckten Zuwendung zur Folge haben müsste).

In Fällen in denen der Stifter der Stiftung eine Liegenschaft unentgeltlich überlässt, diese darauf ein Gebäude errichtet und zu einem unangemessenen (auf Einkommensebene nicht anzupassenden) Nutzungsentgelt dem Stifter überlassen wird, wird daher unter Umständen die Voluptareigenschaft eher eintreten (*König/Wiesner, RWZ 2010, 107*).

Die Nichtberücksichtigung von fehlenden Einnahmen bei der Einkommensermittlung der Körperschaft deckt sich auch mit der Rechtsprechung zur sogenannten „Wurzelausschüttung“ von Luxusimmobilien bei Kapitalgesellschaften (VwGH 25. 4. 2013, 2010/15/0139, 20.3.2013, 2009/13/0059, 19. 10. 2011, 2008/13/0046). Den Tatbestand der Wurzelausschüttung und den damit verbundenen Wechsel vom betrieblichen in das außerbetriebliche Vermögen sieht das Höchstgericht dann als erfüllt an, wenn es sich um eine Immobilie mit außergewöhnlichem Erscheinungsbild (auf individuelle Bedürfnisse zugeschnittenes bzw. repräsentatives Objekt) handelt **und** die Nutzungsüberlassung fremdunüblich gestaltet ist (VwGH 26. 3. 2007, 2005/14/0091, 23. 2. 2010, 2007/15/0003, 25. 4. 2013, 2010/15/0139).

Auf Ebene der Kapitalgesellschaft ordnet der VwGH mit dem Wechsel vom betrieblichen ins außerbetriebliche Vermögen als Rechtsfolge an, dass sämtliche in Zusammenhang mit dem außerbetrieblichen Vermögen stehenden Aufwendungen bei der Einkommensermittlung zu eliminieren sind (und nicht - wie bei einer verdeckten Ausschüttungen aus dem Betriebsvermögen – wo die Differenz zwischen dem angemessenen (fremdüblichen) und dem tatsächlichen Entgelt gewinnerhöhend in Ansatz zu bringen ist).

Eine Überlassung von Immobilienvermögen durch eine Stiftung an nahestehende Personen stellt nach der Judikatur (UFS 26. 1. 2011, RV/0650-S/10 mit Verweis auf VwGH 11. 12. 1996, 95/13/0227) dann eine ertragsteuerlich relevante Tätigkeit mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dar, wenn die folgenden Voraussetzungen vorliegen:

- Bei dem der Nutzungsüberlassung zu Grunde liegenden Rechtsverhältnis muss es sich um eine entgeltliche Gebrauchsüberlassung und nicht nur um eine bloße Gebrauchsüberlassung handeln (VwGH 20. 2. 1992, 89/13/0236).
- Die Überlassung muss den Kriterien für Verträgen mit Nahen-Angehörige entsprechen (darf somit keine verdeckte Zuwendung darstellen).
- Bei dem zu beurteilenden Rechtsgeschäft darf es sich steuerlich nicht um einen Missbrauch gemäß § 22 BAO handeln.

Eine ertragsteuerlich relevante Einkunftsquelle kann auch dann nicht vorliegen, wenn die Nutzungsüberlassung nach den einschlägigen rechtlichen Vorgaben der Liebhabereiverordnung BGBI. Nr. 33/1993 idF BGBI. II Nr. 358/1997 Liebhaberei darstellt.

Es ist dabei an Hand des tatsächlich geleisteten Entgelts zu prüfen, ob Einkünfte erzielt werden oder ob Liebhaberei vorliegt (*Marschner, Optimierung der Familienstiftung*³ (2015) S. 243, Rz 850).

Zum Verhältnis Liebhaberei/verdeckte Ausschüttung wird in der Literatur zu Kapitalgesellschaften die Ansicht vertreten, dass die Liebhabereiprüfung der Prüfung ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, vorgelagert ist und erst in einem zweiten Schritt zu untersuchen ist, ob das steuerpflichtige Einkommen durch eine verdeckte Ausschüttung verzerrt ist (*Renner in Q/R/S/S, § 8 Tz 253 und § 7 Tz 87 f*). Liegt Liebhaberei vor, soll § 8 Abs. 2 KStG 1988 mangels steuerbaren Einkommens der Körperschaft auf Ebene der Körperschaft nicht anwendbar sein, Liebhaberei soll aber eine verdeckte Ausschüttung auf Ebene des Gesellschafters nicht ausschließen.

Ist die Tätigkeit einer Körperschaft aber nur deshalb verlustbringend, weil der Anteilsinhaber für an ihn erbrachte Leistungen unangemessen niedrige Entgelte zahlt, soll auf Ebene der Körperschaft dann keine Liebhaberei vorliegen, wenn die Hinzuzählung der von der Körperschaft vorgenommenen verdeckten Ausschüttungen zum Vorliegen einer positiven Einkunftsquelle führt. Erst wenn nach Berücksichtigung der verdeckten Ausschüttung ein Verlust verbleibt, liege Liebhaberei vor (in diesem

Sinn auch *Achaz/Bieber* in Achaz/Kirchmayr, KStG § 7; Rz 50 und Rz 71 mwN). Dies würde aber auf Ebene der Körperschaft eine Gewinnkorrektur im Ausmaß der verdeckten Ausschüttung bedeuten (*Renner* in Q/R/S/S, § 8 Tz 254), für die gleichzeitig der Tatbestand der Einkommensverwendung gemäß § 8 Abs. 2 KStG erfüllt sei. Eine Einnahmenadaptierung auf Körperschaftssteuerebene, steht aber in den Fällen der „Wurzelausschüttung“ (besonders repräsentative Gebäude und fremdunübliche Nutzungsüberlassung) in Widerspruch zur Rechtsprechung des VwGH, der eine Eleminierung aller mit dem außerbetrieblichen Vermögen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen/Erträge verlangt.

Nach der BFH Judikatur (BFH 2. 7. 2008, II R 59/06) ist auch bei Kapitalgesellschaften für das Vorliegen einer Einkunftsquelle zu prüfen, ob die Betätigung bei objektiver Betrachtung nach ihrer Art, ihrer Gestaltung und den gegebenen Ertragsaussichten einen Totalüberschuss erwarten lässt. In diese Kerbe schlägt auch *Blasina* (Blasina, Wirtschaftliches Eigentum und „Ausschüttung an der Wurzel“ in Blasina ua. (Hrsg), Die Bedeutung der BAO im Rechtssystem, Festschrift Tanzer Wien 2014, S. 139), der nicht die subjektiv erwartete Miete eines Investors, sondern ausschließlich die am Markt unter Fremden tatsächlich erzielbare Miete als geeigneten Maßstab für die Fremdüblichkeitsprüfung (bzw. für die Beurteilung ob eine verdeckte Zuwendung vorliegt) erachtet und zum Ergebnis, gelangt dass falls mit der Marktmiete kein Gesamtüberschuss erzielbar ist (weil überhöhte Anschaffungs-, Finanzierungs- und Bewirtschaftungskosten anfallen) dies in der Regel zur Liebhaberei führen wird.

Anzumerken bleibt, dass es für die Zuwendungsbesteuerung beim Vorteilempfänger nicht von Relevanz ist, ob auf Ebene der Körperschaft mangels Entgeltlichkeit (=wegen Zuwendungsabsicht) oder wegen Liebhaberei keine Einkunftsquelle vorliegt, sondern ein dem Begünstigten/Stifter erwachsender Vorteil gemäß § 15 Abs. 2 Z 2 lit. b EStG 1988 stets mit jenem Betrag der Kapitalertragsteuer zu unterziehen ist, den dieser für den erhaltenen Vorteil im Zuwendungszeitpunkt aufwenden hätte müssen bzw. sich erspart hat (*König/Wiesner, RWZ 2010, 108*).

3. Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 LVO

Nach der Judikatur des VwGH (Grundsatzentscheidung VwGH 22. 9. 1987, 86/14/0196, weiters VwGH 27. 8. 1998, 96/13/0041; 26. 5. 1999, 94/13/0036 u.a.) gelten die Grundsätze der Liebhaberei auch für Körperschaften. Ob Liebhaberei vorliegt ist anhand der Liebhabereiverordnung (idF BGBI. II 1993/33 idF BGBI. II 1997/358) zu prüfen.

Die LVO ordnet für die Fälle „typischer Liebhabereitätigkeiten“ iSd § 1 Abs. 2 LVO bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei an, für die vom Abgabepflichtigen der Gegenbeweis für eine ertragsteuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle erbracht werden kann.

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 der Liebhabereiverordnung (LVO), BGBI. 33/1993 idF. BGBI II 358/1997 ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus

der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohnungen mit qualifizierten Nutzungsrechten.

Für die Subsumtion unter § 1 Abs. 2 Z 3 LVO ist der objektive Verwendungszweck der Wirtschaftsgüter entscheidend, weshalb der VwGH unter den Eigenheimbegriff ein aus zwei Wohneinheiten bestehendes Haus, das sich insgesamt für die Nutzung im Rahmen der Familie eignet und bewohnt wird, subsumiert (VwGH 23. 9. 2010, 2006/15/0318). Grundsätzlich ist jede wirtschaftliche Einheit gesondert zu betrachten. Für die Beurteilung einer Gesamteinheit kommt es auf die verkehrsübliche Nutzung an, weshalb auch ein Büro in einem Einfamilienhaus unter § 1 Abs. 2 LVO fällt und keine „große Vermietung“ darstellt (VwGH 19. 4. 2007, 2006/15/0055). Vier Einheiten im Wohnungseigentum bilden eine gemeinsame Beurteilungseinheit und stellen eine „kleine Vermietung“ dar (UFS 8. 7. 2011, RV/0225-F/10).

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 LVO Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem „absehbaren“ Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung solange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Nach der Judikatur (VwGH 31. 5. 2006, 2001/13/0171) beginnt der Beobachtungszeitraum mit dem Anfallen von Aufwendungen, dies bedeutet dass Zeiträume ab erstmaligem Anfall von Aufwendungen miteinzubeziehen sind und sich bei einer späteren Einnahmenerzielung der absehbare Zeitraum um höchstens drei Jahre verlängert.

Ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, ist eine Tatfrage, welche das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung zu beurteilen hat (vgl. VwGH 23.09.2010, 2006/15/0318, VwGH 28.02.2012, 2009/15/0192, VwGH 19.03.2013, 2010/15/0106).

Beweispflichtig dafür, dass bei einer Betätigung iSd § 1 Abs. 2 LVO die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt, ist der Abgabepflichtige. Diesem obliegt es, die begründete Wahrscheinlichkeit der Erzielung des positiven Gesamtergebnisses innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO nachvollziehbar auf Grund konkreter und mit der wirtschaftlichen Realität einschließlich der bisherigen Erfahrungen übereinstimmenden Bewirtschaftungsdaten darzustellen (VwGH 27.04.2011, 2008/13/0162, VwGH 24.05.2012, 2009/15/0075).

Die Ertragsprognose muss mit all ihren Sachverhaltsannahmen ausreichend gesichert sein, weil sonst die Liebhabereivermutung nicht widerlegt werden kann (VwGH 24. 5. 2012, 2009/15/0075). Sie knüpft an tatsächliche Verhältnisse an und hat

für abgelaufene Zeiträume seit Beginn der Tätigkeit (Anschaffung der Liegenschaft) die tatsächlich angefallenen und für die restlichen Jahre im absehbaren Zeitraum die realistisch erwartbaren Einnahmen und Aufwendungen anzusetzen und typische Risiken miteinzubeziehen (VwGH 31. 5. 2006, 2001/13/0171). Zu den zu berücksichtigenden Risiken zählen neben den künftigen Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen (VwGH 31. 5. 2006, 2001/13/0171) auch Mietausfallsrisiken. Werden zukünftige Reparatur- und Sanierungsmaßnahmen nicht in gehörigem Umfang miteinbezogen, liegt keine realistische Prognose vor (BFG 9. 9. 2014, RV/1100371/2011). Zur Höhe der mittels Schätzung anzusetzenden Instandhaltungskosten und Leerstehungsrisiken hat der VwGH (VwGH 19. 4. 2007, 2006/15/0055) eine prinzipielle Orientierung an den in der Literatur zum Liegenschaftsbewertungsgesetz empfohlenen Sätzen für zulässig erachtet, wobei sich noch Bandbreiten in den jeweiligen Prozentsätzen ergeben können. Im angeführten Erkenntnis hat er bei einem Neubauobjekt und einer Verpflichtung des Mieters die Erhaltungskosten zu tragen, eine Reduzierung des empfohlenen Instandhaltungssatzes auf 0,2 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für einen Beobachtungszeitraum von 20 Jahren als angemessen erachtet und ein von der belangten Behörde mit 4 % des Jahresrohertrages angesetztes Leerstehungsrisiko ebenfalls nicht beanstandet (VwGH 19. 4. 2007, 2006/15/0055, dazu Renner, SWK 2013, 818).

Das BFG hat im Erkenntnis vom 27. 11. 2015, RV/3100417/2010 eine Prognose zur Vermietung eines Reihenhauses mit Ansatz der tatsächlich erzielten Mieteinnahmen (jährlich mit 2 % indexiert), der Abschreibung, den bisher angefallenen sonstigen Werbungskosten, fallenden Finanzierungskosten, von Instandhaltungskosten, die laut Mietvertrag vom Mieter zu tragen sind in ansteigender Höhe mit 0,2 % bis 0,45 % der Afa-Bemessungsgrundlage sowie von geschätzten allgemeinen Werbungskosten des Vermieters (einer natürlichen Person) mit 5 % der jährlichen Einnahmen und eines Mietausfallrisikos von 5 % der jährlichen Mieteinnahmen als realitätsnah qualifiziert.

E. Erwägungen auf den gegenständlichen Fall

E. 1. Umsatzsteuer - Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit

Auf Sachverhaltsebene steht fest, dass die Stiftung als reine Beteiligungsholding fungiert und in Immobilien (ab 2007 Gebäude 1 rund 2,8 Mio € und im Jahr 2012 Eigentumswohnung K-Straße rund 0,2 Mio €) investiert hat.

Außer Streit steht, dass die ab dem Jahr 2012 durchgeführte Vermietung der Wohnung K-Straße an einen Fremden eine wirtschaftliche Tätigkeit und - in Anbetracht der von Beginn an erzielten Überschüsse - auch keine Liebhaberei somit eine körperschaftsteuerlich relevante Einkunftsquelle darstellt.

Strittig ist ob die Errichtung und Überlassung des Objektes 1 eine auf Einnahmenerzielung gerichtete Tätigkeit darstellt oder es sich dabei um eine bloße Gebrauchsüberlassung mit Vorteilszuwendungsabsicht an den Stifter bzw. diesem nahestehenden Personen handelt.

Ob es sich bei den gegenständlichen Nutzungsüberlassungen um eine unternehmerische/wirtschaftliche Tätigkeit handelt, ist nach der unter Punkt D. angeführten Rechtsprechung mit einem Vergleich der Umstände, unter denen der Gegenstand tatsächlich genutzt wird, mit jenen Umständen, unter denen die in Rede stehende wirtschaftliche Tätigkeit (Nutzungsüberlassung) gewöhnlich ausgeübt wird, festzustellen.

Anhand der tatsächlichen Verhältnisse ist zu beurteilen, ob die Tätigkeit innerhalb der Bandbreite der dafür bestehenden üblichen Regeln ausgeübt wird und den Anforderungen für ein planvoll angelegtes Wirtschaften entspricht oder von privat motivierten Kriterien überlagert wird.

Eine Betätigung wird dann als planvoll angelegtes Wirtschaften anzusehen sein, wenn diese in der Absicht erfolgt in einem konkurrierenden Umfeld Einnahmen in Orientierung am Marktüblichen zu erzielen. Ergibt der Vergleich, dass subjektiv motivierte Aspekte gegenüber den leistungsbestimmenden Faktoren im Vordergrund stehen, wird dies gegen einen entgeltlichen Leistungsaustausch und für eine gesellschaftsrechtlich motivierte Zuwendung an die der Stiftung nahestehenden Personen sprechen.

Vermögensverschiebungen von einer Körperschaft (Stiftung) an den Stifter/Begünstigten (und/oder diesem zurechenbaren Personen/Gesellschaften) die in der Stellung als Stifter wurzeln und die für die Stiftung handelnden Personen anderen Personen, die nicht ihre Stifter/Begünstigten sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würden, stellen wie Vorteilsgewährungen von Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter *causa societas* veranlasste Zuwendungen dar.

Für einen Rückschluss auf das tatsächlich Bezweckte ist bei der anzustellenden vergleichenden Betrachtung nicht (bloß) auf die Überlassung des Objektes prägenden Vereinbarungen (Mietverträge) abzustellen, sondern es ist mit einer gebotenen ex-ante Betrachtung anhand des tatsächlichen Ablaufes der Geschehnisse - beginnend von der Investitionsentscheidung über die Errichtungsphase bis zur Nutzungsübernahme und Nutzungsüberlassung – festzustellen, ob das an den Tag gelegte Verhalten der für die Stiftung handelnden Personen als marktkonform anzusehen ist. Folglich ist schon in der Investitions(entscheidungs)phase abzuwagen, ob ein als Vergleichsmaßstab heranzuziehender am Markt agierender (konkurrierender) Investor/Vermieter unter Bedachtnahme auf die Marktähnlichkeit eines Objektes (und den sich daraus ableitenden langfristigen Ertragserwartungen) eine Investition in der gegebenen Art und Höhe getätigt hätte. Dabei kommt der Gebarung durch die für die Stiftung handelnden Personen große Bedeutung zu (UFS 29. 1. 2013, RV/0822-L/07; Pröll, *Angemessenheits- bzw. Marktkonformitätsprüfung bei Luxusimmobilien, BFGjournal 2015, 259*).

Gegenständlich erfolgt die tatsächliche Nutzung der von der Stiftung angeschafften Immobilie durch den mit weitreichenden Rechten ausgestatteten Erststifter, wobei dem Stifter die Nutzungsrechte vertraglich nicht unmittelbar von der Stiftung, sondern mittelbar über Verträge mit Tochtergesellschaften eingeräumt wurden.

Auch wenn für Rechtsbeziehungen zwischen der Stiftung und den nahestehenden Tochtergesellschaften (juristischen Personen) grundsätzlich das Trennungsprinzip gilt, kann nach der in § 21 BAO verankerten gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ein schuldrechtlich zwischen der Stiftung und den Gesellschaften begründeter Rechtsakt umgedeutet werden und der betreffende Vorgang bereits an seiner Wurzel als Vorteilszuwendung an den Stifter anzusehen sein.

Maßgeblich sind daher nicht die vertraglichen Gestaltungen, sondern ob aufgrund gesellschaftsrechtlich bedingter Einflussmöglichkeiten und ein Zusammenwirken nahestehender Personen eine Vorteilsgewährung zu Lasten des Einkommens und/oder des Vermögens der Stiftung an den Stifter erfolgt.

Unstrittig ist die sich aus den Stiftungsurkunden ergebende Nahebeziehung zwischen dem Stifter und der Stiftung. Mit der unmittelbaren und mittelbaren Gesellschafterstellung der Stiftung besteht auch zwischen der Stiftung und den Beteiligungsgesellschaften U. und H. (als Tochter- und Enkelgesellschaft) eine gesellschaftsrechtliche Nahebeziehung. Der mangels Stiftungsbeirat mit weitreichenden Befugnissen ausgestattete Stifter bestimmt nicht nur die Bestellung der Vorstandsmitglieder, sondern ist selbst Mitglied (Vorsitzender) des Stiftungsvorstandes. Als Alleingeschäftsführer (und unmittelbar beteiligter Gesellschafter) der U. nimmt dieser die Gesellschafterrechte aus dem 50 % Anteil an H. wahr, bei der er darüber hinaus noch selbst Geschäftsführer ist.

Damit besteht nicht nur wegen der beteiligungsmäßigen Verknüpfung eine qualifizierte Nahebeziehung zwischen Stifter, Stiftung und den beiden Gesellschaften, sondern in Anbetracht der kollusiven Geschäftsführungs- und Vertretungsfunktionen des Stifters bei allen beteiligten Körperschaften auch ein Einfluss auf die Geschäftsgebarung der in die Vertragsgestaltung involvierten Gesellschaften.

Unstrittig ist das Vorliegen eines beherrschenden Einflusses des Stifters auf die Geschäftsgebarung der U., bei der dieser nicht nur unmittelbar beteiligter Zweitgesellschafter ist, sondern insbesondere als alleiniger Geschäftsführer ohne weitere Einflussnahme Rechte und Pflichten für die Gesellschaft begründen kann. Zur Beweiswürdigung und zum wahren wirtschaftlichen Gehalt der behaupteten Nutzungsüberlassung des Bürotraktes an die U. wird auf die Ausführungen unter C. verwiesen.

Was die vertragliche Nutzungsüberlassung an die Enkelgesellschaft H. betrifft, sind im Gegensatz zur U. zwar nicht uneingeschränkt Einflussmöglichkeiten des Stifters als (mittelbarer) Gesellschafter und Geschäftsführer gegeben. Der Umstand, dass der Zweitgeschäftsführer Begünstigter der Stiftung ist, bedeutet aber, dass zwischen dem Stifter und dem Vertreter des ausländischen Gesellschafters eine persönliche Nahebeziehung vorliegen muss (da laut Stiftungsurkunde nur Familienmitglieder, sonstige nahestehende Personen und gemeinnützige Organisationen in Betracht kommen).

Angegeben wird, dass von der H. beiden Geschäftsführern gleichwertige Wohnungen als Sachbezug zur Verfügung gestellt werden und mit der Anmietung der Wohnung im Objekt 1 die Dienstwohnung in der Haushälfte am Stw ersetzt werden sollte.

Dazu ist festzuhalten, dass ein schriftlicher Geschäftsführungsvertrag mit dem Stifter nicht vorliegt und sich weder aus dem Verweis auf kollektivvertragliche Regelungen noch aus den vorgelegten Gesellschafterbeschlüssen Anhaltspunkte zu den eingeräumten Geschäftsführerbezugsansprüchen gewinnen lassen, insbesondere dazu ob ein klagbarer Rechtsanspruch auf Einräumung einer Dienstwohnung besteht und welchen Anforderungen (Größe, Lage, Ausstattung) diese zu entsprechen hat.

Abgesehen davon, dass die Wohnungen Stw und 1 schon hinsichtlich Nutzflächen und Ausstattung erheblich abweichen, stehen ab Juni 2011 monatlichen Miet- und Betriebskosten für das dem Zweitgeschäftsführer C zur Verfügung gestellte Objekt Stw in Höhe von rund € 1.940,00 netto p.m. Kosten für das W. N. zur Verfügung gestellte Objekt 1 in Höhe von rund € 3.600,00 netto p.m. gegenüber. Die daraus abgeleiteten Sachbezugswerte waren mit € 2.967,38 p. m. für W. N. um 85 % höher als für den zweiten Geschäftsführer mit € 1.599,75 p.m.

Dass der Zweitgesellschafter mit der Zustimmung zum Mietvertragsabschluss 1 im Jahr 2012 wesentlich höhere Mietaufwendungen (die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Gehaltsaufwendungen darstellen) für die Dienstwohnung von W. N. in Kauf nimmt als für die Anmietung der Wohnung des Zweitgeschäftsführers am Stw kann nur Hintergründe haben, die in der Gesellschaftersphäre wurzeln. Dafür spricht insbesondere der Umstand, dass der bevorteilte Stifter/Erstgesellschafter dem Vertreter/Repräsentanten des Zweitgesellschafters (Zweitgeschäftsführer) Begünstigtenstellung bei der Stiftung eingeräumt hat und Ausgleiche über Stiftungszuwendungen möglich sind.

Die steuerliche Vertretung vertritt die Ansicht, dass die Nutzungsvereinbarung zwischen der Stiftung und der Enkelgesellschaft H. deshalb als fremdübliche Leistungsbeziehung zu werten sei, weil eine wirtschaftliche Abhängigkeit vom Zweitgesellschafter bestehe und damit der im Steuerrecht geforderte natürliche Interessensgegensatz zwischen Stiftung und H. zwangsläufig vorliege.

Der natürliche zwischen Fremden bestehende Interessensgegensatz besteht bei einer Leistungsbeziehung wie der gegenständlichen darin, dass ein (fremder) Vermieter das Objekt zu den für ihn best möglichen Konditionen vermieten würde und für die Investitionskosten für das nach den Vorstellungen des Mieters errichtete Objekt ein den Kosten angemessenes (renditenorientiertes) Nutzungsentgelt fordern würde, während ein dem Vermieter nicht nahestehender Mieter bestrebt sein wird das Objekt zu möglichst günstigen Bedingungen zu nutzen.

Im gegenständlichen Fall war mit der Zustimmung des Zweitgesellschafters zum Abschluss eines Mietvertrages auf Gesellschafterebene die gleichzeitige Weitergabe des der Gesellschaft vertraglich von der Stiftung eingeräumten Nutzungsrechtes an den Wohnräumen des Objektes 1 an den Erststifter in seiner Funktion als Geschäftsführer

akkordiert. Aus Sicht der H. stellen damit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Kosten (Mieten und Betriebskosten) für das Objekt Gehaltsaufwendungen für W. N. dar, die der Zweitgesellschafter mit der vorgegebenen Kostenbegrenzung nach oben begrenzt hat, um eigene Vermögensnachteile aus einer überhöhten Mietenverrechnung zu vermeiden.

Ein Interesse der vermietenden Stiftung an einer fremdüblich gestalteten Nutzungsüberlassung (insbesondere an einer angemessenen hohen Miete) wird dann in den Hintergrund treten, wenn mit einer auf Gesellschafterebene abgestimmten Weitergabe eines zu günstigen Bedingungen erlangten Nutzungsrechtes an den der Stiftung nahestehenden Stifter (in der Funktion als Geschäftsführer) gewährleistet ist, dass ein dadurch auf Stiftungsebene entstandener Vermögensnachteil im Wege einer von der Stiftung vertraglich über die U. und H. durchgeschleusten Zuwendung letztlich dem (Stifter) zugeleitet wird.

Dieser aus Sicht der H. einseitig dem Erstgesellschafter gewährten Vorteilszuwendung steht die wirtschaftliche Abhängigkeit vom Zweitgesellschafter ZZZ nach Ansicht des Gerichtes deshalb nicht entgegen, weil daraus weder der H. noch dem Zweitgesellschafter, sondern der Stiftung, Vermögensnachteile erwachsen.

Eine Gewinnchance aus einer Fremdverwertung des günstig eingeräumten Nutzungsrechtes kommt mit der vertraglich bedungenen ausschließlichen Verwendung als Dienstnehmerwohnung und eines Einspruchsrechtes der Stiftung bei Verwendung für einen anderen Dienstnehmer nicht in Betracht. Weiters ist eine Nutzung durch den Stifter auch damit abgesichert, dass der Stiftung ein jederzeitiges Kündigungsrecht zukommt.

Das Gericht gelangt damit zum Ergebnis, dass ein natürlicher Interessensgegensatz bei der konkret zu würdigenden Leistungsbeziehung (Nutzungsüberlassung der Wohnräume von der Stiftung zum Zwecke der Überlassung an den Stifter) deshalb nicht vorliegt, weil mit der Weitergabe des Nutzungsrechtes an den Stifter gewährleistet ist, dass ein aus der Nutzungsvereinbarung von der Stiftung erlangter Vorteil ohne Nachteile für den Zweitgesellschafter dem Stifter zu Gute kommt.

Prüfung des marktkonformen Verhaltens der Stiftung:

Entscheidungserheblich ist, ob **die Stiftung** mit der Anschaffung/Herstellung der gegenständlichen nach den Vorgaben des Stifters errichteten Immobilie und der gegenständlichen Nutzungsüberlassung an den Stifter über nahestehende Gesellschaften nach **dem Gesamtbild der Verhältnisse ein marktkonformes Streben nach Einnahmen** an den Tag gelegt hat.

Dabei sind folgende Faktoren von Bedeutung:

- a) Gegenstand der Nutzungsüberlassung (Luxusimmobilie oder herkömmliche Immobilie)
- b) Marktgängigkeit der Immobilie (Lage, Größe, Ausstattung)
- c) Verhalten der verantwortlichen Organe bei der Investitionsentscheidung und in der Investitionsphase
- d) (vertraglich und tatsächliche) Gestaltung der Nutzungsüberlassung

Ad a) Handelt es sich beim Gegenstand der Vermietung/Überlassung um eine nach den Wünschen und Vorstellungen des der Stiftung nahestehenden Mieters angeschaffte/ errichtete Wohnimmobilie und ist diese nach dem äußeren Erscheinungsbild und in Anbetracht des investierten Kapitals als überdurchschnittlich teure (Luxus)immobilie anzusehen?

Wie unter Punkt C ausgeführt, erachtet das Gericht die erstmals im Zuge der gerichtlichen Ermittlungen vorgebrachte Argumentation, dass das Objekt nicht auf Wünsche des Erststifters, sondern auf die Marktanforderungen für hochwertig ausgestattete Managerwohnungen abgestellt sei, als nicht erwiesen. Die Errichtung erfolgte nach den Wünschen und Vorstellungen des künftigen Nutzers, nachdem der Stiftungsvorstand die Projektverantwortung dem Erststifter übertragen hat, dieser Kontaktperson für die Architekten, die Projektgesellschaft und Baubehörde war und nach eigenen Angaben die Letztentscheidungen bezüglich Architektur, Raumanordnung, Flächen, Ausgestaltung, Materialauswahl getroffen hat.

Eine konkrete Definition für den Begriff „Luxusimmobilie“ wurde von der Rechtsprechung bisher nicht entwickelt. Eine solche wird dann vorliegen, wenn Flächen, Raumangebot und Ausstattung, Zubehör, Außenanlagen weit über jene Anforderungen hinausgehen, die an Wohnbedürfnisse vom Durchschnitt der Bevölkerung gestellt werden.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich mit der modernen architektonischen Gestaltung, einem Nutzflächenmaß von rund 600 m² (Wohnbereich inklusive Terrassen und Kellernutzräume mit annähernd 430 m², Bürobereich mit 130 m² und Garagen von mehr als 50 m²), den großzügigen Außenanlagen, dem Wellnessbereich mit Gesellschaftsräumen im Keller und den individuell anfertigten hochwertigen Innenausstattungen (inklusive Lift) zweifellos um eine Immobilie die gehobenen Wohnbedürfnissen Rechnung trägt.

Der **Charakter einer „Luxusimmobilie“** bzw. die Exklusivität der gegenständlichen Immobilie ergibt sich aber insbesondere aus den hohen Investitionskosten im Ausmaß von 2,67 Mio €.

Laut dem Bericht „Wohnbautätigkeit 2002“ Bewilligungen und Fertigstellungen Wohnbaukosten 2001 der Statistik Austria ([www.statistik Austria.at](http://www.statistik.at)) betragen die Wohnbaukosten für Wohngebäude von sonstigen juristischen Personen mit einer oder zwei Wohnungen im Jahr 2001 für Oberösterreich € 1.420,00/m² (Seite 148 des Berichtes). Nach Indexanpassung mit dem Baupreisindex (laut *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung 6* (2010), S. 69) errechnen sich für das Fertigstellungsjahr 2011 unter Zugrundelegung der im Nutzwertgutachten gewichteten Nutzflächen (ohne Garten) durchschnittliche Baukosten in folgender Höhe:

Baupreisindex 2000 – Basisjahr 2000 (Index 100) -> Wohnbauberichtsjahr 2001 Index 101,1 -> Baupreisindex Jahr 2011 132,1

Valorisierte Baukosten 2011: € 1.420,00/101,1 * 132,1 = € 1.855,00 * 482 (gewichtete Nutzfläche laut Nutzwertgutachten 565 abzüglich Garten 83) = € 894.000,00

Den laut Wohnbaustatistik durchschnittlichen Errichtungskosten stehen im gegenständlichen Fall tatsächlich aufgewendete Errichtungskosten für die Baulichkeiten (inklusive) Außenanlagen von € 2.451.533,80 gegenüber.

Auch wenn diese Kosten zu einem Teil durch behördliche Auflagen verursacht sein mögen, sind diese selbst bei Berücksichtigung von (wertlosen) Bauaufwendungen in der von der Bf. angegebenen Größenordnung von € 570.000,00 mit € 1.881.000,00 doppelt so hoch wie die statistisch ermittelten durchschnittlichen Errichtungskosten.

b) *Gibt es für die Immobilie aufgrund der besonderen Lage, Größe, Architektur, Ausstattung und den dafür aufgewendeten Investitionskosten einen entsprechenden Markt?*

Wenn ja, wie hoch ist das am Markt erzielbare Nutzungsentgelt?

Kann mit der Marktmiete eine angemessene Rendite des eingesetzten Kapitals erzielt werden?

Die im Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer veröffentlichten Mietenpreise sind bei Luxusobjekten mit außergewöhnlichen Nutzflächen und einer repräsentativen Ausstattung als Maßstab für die Angemessenheitsprüfung der Marktmiete nicht geeignet (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255).

In welcher Höhe sich Mieten für eine besonders hochwertig ausgestattete Immobilie (mit Investitionskosten von 2,45 Mio €) in attraktiver Lage auf dem von Angebot und Nachfrage bestimmten Markt erzielen lassen, lässt sich mangels repräsentativer Daten über die Vermietung von vergleichbaren Objekten im Raum Ort nicht feststellen.

Von der Bf. wird vorgebracht, dass es sich trotz der hohen Investitionskosten um eine jederzeit am Markt vermietbare Immobilie handle, weil insbesondere in Ort ein Bedarf an hochwertig ausgestatteten Managerwohnungen bestehe.

In einem im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegten, mit 29. Jänner 2016 an die steuerliche Vertretung adressierten Schreiben eines Immobilienmaklers ist ausgeführt, dass ein „Bedarf“ für derartige Objekte in Ort zu „üblichen“ Bedingungen gesehen werde, eine Vermietung aber nicht alltäglich möglich wäre und mit erhöhten Leerstandzeiten zu rechnen sei.

Diesem Schreiben sind weder ausreichend konkrete Anhaltspunkte zur tatsächlichen Anzahl derartiger Vertragsabschlüsse mit Konzernen noch Hinweise zu den Ausstattungserfordernissen und zu den Mieten für Wohnimmobilien mit gehobener Ausstattung entnehmen. Aus der Angabe, dass ein Bedarf besteht, lässt sich insbesondere nicht ableiten, zu welchen Konditionen Konzerne derartige Wohnungen anmieten bzw. ihren Dienstnehmern überlassen und ob mit den geforderten

„hochpreisigen Managerobjekten“ angemessene Renditen erzielt werden können, zumal nicht dargelegt ist, was der Verfasser unter „üblichen Bedingungen“ versteht.

Nach der im Verfahren vorgelegten Interessensbekundung wird von D Bz die Konzernobergrenze für Managerwohnungen mit rund € 7.000,00 p.m. (inklusive Steuer und Betriebskosten) vorgegeben, was bedeutet, dass selbst Großkonzerne nicht bereit sind Wohnimmobilien für Manager um „jeden Preis“ anzumieten.

Grundsätzlich stellen Einfamilienhäuser insbesondere in guter Lage und mit hochwertiger Ausstattung laut Liegenschaftsliteratur (*Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung 6 (2010), S. 17) keine Ertragswertobjekte dar, sondern werden in der Regel als Eigentumsobjekte zur Befriedigung von langfristigen privaten Wohnbedürfnissen angeschafft. Dies bestätigt auch der Gutachter im Bewertungsgutachten für das Objekt Stw. Insbesondere bei Luxusimmobilien treten Renditeerwartungen gegenüber Sachargumenten (Werthaltigkeitspotential) regelmäßig in den Hintergrund (*Zeitschrift für Liegenschaftsbewertung*, Manz, 2013/49 Bewertung von Luxusimmobilien in besonderen Lagen). Besonders hohe Herstellungskosten für Baulichkeiten wegen luxuriöser und extrem moderner Bauausführungen werden in der Regel nicht voll honoriert, weil das Objekt den geschmacklichen und bautechnischen Vorstellungen eines Nachfolgenutzers meist nicht vollständig entspricht (*Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung 6 (2010), S. 80).

Zur Höhe der am Markt erzielbaren Miete für das gegenständliche Objekt verweist die steuerliche Vertretung auf die Empfehlung einer Immobilienmaklergesellschaft, wonach der m² Preis für die reinen Wohnflächen € 11,50 betragen soll. Aus einem dem Berufungsschriftsatz vom Dezember 2011 beigelegten On-Line Inserat zu einem zur Vermietung angebotenen Einfamilienhaus in unmittelbarer Nähe errechnet sich m²-Satz von € 12,50.

Für die nach eigenen Angaben hinsichtlich Lage und Ausstattung vergleichbaren Wohneinheit im Objekt Stw wurden für 142 m² Wohnfläche im Jahr 2011 rund € 1.600,00 p.m. verrechnet, daraus rechnet sich eine m²- Miete von € 11,30.

Zu den in der Letztkalkulation angesetzten m²-Preisen von € 18,50 für den Bürobereich lässt sich keine Herkunftsquelle entnehmen (diese wurde offensichtlich analog dem Nutzwertfaktor hochgerechnet). Hohe Geschäftsraummieten lassen sich in den Geschäftsballungszentren (vorzugsweise in den Innenstadtlagen) erzielen. Laut Immobilienpreisspiegel der WKÖ betrugen die Mieten für Büroflächen in Ort Stadt für das Jahr 2011 9,5 €/m². Nachdem es sich beim Bürobereich nicht um klassische Büroräume (für Mitarbeiter und Kundenverkehr) eignet, sondern diesen der Charakter eines in den Wohnverband integrierten Arbeitszimmers und Repräsentationsräumen für gesellschaftliche Einladungen zukommt, wird für diese am Markt kein höherer Mietenpreis erzielbar sein, als für die Wohnräume, zumal eine getrennte Nutzung kaum in Betracht kommen wird.

Wenn die den Mietverträgen zu Grunde gelegten (in der Kalkulation angegebenen) Mietzinsansätze (basierend auf € 11,50/m² für Wohnflächen) die am Markt erzielbaren

Mieten darstellen, lässt sich damit für die aufgewendeten Investitionskosten von rund 2,45 Mio € (ohne Einrichtung) nachhaltig keine angemessene Rendite erzielen.

Für die Bestimmung einer renditeorientierten Miete hat der VwGH im Erkenntnis vom 7. 7. 2011, 2007/15/0255 die Herleitung aus den Investitionskosten mit dem „umgekehrten Ertragswertverfahren“ als eine zulässige Methode anerkannt.

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung weichen die tatsächlichen Mieten (€ 86.515,30 inklusive Möbelabgeltung € 24.000,00) nur geringfügig von der Renditemiete ab.

In der von der steuerlichen Vertretung vorgelegten Renditemietenberechnung wird die Renditemiete mit einem Kapitalisierungszinssatzes von 1,5 %, technischen Nutzungsdauern für Außenanlagen, ohne Grundwertverzinsung und mit Berücksichtigung von Instandhaltungskosten iHv 0,125 % der Herstellungskosten (mit der Begründung dass diese vom Mieter zu tragen seien) sowie eines Wagnisrisikos und Verwaltungskosten mit je 1 % der Einnahmen bei vollen Investitionskosten mit € 98.166,65 bzw. bei um € 570.000,00 verminderten Investitionskosten mit € 83.632,38 berechnet.

Nach der vom Gericht durchgeföhrten, adaptierten Berechnung, die den Parteien beim Erörterungstermin übergeben wurde (siehe Beilage 4) beträgt die Renditemiete mit Ansatz eines Mindestkapitalzinssatzes von 2 % für die Baulichkeiten und 5 % für Möbel, den (wirtschaftlichen) Nutzungsdauern für Außenanlagen, einer Grundwertverzinsung sowie den gängigen Ansätzen für Instandhaltungskosten mit 0,5 % der Herstellungskosten, für das Ausfallrisiko mit 3 % und für Verwaltungskosten mit 1 % der Einnahmen € 140.537,00, bei einem Zinssatz von 3% (Baulichkeiten)/5 % (Ausstattung) € 160.335,00. Diese Renditemiete weicht beträchtlich von der tatsächlichen Miete ab.

Die von der Bf. erstellte Renditeberechnung trägt nach Ansicht des Gerichtes in folgenden Punkten der einschlägigen Liegenschaftsbewertungsliteratur nicht Rechnung:

Den Zinssatz von 1,5 % stützt die Bf. auf eine Aussage in der Literatur (Stangl Wurzelausschüttung von Wohnimmobilien, SWK 10/2014, S. 511) wonach in außergewöhnlich guten Lagen als Liegenschaftszinssatz die unterste Bandbreite der vom Sachverständigenverband ausgegebenen Empfehlung für Wohnliegenschaften (1,5 % bis 3,5 %) heranzuziehen wäre.

In der Liegenschaftsbewertung richtet sich der Zinssatz für die Ertragswertermittlung nach der bei Investitionen in vergleichbare Objekte üblicherweise erzielbaren Verzinsung (ÖNORM 1802B; Seiser/Kainz, Wertermittlung von Grundstücken (2011) 634). Nach der ÖNORM B 1802 (Pkt 5.3.4.) kommen dabei als Methoden (1) die Ermittlung eines internen Zinssatzes vergleichbarer Objekte, (2) die Ermittlung eines Branchenzinssatzes durch Korrelations- und Regressionsanalyse oder(3) eine Feststellung der längerfristigen Entwicklung der inflationsbereinigten Rendite festverzinslicher Wertpapiere als Basiszinssatz unter Bedachtnahme auf die Besonderheiten der Realinvestition in Betracht. Es kann aber auch auf anerkannte Veröffentlichungen von Richtwerten zurückgegriffen werden.

Der Vorrang ist nach herrschendem Schrifttum der Ableitung des Liegenschaftszinses aus dem Verhältnis geeigneter Kaufpreise und der ihnen entsprechenden Reinerträge für gleichartig bebaute und genutzte Grundstücke unter Beachtung der wirtschaftlichen Gebäuderestnutzungsdauer (durch iterative Ermittlung eines internen Zinsfusses mit Umkehr des Ertragswertverfahrens) einzuräumen (*Pröll*, Luxusvilla: Der Liegenschaftszinssatz bei „Umkehrung des Ertragswertverfahrens“ (Teil 1); ÖStZ 2015, 232 mit Verweis auf *Kleiber*, Wertermittlung von Grundstücken (2002), 984). Problem in der Praxis ist, dass bei nach individuellen Bedürfnissen errichteten, hochwertigen „Luxusimmobilien“ eine repräsentative Anzahl vergleichbarer vermieteter Objekte kaum verfügbar sind.

Für das (nach eigenen Angaben der Bf. vergleichbare) Objekt Stw errechnet sich bei einem Verkehrswert von € 500.000,00 (mit 20 % Grundstücksanteil) und einer Restnutzungsdauer von rund 60 Jahren, einer Monatsmiete von € 1.600,00, einem Leerstandsrisiko von 3 % der Mieteinnahmen, einem Instandhaltungsrisiko von 0,5 % des Gebäudewertes, Verwaltungskosten von 1 % der Mieteinnahmen ein interner Zinsfuss von annähernd 3 %, mit den Mieten 2010 eine Rendite von 2,5 % (die Berechnung dazu wurde mit E-Mail vom 14. Jänner 2016 an die steuerliche Vertretung übermittelt).

Eine Herleitung aus dem Kapitalmarktzinsniveau wird im jüngeren Schrifttum wegen der differierenden Ansätze von Gewinnerwartungen eher abgelehnt. So sind nach Kleiber (*Kleiber*, Verkehrswertermittlung, 1227 – mit Bezug auf Grundstücksmarktbericht 2013) die Liegenschaftszinssätze für Einfamilienhausgrundstücke im Zuge der Finanz- und Wirtschaftskrise (2008-2012) bei sinkenden Kapitalmarktzinssätzen gestiegen.

Mangels repräsentativer Vergleichswerte erfolgt in der Praxis im Regelfall die Herleitung aus veröffentlichten Erfahrungssätzen. Eine solche Veröffentlichung stellt die vom Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs erarbeitete und nach Liegenschaftsart und Lagequalität gegliederte Empfehlung zur Ermittlung des Kapitalisierungzinssatzes (Liegenschaftszinssatzes) für Liegenschaftsbewertungen dar (zuletzt veröffentlicht in *Der Sachverständige* (SV) 2/2014, 115, SV 3/2013, 138, SV 3/2012, 137).

In der Empfehlung für den im gegenständlichen Fall relevanten Zeitraum (Sätze laut SV 3/2012, 137) werden die Zinssätze für hochwertige Wohnliegenschaften mit 2 % - 4 % angegeben, die sich ab 2013 (SV 3/2013, 138) auf 1,5 % - 3,5 % reduziert haben.

Diese Empfehlungen stellen grobe Richtwerte dar, eine Mittelwertbildung wird in der einschlägigen Literatur abgelehnt. Vielmehr wird empfohlen, ausgehend von dem in der jeweiligen Kategorie niedrigsten Zinssatz den besonderen wertbestimmenden Merkmalen des konkreten Bewertungsobjektes mit Zuschlägen entsprechend Rechnung zu tragen. (*Pröll*, Luxusvilla: Der Liegenschaftszinssatz bei „Umkehrung des Ertragswertverfahrens“ (Teil 1), mwN in ÖStZ 2015, 232)

Umstände die eine Erhöhung des Liegenschaftszinssatzes zur Folge haben, stellen ua eine größere Leerstandsanfälligkeit, eine lange wirtschaftliche Restnutzungsdauer und

verhältnismäßig große Wohnflächen dar (*Pröll*, Luxusvilla: Der Liegenschaftzinssatz bei „Umkehrung des Ertragswertverfahrens“ (Teil 2), mwN in ÖStZ 2015,334).

Zinssatzmindernd soll sich hingegen eine hochwertige Lage des Einfamiliengrundstückes auswirken, wobei als hochwertige Lagen in Praktikerkreisen nur die Kernzonen der Landeshauptstädte und einige touristische Hochburgen wie Kitzbühel, Velden, St. Anton in Betracht kommen. Im gegenständlichen Fall befindet sich die Liegenschaft zwar in einer begehrten Lage nördlich von Ort, aber nicht in der Kernzone.

Bei Möblierungen und sonstigen Ausstattungen (Haushaltsgeräte) ist nach der Literatur - abgesehen von den deutlich geringeren Nutzungsdauern - wegen anderer Renditeerwartungen ein höherer Zinssatz anzusetzen (*Pröll, Möblierungszuschlag für mitvermietete Einrichtungsgegenstände, SWK 18, 2014, S 834 ff mwN*; angegeben werden zwischen 6 und 12 %)

Den von der steuerlichen Vertretung angesetzten Zinssatz von 1,5 % erachtet das Gericht deshalb nicht anwendbar, weil für den gegenständlichen Fall nicht die in der zitierten Veröffentlichung von Stangl, SWK 10/2014, 511 genannten Empfehlungen für das Jahr 2013, sondern die im Fertigstellungszeitpunkt 2011 relevanten Zinssatzempfehlungen mit 2 % - 4% relevant sind und insbesondere weil die in der Literatur empfohlenen besonderen wertbestimmenden Faktoren wie übergroße Nutzflächen und lange Restnutzungsdauer nicht mit einem gebotenen Zuschlag berücksichtigt sind. So soll eine Verdoppelung der herkömmlichen Wohnflächen von Einfamilienhäusern bereits einen relativen Anstieg des Liegenschaftzinssatzes um ca 40 % bewirken und davon insbesondere Luxusvillengrundstücke betroffen sein. (*Pröll* in ÖStZ 2015/334 und SWK 2014, 1215 mwN). Für lange wirtschaftliche Nutzungsdauern wird von Pröll eine Orientierung an der oberen Bandbreite empfohlen.

Die zinserhöhenden Komponenten (Übergröße, lange Nutzungsdauer) lassen sich nach Ansicht des Gerichtes nicht zur Gänze damit kompensieren , dass sich das Objekt in einer sehr guten Lage befindet, zumal diese im gegenständlichen Fall durch die Einsehbarkeit und eingeschränkte Bebaubarkeit beeinträchtigt ist.

Ein Liegenschaftzinssatz in Höhe von 2 % für Baulichkeiten und 5 % für die Ausstattung stellt nach Ansicht des Gerichtes die Untergrenze dar. Dem Gericht erscheint auch ein Zinssatz mit 3 % (Baulichkeiten) angemessen, zumal sich diese Verzinsung auch aus den Mieten des (vergleichbaren) Objektes Stw ergibt.

Die von der steuerlichen Vertretung vertretene Ansicht, dass bei diversen Außenanlagen nicht die in der Unternehmensbilanz angesetzte **wirtschaftliche**, sondern deren deutlich längere technische **Nutzungsdauer** anzusetzen sei, entspricht nicht der Literatur (*Pröll, SWK 28/2014, Bedeutung der Restnutzungsdauer*), wonach aus der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 10. 8. 2005, 2002/13/0132) abgeleitet wird, dass bei der Anwendung des Sach- und Ertragswertverfahrens für ertragsteuerliche Bewertungszwecke stets die wirtschaftliche Nutzungsdauer heranzuziehen ist. Die auf die Außenanlagen entfallende Renditemiete ist somit mit den wirtschaftlichen Nutzungsdauern zu berechnen.

Ansatz Instandhaltungsrisiko: Die steuerliche Vertretung berücksichtigt das Instandhaltungsrisiko nur mit $\frac{1}{4}$ des in der Liegenschaftsbewertung empfohlenen Ansatzes (mit 0,125% anstatt 0,5 % der Investitionskosten) und stützt dies auf die Vereinbarung in den Mietverträgen, wonach die gesamte Erhaltungspflicht gemäß § 1096 ABGB von den Mietern übernommen werde und dies bei der Bemessung des Hauptmietzinses berücksichtigt sei. Nach der Literatur ist eine im Teilanwendungsbereich des MRG geschlossene, nicht dem KSchG unterliegende Vereinbarung, mit der dem Mieter in Abänderung der dispositiven Regelung des § 1096 Abs. 1 1. Satz ABGB Instandhaltungspflichten für die Zeit ab Übergabe des Bestandsobjektes auferlegt werden zwar als Mietzinsvereinbarung zu qualifizieren und bei freier Zinsbildung grundsätzlich zulässig, kann aber wegen Verletzung der Bestimmungen der §§ 879 und 934 ABGB als unwirksam angefochten werden (Böhm in Immolex 2009/82 mit Verweis auf OGH Ob 20/09 a).

Abgesehen davon, dass damit die rechtliche Durchsetzbarkeit einer derartigen Vereinbarung zweifelhaft erscheint, ist der Amtspartei darin zuzustimmen, dass eine derartige Regelung nicht üblich ist. Nach den allgemeinen Erfahrungen im Wirtschaftsleben wird sich ein Mieter insbesondere mit zunehmendem Alter und verstärkter Abnutzung eines Gebäudes nicht auf ein derartiges Kostenrisiko einlassen, dies erst Recht wenn die angesetzten m^2 - Mieten den am Markt erzielbaren Mieten entsprechen. Die Übernahme des gesamten Instandhaltungsrisikos lässt sich aber auch nicht damit in Einklang bringen, dass nach eigenen Angaben vom Zweitgesellschafter eine Kostenobergrenze vorgegeben war, mit einer derartigen Vereinbarung aber Kosten in nicht abschätzbarer Höhe anfallen können.

Für **Instandhaltungspflichten** erachtet *Kranewitter* (Liegenschaftsbewertung 6, S. 91) bei neuen Wohnhäusern einen Ansatz für jährliche Instandhaltungskosten mit 0,5 % der Herstellungskosten als angemessen. Nach Seiser/Kainz, Der Wert von Immobilien, 617 betragen die Erhaltungskosten von Wohngebäuden in den ersten 30 Jahren 0,5 % p.a., in den zweiten 30 Jahren 0,9 % p. a. und darüber hinaus 1,2 % p.a. der Herstellungskosten.

Selbst wenn man von der rechtlichen Zulässigkeit und einer vollständigen Instandhaltungskostentragung durch die Mieter in den ersten 10-15 Jahren ausgeht (weil in den ersten 15 Jahren die Reparaturanfälligkeit erfahrungsgemäß noch gering ist und dieses Risiko in Kauf genommen wird) und den empfohlenen Richtwert von 0,5 % der Herstellungskosten p.a. nur für den restlichen Nutzungszeitraum von rund 55 Jahren in Ansatz bringt, errechnet sich bezogen auf die gesamte Dauer ein durchschnittlicher Satz von rund 0,40 % p.a. (Mit den von Seiser/Kainz empfohlenen Sätzen ergibt sich mit einem Nullansatz für die ersten 10-15 Jahre, für die weiteren 20 Jahre 0,5 % und für die weiteren 30 Jahre 0,9 % ein durchschnittlicher Instandhaltungskostensatz von 0,55 %).

Ein Ansatz mit 0,4 % der Investitionskosten trägt somit nach Ansicht des Gerichtes den realen Gegebenheiten eher Rechnung als ein über die gesamte Nutzungsdauer berücksichtigter Wert mit 0,125 %.

Die steuerliche Vertretung berücksichtigt ohne nähere Begründung das **Ausfallwagnis mit 1 %** des Rohertrages. In der einschlägigen Judikatur wird für das Leerstandrisiko von Mietwohnobjekten ein Wagnissatz von 3 % - 5 % des Jahresrohertrages (*Kranewitter, Liegenschaftsbewertung 6, S. 91*) empfohlen. In dem bei der mündlichen Verhandlung übergebenen Schreiben des Immobilienmaklers vom 29. Jänner 2016 wird ausdrücklich auf ein erhöhtes Leerstandrisiko für das gegenständliche Objekt hingewiesen. Damit erscheint dem Gericht (in Abweichung von der bisherigen Berechnung des Gerichtes) ein Ansatz in der oberen Bandbreite (5 %) geboten.

Die steuerliche Vertretung bringt keine **Grundwertverzinsung** in Ansatz und beruft sich darauf, dass wegen der besonderen Lage Wertsteigerungspotential bestehe (und verweist diesbezüglich auf UFS vom 29. 1. 2013, RV/ 0822-L/07).

Das im Jahr 2005 zu einem Preis von rund 170,00/m² erworbene Grundstück befindet sich unbestritten in einer attraktiven Lage. Die Höhe des Wertsteigerungspotentials ist nicht absehbar, weshalb nach Ansicht des Gerichtes die Berücksichtigung einer jährlichen Geldentwertung von 1% der Grundstückskosten beim Nutzungsentgelt geboten erscheint.

In dem der Grundstückswert weniger als 10 % der Gesamtinvestitionskosten beträgt, kommt der Verzinsung der Grundstückskosten untergeordnete Bedeutung zu. Lässt man diese außer Ansatz, ergibt sich dennoch eine erhebliche Abweichung der Sollmiete zu den tatsächlichen Nutzungsentgelten.

Mit einem Mindestzinssatz von 2 % (und wegen der langen Nutzungsdauer und überdurchschnittlichen Fläche nach Ansicht des Gerichtes vertretbaren Verzinsung von 3%) für Baulichkeiten (und Außenanlagen), den wirtschaftlichen Nutzungsdauern laut Anlageverzeichnissen und der Berücksichtigung von nach Ansicht des Gerichtes angemessenen Instandhaltungsrisiken mit 0,4 %p.a. der Herstellungskosten, Leerstandskosten iHv 5 % und Verwaltungskosten iHv 1 % des Jahresrohertrages sowie einer Grundwertverzinsung mit 1 % errechnet sich folgende Renditemiete:

| | ND | AK/HK | BWF 2%(3%) | Ertrag |
|---|----------|--------------|------------------|--------------------------|
| Baulichkeiten: | | | | |
| Konto 03000 | 67 Jahre | 1.947.602,62 | 36,73 (28,73) | 53.024,85 (67.789,86) |
| Konto 05000: | | | | |
| Aussenanlagen (Inv Nr.3) | 15 Jahre | 122.314,95 | 12,85 (11,94) | 9.518,67 (10.244,13) |
| Stützmauer (Inv. Nr. 9) | 17 Jahre | 59.046,00 | 14,29 | 4.131,98 |
| Stiegenkonstruktion/Geländer (Inv. 10/11) | 17 Jahre | 76.211,00 | 14,29 (13,17) | 5.333,17 (5.786,71) |

| | | | | |
|---|----------|---------------------|-----------|-------------------|
| Glasgeländer/Teppichboden/Züge (Inv.8/14/15) | 15 Jahre | 7.822,64 | 12,85 | 608,77 |
| | | | (11,94) | (655,16) |
| Tischler, Leuchten | 19 Jahre | 120.030,74 | 15,68 | 7.655,02 |
| | | | (14,32) | (8.382,03) |
| Gebäude - Sonnenschutz, Wärmepumpe, | | | | |
| Pufferspeicher, Aufzüge | 15 Jahre | 86.056,68 | 12,85 | 6.697,02 |
| | | | (11,94) | (7.207,43) |
| Gebäude - Wärmetauscher, Belüftungsanlage | 14 Jahre | 25.500,00 | 12,11 | 2.105,70 |
| | | | (11,30) | (2.256,34) |
| Gebäude - Wasseraufbereitung, Tank | 12 Jahre | 6.950,00 | 10,26 | 677,39 |
| | | | (9,95) | (698,49) |
| Summe Gebäude | | 2.451.534,63 | | 89.752,56 |
| | | | | (107.503,83) |
| Grundstück | | 210.904,00 | 1% | 2.109,04 |
| Summe Reinertrag p.a. | | 2.662.438,63 | | 91.861,60 |
| | | | | (109.612,87) |
| Mietausfallrisiko | | 5% von | 108.000 | 5.400,00 |
| | | | (127.000) | (6.350) |
| Instandhaltungsrisiko | | 0,4% von | 2.451.535 | 9.806,14 |
| Verwaltung | | 1% von | 108.000 | 1.080,00 |
| | | | (127.000) | (1.270) |
| Jahresreinertrag | | 100% | | 108.267,74 |
| | | | | (127.039,01) |
| Miete IST H. für Wohnbereich 3.316,82 pm | | | | 39.801,84 |
| Miete IST U. für Bürobereich 1.892,83 pm | | | | 22.713,96 |
| Summe IST-Miete | | | | 62.515,80 |
| Abweichung | | | | 45.751,94 |
| | | | | (64.523,21) |

Der daraus errechnete Mittelwert in Höhe € 117.653,00 (ohne Grundstücksverzinsung rund € 115.500,00) als angemessene Renditenmiete ist damit annähernd doppelt so hoch wie die tatsächliche Miete.

Möbelzuschlag:

Mit einem Mindestansatz von 5 % errechnet sich folgende Abgeltung für die Möbelbenutzung:

| Möblierungszuschlag: | ND | GIK | BWF bei 5%/6% | |
|--|----------|-------------------|---------------|--|
| Einrichtung | 15 Jahre | 14.098,10 | 10,38 9,71 | 1.358,20 1.451,92 |
| Einrichtung | 10 Jahre | 198.310,39 | 7,72 7,36 | 25.687,87 26.944,36 |
| Einrichtung | 8 Jahre | 5.184,37 | 6,46 6,21 | 802,53 834,84 |
| Einrichtung | 5 Jahre | 3.161,55 | 4,33 4,21 | 730,15 750,96 |
| <i>Summe Einrichtung</i> | | <i>220.754,41</i> | 95% | 28.578,76 <i>29.982,07</i> |
| Ausfallwagnis, Verwaltung | | | 5 % | 1.504,15 |
| Beschädigungen sind idR vom Nutzer zu tragen | | | | 1.578,00 |
| Summe | | | 100% | (5%)30.082,92 (6%)31.560,07 |

Die angemessene jährliche Mindestrenditenmiete für das gesamte Investment beträgt somit mit den Mindestzinssätzen 2%/5% € 138.350,00 bzw. mit 3%/6% € 158.600,00 (bei Nichtansatz einer Grundstücksverzinsung jeweils um € 2.100,00 weniger). Die renditeorientierte Sollmiete weicht damit erheblich von den tatsächlichen Mieteinnahmen in Höhe von € 86.515,00 ab.

Bei hochpreisigen Luxusimmobilien stellt die nachhaltige Erzielbarkeit der mit dem umgekehrten Ertragswertverfahren aus den Investitionskosten abgeleitete Sollmiete die Ausnahme dar. Kann mit der im örtlichen Marktgeschehen äußerstenfalls erzielbaren Miete keine objekttypische Verzinsung des in die betreffende Wohnliegenschaft investierten Kapitals sicher gestellt werden und wird obwohl das Gebäude nach den höchst individuellen Vorstellungen des Stifters ausgestaltet wurde eine nicht renditeorientierte Mindermiete verlangt, deutet dies in hohem Maße auf das Fehlen eigenwirtschaftlicher Interessen hin.

Wenn die Bf. argumentiert, dass im gegenständlichen Fall die Investition mit nicht vorhersehbaren, aus behördlichen Auflagen entstandenen Mehrkosten belastet sei und dies bei der Beurteilung des marktkonformen Verhaltens von wesentlicher Bedeutung sei, wird dazu festgehalten, dass wie unter Punkt C. dargelegt die Notwendigkeit der Gebäudeabsenkung vor Baubeginn bekannt war und mit Zusatzkosten zu rechnen war.

Abgesehen davon, dass ein vorsichtig agierender Investor für ein nach den Vorgaben des Nutzers errichteten, am Markt nicht alltäglich vermieterbaren, gehobenen Wohnbedürfnissen Rechnung tragenden Gebäudes (inklusive Außenanlagen) für das Kostenrisiko Vorkehrungen getroffen und dieses vertraglich durch Mietanpassungsklauseln minimiert bzw. bei nicht verrechenbaren Kosten Fremdverwertungsmöglichkeiten ausgeschöpft hätte, würde eine Berücksichtigung von nicht beeinflussbaren Mehrkosten in der Größenordnung von rund € 370.000,00 eine Minderung der Sollmieten um rund € 10.000,00 bedeuten.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die vertraglich vereinbarte Miete erheblich niedriger als die renditenorientierte Miete ist, was laut der Judikatur –zwar nicht ausschließlich - aber dennoch in hohem Maße gegen ein marktkonformes Verhalten spricht.

c) *Entspricht das bei der Projektgebarung von den verantwortlichen Organen an den Tag gelegte Verhalten einem branchenüblichen Verhalten? Bestehen Richtlinien und Kontrollmechanismen für die Beschaffungsvorgänge und sind die dazu gefassten Entscheidungen nachvollziehbar dokumentiert?*

Der Stiftungsvorstand hat mit Umlaufbeschluss vorgegeben, dass nach Vorliegen der Baugenehmigung und der Kostenkalkulation die weitere Vorgangsweise beschlossen werden soll und gleichzeitig die Projektaufsicht dem Vorstandsvorsitzenden und künftigen Nutzer überlassen, der nach eigenen Angaben Letztverantwortlicher für Entscheidungen in Bezug auf Architektur, Raumordnung und Ausführung war. Es liegen weder Dokumentationen über eine Einbindung der übrigen Vorstandsmitglieder in Auftragsvergaben vor, noch ist nachvollziehbar, welche Maßnahmen der Gesamtvorstand kollektiv während Bauphase getroffen hat (siehe dazu Ausführungen unter Punkt C).

Immobilienerrichtungsgesellschaften legen üblicherweise mit den künftigen Nutzern Kostengrenzen fest und schließen regelmäßig vor Beginn der Investitionen bindende Verträge ab, mit denen das Kostenrisiko begrenzt wird. Bei nach den individuellen Ansprüchen und Vorgaben errichteten Objekten werden im Immobilienleasing Anzahlungen und Kautionsleistungen angefordert (so wie beim Objekt Stw) und das Verwertungsrisiko mit Andienungsrechten (oder Verlustabdeckungsklauseln) minimiert.

Die Bf. bringt vor, dass ein Wertsteigerungspotential wegen der besonderen Lage bestehe. Ein Wertsteigerungspotential liegt nach Ansicht des Gerichtes jedoch nur im Grund und Boden. Im gegenständlichen Fall betreffen 93 % der Investitionskosten (2,67 Mio €) bauliche Maßnahmen und Ausstattungen, die mit der allgemeinen Abnutzung und einer modischen/technischen Entwertung einer Wertminderung unterliegen. Mit der

tatsächlichen Miete und einer Mindestverzinsung sowie der Berücksichtigung der aus der Miete zu deckenden Kosten ergibt sich eine Unterdeckung zwischen Ertragswert und tatsächlichen Investitionskosten im Ausmaß von rund 40 % der Investitionskosten (40% von 2.451.000 = rund € 980.000,00).

Abgesehen davon, dass ein Wertsteigerungspotential in dieser Größenordnung nicht realistisch erscheint, soll nach Ansicht des Höchstgerichtes (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255) bei der Beurteilung der Marktkonformität einer Vermietungstätigkeit dem Kriterium der Vorteilhaftigkeit einer Immobilienveranlagung gegenüber einer herkömmlichen Kapitalveranlagung keine Bedeutung zu kommen. Daraus folgt, dass offensichtlich auch Wertsteigerungskomponenten und Spekulationsmotiven keine Bedeutung beizumessen sein wird.

Bei dem angegebenen Investitionsmotiv, die Immobilie zur Vermietung als Managerwohnung am Markt zu positionieren und damit nachhaltig Einnahmen zu erzielen, hätte ein nach angemessenen Renditen strebender Immobilieninvestor das Objekt am Markt offeriert und dieses dem Bestbieter überlassen. In dem die Stiftung eine behauptete Interessensbekundung eines namhaften Konzerns nach eigenen Angaben (siehe E-Mail 22. 1. 2016) nicht näher verfolgt/geprüft hat - obwohl keine bindenden Vorverträge mit den Mietern bestanden – spricht dies nach Ansicht des Gerichtes gegen eine nachhaltige Einnahmenerzielungsabsicht aus einer Nutzungsüberlassung.

Zur Anschaffung der Ausstattungen und nachträglichen Abgeltungsvereinbarung:

Ende 2010/Anfang 2011 wurden Ausstattungen (Möbel, div. Geräte, Beleuchtungen) von W. N. in Kooperation mit dem Innenarchitekten - entsprechend seinen Wünschen und Vorstellungen in Auftrag gegeben, im Jahr 2011 zum Objekt 1 geliefert und eingebaut, an die H. fakturiert und von dieser bezahlt. Begründet wird dies damit, dass die Vorstände der Stiftung zeitlich nur eingeschränkt verfügbar gewesen wären.

Abgesehen davon, dass nicht nachvollziehbar ist, warum W. N. die Bestellungen nicht als (für das Projekt bevollmächtigter) Stiftungsvorstand, sondern als Geschäftsführer der H. vorgenommen hat, liegen weder Nachweise über die Zustimmungen des zweiten Geschäftsführers und Zweitgesellschafters der H. zu diesen Anschaffungen (und dem beabsichtigten Sale&Lease back Geschäft) auf Kosten der H. noch über die behauptete Vereinbarung zwischen der H. und Stiftung, dass eine verpflichtende Übernahme seitens der Stiftung (im Falle des Nichtzustandekommens des Leasingvertrages) erfolgen werde, vor.

Ebenso nicht dokumentiert ist, ob und wann die übrigen Stiftungsvorstände dieser Abwicklung (und insbesondere der verpflichtenden Übernahme der von der H. vorfinanzierten Ausstattungen) zugestimmt haben und ob diese von den Auftragsvergaben über die Innenausstattungen Kenntnis hatten.

Ein wirtschaftlich planvoll agierender Vermieter hätte für die nach den individuellen Vorgaben des künftigen Nutzers angeschafften Möbel und Ausstattungen bereits vor Auftragsvergabe eine Vereinbarung über das damit verbundene Kostenrisiko getroffen und

Sicherheiten für daraus entstehende Verluste verlangt. Dies umso mehr, als nach eigenen Angaben für die Miete des Wohnbereiches vom Zweitgesellschafter eine Obergrenze vorgegeben war, die prognostizierten Baukosten erheblich überschritten wurden und für einen wirtschaftlich planvoll agierenden Investor absehbar war, dass sich mit dem veranschlagten Mietenbetrag keine angemessene Rendite mehr erzielen lässt.

Mit dem (im gerichtlichen Ermittlungsverfahren) vorgelegten (nicht) datierten Umlaufbeschluss hat sich der Stifter erst nachträglich zu einer monatlichen Zuzahlung von € 2.000,00 p.m. (€ 24.000,00) verpflichtet. Nachdem buchmäßige Erfassungen offensichtlich erstmals im Jahr 2013 vorgenommen wurden (in dem im Zuge der im Jahr 2013 durchgeführten Bilanzierungsarbeiten die Mietenforderung für die Zeiträume bis Dezember 2012 rückwirkend mit Buchungsdatum 31. 12. 2012 eingestellt und mit Buchungsdatum Oktober 2013 die Forderung für die Zeiträume 1-10/2013 erfasst wurde) ist davon auszugehen, dass die vom Stifter übernommene Verpflichtungserklärung aus der zweiten Jahreshälfte 2013 stammt. Damit nahm die Stiftung bzw. die für sie handelnden Organe neben bereits erhöhten Kosten für das Gebäude und die Außenanlagen ein zusätzliches Kostenrisiko für die vom Stifter veranlassten Aufträge für die Innenausstattungen, Fitness- und TV-Geräte mit Auftragsvergabe im Jahr 2010 in Kauf. Dies lässt sich nur damit begründen, dass dem Stifter die alleinige Projektverantwortung und beherrschender Einfluss bei der Geschäftsgebarung der Stiftung zukam.

Der Umstand, dass die Anschaffungen vorerst auf Kosten der H. durchgeführt wurden, lässt darauf schließen, dass dem Stifter in seiner Funktion als Geschäftsführer besondere Rechte eingeräumt waren.

d) *Liegen der Nutzungsüberlassung Vertragsgestaltungen zu Grunde, die marktüblichen Gegebenheiten entsprechen?*

Dabei ist der neben der Angemessenheit des Mietzinses der Vertragsschlussform, dem übrigen Vertragsinhalt, wie Betriebskostentragung, Laufzeit, Wertsicherung, Kündigungsklauseln, Sicherheiten, Erhaltungspflichten etc auch dem Umstand, ob die tatsächliche Gestaltung den vertraglichen Vereinbarungen entspricht, Bedeutung beizumessen.

Die Nutzung des gesamten Objektes erfolgte nach eigenen Angaben nach Fertigstellung ab Ende Mai 2011 durch den Stifter und seine Familie. Angegeben wird, dass mit den Gesellschaften die Nutzungsbedingungen im Vorhinein festgelegt waren, der Inhalt und Zeitpunkt von Vereinbarungen ist jedoch nicht dokumentiert. Die Übergabe erfolgte im Juni 2011 ohne Nachweise über die dazu (mündlich) getroffenen Vereinbarungen bzw. ohne Dokumentation der vereinbarten Nutzungsbedingungen. Zur Übernahme liegen weder Übergabeprotokolle mit den Gesellschaften noch mit dem Stifter (als Nutzungsberechtigten für die Gesellschaften) vor. Mietzahlungen sind bei der Stiftung

erstmals am 1. April 2012, also 10 Monate nach dem Bezugsdatum 1. Juni 2011 eingegangen, was mit dem Ausgang des Betriebsprüfungsverfahrens begründet wurde.

Dass zum Zeitpunkt des Nutzungsbeginnes rechtswirksame Vereinbarungen über die Nutzungen durch die Gesellschaften mit den in den nachträglich im Jahr 2012 ausgefertigten schriftlichen Verträgen enthaltenen Vertragsinhalten bestanden haben, erscheint dem Gericht nicht glaubhaft. Beim Erörterungstermin wird angegeben, dass keine verbindlichen Vorverträge mit den Gesellschaften abgeschlossen wurden, sondern über die Mietbedingungen Gespräche geführt wurden. Wenn den Geschäftsführern der H. erst mit Umlaufbeschluss vom 16. März 2012 die Zustimmung zum Neuabschluss eines Mietvertrages für die Dienstwohnung von W. N. erteilt worden ist, ergibt sich um Umkehrschluss, dass davor entweder gar kein Vertrag zwischen H. und der Stiftung über die Nutzung bestand oder ein bestehender Vertrag einen anderen Inhalt hatte.

Bei der Außenprüfung wurde angegeben, dass Mietverträge erst nach Vorliegen der finalen Errichtungskosten erstellt werden würden. Im Zuge der im Jahr 2011 erfolgten Jahresabschlusserstellung 2010 wurden die bisher geltend gemachten Vorsteuern am Anlagenkonto aktiviert und Ende Mai 2011 vorgebracht, dass eine Veräußerung an eine Leasinggesellschaft in Betracht kommt (sofern damit der Vorsteuerabzug sichergestellt sei). Daraus leitet sich ab, dass im Fertigstellungs- und Bezugszeitpunkt keine Mietverträge bestanden haben können.

Ein in einem konkurrierenden Marktumfeld agierender Vermieter hätte einem fremden Mieter ohne schriftlichen Nachweis über die Nutzungsbedingungen die Räumlichkeiten nicht überlassen und keinesfalls - wie im gegenständlichen Fall - Mieten beinahe ein Jahr lang zinsenlos gestundet und Betriebskosten vorfinanziert.

Vermieter verlangen regelmäßig einen Nachweis darüber welche Ausstattungen und in welchem Zustand Ausstattungen übernommen werden und lassen sich die Übernahme in Übergabeprotokollen bestätigen. Übergabeprotokolle liegen im gegenständlichen Fall mit beiden Gesellschaften nach eigenen Angaben nicht vor.

Die im gegenständlichen Fall erfolgte Nutzungsübergabe ohne schriftlich festgelegte Nutzungsbedingungen und ohne Übergabeprotokolle entspricht nicht den Usancen bei Immobilienvermietungen, sondern wurzelt in der gesellschaftsrechtlich bedingten Nahebeziehung der Stiftung und dem Einfluss des Stifters in die Geschäftsgebarung der Stiftung und der in die Nutzungsüberlassung involvierten Gesellschaften.

Das Argument, dass nachträglich Mietverträge erstellt und rückwirkend Mieten verrechnet worden seien geht was die Zeiträume bis Mitte 2012 betrifft schon deshalb ins Leere, als die Beurteilung des marktkonformen Verhaltens mit einer ex-ante Betrachtung aus Sicht der Verhältnisse des jeweiligen Streitjahres vorzunehmen ist.

Zu den Inhalten der nachträglich im Jahr 2012 erstellten schriftlichen Verträge wird folgendes angemerkt:

Wie bereits dargelegt, ist die rechtliche Durchsetzbarkeit einer vollständigen Instandhaltungskostenüberwälzung an den Mieter nach der Judikatur zweifelhaft.

Dem Finanzamt ist darin zuzustimmen, dass ein fremder Mieter eine derartige (mit einem unbestimmten Kostenrisiko verbundene) Verpflichtung nicht eingehen würde, insbesondere dann, wenn die Miete wie angegeben den am Markt üblichen m²-Sätzen entspricht (Angegeben wird, dass der angesetzten Miete eine Empfehlung eines Immobilienbüros mit 11,50/m² zu Grunde liegt, dazu aber nicht dargelegt, ob dieser Mietenansatz die Übernahme der vollständigen Erhaltungskosten voraussetzt.)

Wie bereits dargelegt, wird nach allgemeiner Lebenserfahrung eine vollständige Instandhaltungskostenübernahme bei hochpreisigen Objekten und baurechtlichen Vorgaben bei fortgeschrittenem Alter und einer damit verbundenen höheren Reparaturanfälligkeit nicht von Mietern akzeptiert werden.

Die schriftlichen Verträge weichen in folgenden Punkten von den tatsächlichen Verhältnissen ab:

- Die Flächenangaben in den Mietverträgen (und der zugrundeliegenden Kalkulation) entsprechen nicht den Angaben im vorgelegten Nutzwertgutachten. Für den Wohnbereich sind die Nutzflächen der Kellerräume im Mietvertrag mit 62,1 m² angesetzt, laut Nutzwertgutachten betragen diese aber 101,57 m², weiters fehlen Ansätze für Terrassenflächen im EG (76,91 m²), die Loggia im OG (18 m²) und die Gartennutzung. Im Mietvertrag zum Bürobereich fehlen Entgeltsansätze für den Gästeraum im Keller (14 m²).
- In den Verträgen ist eine Verrechnung mit Gegenforderungen ausdrücklich ausgeschlossen. Seitens der U. erfolgte für die Monate Juni 2011 bis Dezember 2012 eine Verrechnung mit offenen Forderungen.
- Für die Stundung der erst im April 2012 erfolgten Mieten- und Betriebskostenzahlungen für den Zeitraum Juni 2011 bis März 2012 wurden keine Verzugszinsen verrechnet, auch die teilweise im Jahr 2013 verspäteten Zahlungen sind nicht mit Verzugszinsen belegt.

Vereinbarung Möbelabgeltung:

Wie bereits dargelegt, wurde diese Vereinbarung erst zwei Jahre nach Nutzungsbeginn getroffen.

Die Einholung einer gerichtlichen Zustimmung ist nach Angaben der steuerlichen Vertretung deshalb unterblieben, weil es sich um keinen eigenständigen Mietvertrag zwischen dem Stiftungsvorstandsvorsitzenden und der Stiftung handle, sondern um eine Zuzahlung zum Mietvertrag der H. (Entgelt von dritter Seite).

Ob Entgelt von dritter Seite vorliegt oder ein Entgelt des Abnehmers vorliegt ist im Einzelfall danach zu unterscheiden, ob derjenige, der das Entgelt leistet, selbst Leistungsempfänger ist oder lediglich die einem Anderen geschuldete Leistung finanziert. Die Bestimmung des Leistungsempfängers erfolgt grundsätzlich nach der schuldrechtlichen Beziehung (Ruppe/Achatz, USTG, § 4 Rz 112). Im Umlaufbeschluss (mit Beitritt des

Stifters als Privatperson) wird darauf hingewiesen, dass infolge der nicht genehmigten Mietenerhöhung seitens H. der Dienstwohnungsnutzer die auf die Möbelnutzung entfallende Miete in der festgelegten Höhe leistet. Die Zahlungsverpflichtung besteht auch dann weiter, wenn der Mietvertrag mit der H. nicht mehr besteht und ein Nachmieter die Zahlungsverpflichtung nicht übernimmt.

Nachdem Übergabeprotokolle dazu fehlen welche Gegenstände vom Mietvertrag mit der H. umfasst sind und neben fix verbauten Einrichtungen auch freistehende Möbel, Geräte sowie Gemälde im Anlagevermögen ausgewiesen sind, lässt sich nicht zweifelsfrei nachvollziehen, ob die gesamte in den Büchern erfasste Ausstattung Bestandteil des im Mietvertrag der H. angegebenen Mietgegenstandes darstellt. Daher kommt nach Ansicht des Gerichtes auch eine Auslegung der Vereinbarung als schuldrechtliche Leistungsbeziehung zwischen dem Vorstandsvorsitzenden und der Stiftung in Betracht (insbesondere auch deshalb, weil die Verpflichtung unabhängig vom Bestand eines Nutzungsvertrages besteht).

Bei der gegebenen vertraglichen Gestaltung, bei der der Stiftungsvorstandsvorsitzende nicht nur gleichzeitig Geschäftsführer der anmietenden Enkelgesellschaft und alleiniger Geschäftsführer/Gesellschafter der (zwischengeschalteten) Tochtergesellschaft ist, sondern dieser letztlich derjenige ist, dem das Nutzungsrecht an der von der Stiftung errichteten Immobilie über die nahestehenden Gesellschaften zusteht, erscheint dem Gericht nach Sinn und Zweck des § 17 Abs. 5 PSG die Genehmigung der Zusatzvereinbarung über die Möbel (und jedenfalls des Vertrages mit der U.) geboten.

Angemerkt wird, dass nach Ansicht des Gerichtes die Rechtswirksamkeit der als Darlehen ausgewiesenen Bareinzahlungen des Erststifters und Stiftungsvorstandsvorsitzenden einer Zustimmung im Sinne des § 17 Abs. 5 PSG von den übrigen Vorständen und vom Firmenbuch bedarf und bei Nichtvorliegen die Einzahlungen keine Schulden der Stiftung, sondern Einlagen (Stiftungsvermögen) und die Verrechnungen damit Einlagenrückzahlungen darstellen.

Gesamtwürdigung:

Zusammenfassend gelangt das Gericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung zur Ansicht, dass die vertraglich zwischen der Stiftung und den nahestehenden Gesellschaften vereinbarte Nutzungsüberlassung des Objektes 1 an die der Stiftung nahestehenden Gesellschaften nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht als eine auf Einnahmenerzielungsabsicht ausgerichtete Betätigung anzusehen ist.

Das Verhalten der Stiftung bzw. der für sie handelnden Personen entspricht nicht dem Verhalten eines wirtschaftlich planvoll handelnden Vermieters. Die gegenständlichen Nutzungsüberlassung durch die Stiftung stellt nach Ansicht des Gerichtes eine vom gesellschaftsrechtlich bedingten Zusammenwirken und von einer Zuwendungsabsicht getragene (unentgeltliche) Gebrauchsüberlassung der Immobilie (und Ausstattungen) der Stiftung an den Stifter über die nahestehenden Gesellschaften dar.

Dies ergibt sich aus folgenden Umständen:

- Das vereinbarte Nutzungsentgelt mit rund € 86.516,00 (inklusive Möbelabgeltung) weicht erheblich von einer angemessenen renditeorientierten Sollmiete in der Größenordnung zwischen mindestens € 138.350,00 und € 158.600,00 ab.
- Im Zeitpunkt der Investitionsentscheidung und im Fertigstellungszeitpunkt kam – trotz der Kostenbeschränkungen durch den Zweitgesellschafter – keine anderweitige Vermietung, sondern nur eine Nutzungsüberlassung (über die Gesellschaften) an den Stifter in Betracht.
- Die Projektgebarung oblag alleine dem Stifter (und Vorstandsvorsitzenden) als künftigen Nutzer, der nicht nur die Letztentscheidungen zur Architektur, zum Raumkonzept und zu den Nutzflächen traf, sondern auch für die Auftragsvergabe und Zahlungsvorgaben verantwortlich war. Zu einer Einflussnahme der übrigen Stiftungsvorstände insbesondere während der Bauphase fehlen Nachweise. Vorgaben was die Ausstattung, Investitionskosten und die Vertragsbedingungen mit den Gesellschaften betrifft sind durch Gesamtvorstand nicht dokumentiert, was in Anbetracht der Nähebeziehungen zu den im Vorfeld feststehenden Mietern und der erhöhten stiftungsrechtlichen Sorgfaltspflichten bei Rechtsgeschäften zwischen der Stiftung und Stiftungsvorständen geboten gewesen wäre.
- Ein nicht nahestehender Investor hätte das Investitionskostenrisiko in Anbetracht des Umstandes, dass die Errichtung nach den individuellen Vorgaben des Stifters/Nutzers erfolgt ist, durch entsprechende Mietenanpassungen und Vorausleistungen abgesichert. Für Mehrkosten im Ausmaß von 1 Mio € in Zusammenhang mit der Gebäudeabsenkung liegen keine überzeugenden Nachweise vor, insbesondere fehlen Angaben im Jahresabschluss und im Lagebericht und gebotene zeitnahe Dokumentationen durch den Stiftungsvorstand.
- Es fehlen auch Nachweise (Dokumentationen) über die Ertrags- und Renditeerwartungen im Zeitpunkt der Investitionsentscheidung und über Maßnahmen/Überlegungen des Stiftungsvorstandes zu den aus Auflagen und nachträglichen Bauergänzungen entstandenen Kostenfehlentwicklungen.
- Die Nutzungsübergabe bzw. Nutzung erfolgt über einen Zeitraum von annähernd einem Jahr (6/2011- 3/2012) ohne vertragliche Absicherungen, Mieten und Betriebskosten wurden über einen Zeitraum von fast einem Jahr zinsenlos gestundet. Die überlassenen Ausstattungen sind nicht dokumentiert. Abgeltungen für die vom Stifter in Auftrag gegebenen Möbelanschaffungen wurden nicht bereits bei Auftragsvergabe sondern erst nach über 2 Jahren nachträglich festgelegt.
- Zu den Verträgen mit der U. und der Möbelabgeltung wurden keine Genehmigungen des Firmenbuchgerichtes eingeholt.
- Für eine Büronutzung zu Geschäftsführungszecken der U. fehlen überzeugende Nachweise. Die vertragliche Gestaltung ist Ausfluss der Alleingeschäftsführung des Stifters bei der U. und entspricht nicht den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen.

- Die bestehende wirtschaftliche Abhängigkeit der H. vom Zweitgesellschafter schließt eine über diese Gesellschaft an den Stifter weitergeleitete Vorteilsgewährung aus der Nutzung des Wohnbereiches zu Lasten der Stiftung nicht aus.

Die Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, hat aus der Sicht des jeweiligen Veranlagungsjahres im Wege einer ex-ante Betrachtung zu erfolgen. Daher kommt nach Ansicht des Gerichtes dem Umstand, dass bei einer Nachfolgevermietung marktkonformes Verhalten an Tag gelegt wird, keine Bedeutung zu.

Wenn die Bf. auf Erkenntnisse des UFS (RV/2378-W/07 vom 31. 10. 2011) und des BFG (RV/5100799/2010 vom 3.3.2015) verweist, mit denen für Immobilieninvestitionen und die laufenden Kosten iZm mit Nutzungsüberlassungen von Körperschaften an deren GESELLSCHAFTER (und diesen nahestehenden Personen) ein Vorsteuerabzug anerkannt wurde, ist dazu anzumerken, dass die diesen Entscheidungen zu Grunde liegenden Sachverhalte mit gegenständlichem Sachverhalt nicht vergleichbar sind. In beiden Fällen lagen fremdübliche Nutzungsverträge (und insbesondere marktkonforme Mieten vor) und das Finanzamt stützte sich nur auf eine Verbundenheit von Personen (bzw. Nahebeziehung der vom Mietvertrag betroffenen Personen).

Nach dem die **Nutzungsüberlassung** (und die dazu in der Errichtungsphase bezogenen Vorleistungen) des Objektes 1 nach dem Gesamtbild der Verhältnisse **nicht** Ausfluss einer **unternehmerischen (auf Einnahmenerzielung gerichteten) Tätigkeit** darstellt und folglich dem nichtunternehmerischen Bereich der Stiftung zuzuordnen ist, waren die **Vorsteuern** aus den Errichtungskosten und laufenden Kosten in den Streitjahren **2008 bis 2013 nicht anzuerkennen** und die **Entgelte** in den Jahren 2011 bis 2013 **nicht der Umsatzsteuer** zu unterziehen.

Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2008, 2009, 2010, 2011 und 2013 sind insoweit daher nicht mit einer Rechtswidrigkeit behaftet. Der Umsatzsteuerbescheid 2012 war dahingehend abzuändern, als die Vermietung der KlBstraße als unternehmerische Tätigkeit anzuerkennen ist und die damit zusammenhängenden Vorsteuern anzuerkennen und die Entgelte zu versteuern sind. Die Umsatzsteuer 2012 ist daher entsprechend der Beschwerdevorentscheidung mit einer Gutschrift in Höhe von EUR 34.752,25 festzusetzen ist.

E. 2 Körperschaftsteuer

Wie unter Punkt D. dargestellt, sind nach herrschender Ansicht Einnahmen und Werbungskosten bei der Einkommensermittlung der Stiftung nicht zu berücksichtigen, wenn es sich bei der Nutzungsüberlassung einer (im außerbetrieblichen Bereich der Stiftung befindlichen) Immobilie um eine von der Absicht der Unentgeltlichkeit getragenen Gebrauchsüberlassung an den Stifter und/oder diesen nahestehenden Personen handelt. Unter Zugrundelegung der auf Stiftungen übertragbaren Judikatur zu „Wurzelausschüttungen von Immobilien durch Kapitalgesellschaften an deren Gesellschafter“ kommt es bei einer Nutzungsüberlassung von besonders repräsentativen und luxuriösen Gebäuden zu fremdunüblichen Bedingungen **auf Ebene der**

Körperschaft zu keiner Erhöhung der Einkünfte (Einnahmen) im Ausmaß des zugewendeten Vorteils (Differenz zwischen dem fremdüblichen und dem tatsächlich vereinnahmten, nicht angemessenen Entgelt), sondern es bleiben sämtliche mit dem (außerbetrieblichen) Immobilienvermögen in Verbindung stehenden Aufwendungen/ Erträge (Werbungskosten/Einnahmen) bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (mangels Betriebsvermögens-eigenschaft) außer Ansatz. Dies bedeutet im Ergebnis, dass bloße Gebrauchsüberlassungen bei Stiftungen keine Einkunftsquellen aus Vermietung und Verpachtung darstellen.

Ob eine bloße (auf Vorteilszuwendung gerichtete) Gebrauchsüberlassung oder eine von der Entgeltlichkeit bestimmte Nutzungsüberlassung vorliegt, ist eine auf Tatsachenebene mittels Fremdvergleich zu klärende Frage.

Aus den unter Punkt E. 1 dargelegten Erwägungen (das sind insbesondere die fremdunübliche Miete im Verhältnis zu den aufgewendeten Kosten, die fremdunübliche Gestaltung der Nutzung ohne schriftliche Verträge bei Nutzungsübernahme, zinsenlose Stundungen von Mieten, fehlende Absicherung des Investitionskostenrisikos sowie unübliche Instandhaltungskostenvereinbarung) gelangt das Gericht zur Ansicht, dass die Errichtung und Nutzungsüberlassung von gesellschaftsrechtlichen Motiven bestimmt war.

Die Nichtberücksichtigung der aus der Nutzungsüberlassung des Objektes 1 erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden 2008 bis 2013 war somit nicht rechtswidrig.

Der Bescheid des Jahres 2012 war dahingehend abzuändern, als der aus der Vermietung des Objektes KlBstraße resultierende Einnahmenüberschuss in Höhe von EUR 2.665,01 bei der Festsetzung des Einkommens zu berücksichtigen war.

E. 3. Liebhaberei:

Die Vermietung des gegenständlichen Objektes, das nach objektivem Erscheinungsbild ein Einfamilienhaus darstellt, fällt nach Ansicht des Gerichtes unter den Tatbestand einer kleinen Vermietung im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 der LVO idF. II 1993/33 idF BGBl. II 199//358. Für die Subsumtion unter diesen Tatbestand ist der objektive Verwendungszweck maßgeblich.

In Anbetracht des Umstandes, dass aufgrund der Renditenberechnung mit den vereinbarten Mieten und einer Mindestverzinsung des eingesetzten Kapitals nach betriebswirtschaftlichen Parametern die Investitionskosten über den Amortisationszeitraum von 67 Jahren nicht gedeckt sind, ist naheliegend, dass sich auch mit der nach den Vorgaben der Liebhabereibeurteilung durchzuführenden Beurteilung ergibt, dass es der Vermietung des gegenständlichen Objektes an einer objektiven Eignung daraus dauerhaft Einnahmenüberschüsse erzielen mangelt.

Um den Beschwerdefall unter dem Aspekt einer etwaigen nachfolgenden Liebhabereiprüfung beurteilen zu können, wurde mit Ergänzungsersuchen vom 20.

Juli 2015 um Mitteilung ersucht, ob eine Prognoserechnung vorliege, aus der hervorgeht, ab wann mit einem Gesamtüberschuss aus der Nutzungsüberlassung des Objektes zu rechnen ist. Dazu übermittelte die steuerliche Vertretung eine Prognoserechnung, in der - beginnend ab dem Jahr der Nutzungsüberlassung 2011 - erstmals im Jahr 2023 ein Gesamteinnahmenüberschuss ausgewiesen bzw. der bis zum Jahr 2038 erzielte Gesamteinnahmenüberschuss mit € 546.864,86 angegeben ist.

Wie unter Punkt D. dargelegt, kann die in der Verordnung für die Vermietungen von Eigenheimen normierte Liebhabereivermutung mit einer realitätsnahen Prognoserechnung widerlegt werden.

In der vorgelegten Prognoserechnung wurden unter Zugrundelegung der in den vorgelegten Vereinbarungen (Mietverträge mit den Gesellschaften und Möbelzuzahlungsbeschluss) festgelegten Mieteinnahmen mit einer jährlichen Wertanpassung von 1,5 % neben den aus den Anlagenverzeichnissen abgeleiteten Abschreibungen, jährliche (mit 1,5 % indexierte) Instandhaltungskosten in Höhe von 0,125 % der Herstellungskosten (€ 2.672.300,00) mit 1,5 % Wertanpassung p.a., Kosten für das Leerstandsrisiko mit 1 % der jährlichen Mieteinnahmen und Verwaltungskosten mit pauschal € 5.000,00 p.a. (mit jährlicher Wertanpassung von 1,5 %) in Abzug gebracht (Detailberechnung siehe S. 47 - A. II.1 Frage 18).

Vom Finanzamt wurde zur Prognoserechnung vorgebracht, dass Instandhaltungskostenansätze die von einer vollständigen Übernahme durch den Mieter ausgehen, fremdunüblich seien.

In freier Beweiswürdigung gelangt das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der Tatfrage, ob die in Frage stehende Vermietungstätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, zur Ansicht, dass die vorgelegte Prognoserechnung als nicht realitätsnah einzustufen ist und damit nicht in geeigneter Weise der Beweis erbracht wurde, dass die Vermietung des Objektes 1 (insbesondere des Wohnbereiches) als Betätigung iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO innerhalb der Frist des § 2 Abs. 4 letzter Satz LVO mit begründeter Wahrscheinlichkeit einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Der Liebhabereibeurteilung der Vermietungseinkünfte sind nach herrschender Ansicht die tatsächlichen Mieteinnahmen zu Grunde zu legen.

Die von der steuerlichen Vertretung vorgelegte Prognoserechnung trägt nach Ansicht des Gerichtes in folgenden Punkten den Vorgaben der LVO und den Anforderungen einer realistischen Prognose nicht Rechnung:

- Maßgeblicher Zeitraum:** In der vorgelegten Prognoserechnung werden nur die Zeiträume ab dem Anfall von Einnahmen berücksichtigt. Erfolgt die Aufnahme der Vermietungstätigkeit vor der erstmaligen Erzielung von Einnahmen beginnt der Prognosezeitraum bereits **ab dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen**, somit im Jahr 2007. In den absehbaren Zeitraum sind die Jahre 2007 bis 2010 zwingend miteinzubeziehen, der sich auf **23 Jahre verlängernde Beobachtungszeitraum**, in

dem ein positiver Gesamtüberschuss mit den zu beurteilenden Mietverträgen und den realistisch zu erwartenden Kosten und Risiken erzielbar sein muss, umfasst damit die **Jahre 2007 bis 2029**.

- **Instandhaltungen** : Dazu wird auf die ausführlichen Ausführungen unter Punkt E. 1 verwiesen, wonach nach allgemeiner Lebenserfahrung damit zu rechnen ist, dass bei zunehmendem Alter eine erhöhte Reparaturanfälligkeit besteht und sich Mieter nicht diesem Risiko aussetzen werden. Der in der vorgelegten Prognoserechnung berücksichtigte Ansatz von 0,125 % trägt diesen Gegebenheiten nicht Rechnung. Der Verwaltungsgerichtshof hat bei einer vereinbarten Instandhaltungskostentragung des Mieters einen Ansatz mit 0,2 % der abnutzbaren Baukosten (was 50% des empfohlenen Richtwertes entspricht) anerkannt. Das BFG hat in der jüngeren Judikatur einen ansteigenden Ansatz von 0,2 % bis 0,45 % als realitätsnah gewürdigt. Das Gericht erachtet daher für den Prognosezeitraum von 20 Jahren als Mindestansatz 0,2 % der Herstellungskosten (€ 2.672.300,00) als angemessen.
- Das mit 1 % der Mieteinnahmen in Ansatz gebrachte **Leerstehungsrisiko** trägt der erhöhten Leerstandsanfälligkeit des Objektes nicht Rechnung, sondern ist wie in der Renditeberechnung (siehe Ausführungen Punkt D. 1) mit 5 % der Mieteinnahmen zu berücksichtigen. Für die Einnahmen aus der Möbelabgeltung wurde in Anbetracht der verbindlichen Abdeckungszusage durch den Stifter für die gesamten 12 Jahre kein Ausfallsrisiko berücksichtigt.
- Die von der steuerlichen Vertretung angesetzten, nicht näher begründeten **Verwaltungskosten** mit € 5.000,00 p.a. zzgl Wertsicherung weichen von den tatsächlich angefallenen Kosten bis zum Jahr 2013 erheblich ab. Alleine die Beratungskosten betragen in den Jahren 2007 insgesamt € 62.137,00, das sind pro Jahr durchschnittlich € 8.876,00. Selbst wenn dem Umstand Rechnung getragen wird, dass darin einmalige Belastungen enthalten sein mögen, wird bei der von der steuerlichen Vertretung vorgenommenen Zuordnung von mehr als 90 % der bei der Stiftung anfallenden Buchhaltungs-, Bilanzierungs-, Wirtschaftsprüfungs-, Steuerberatungs-, Rechtsberatungs - und sonstigen Bürokosten (wie Telefon, Büromaterial, Fahrtkosten, etc) zum gegenständlichen Objekt ab dem Jahr 2014 mit einem Verwaltungskostenansatz in Höhe von mindestens € 7.000,00 p.a. (d.s. rund € 580,00 p.m.) den tatsächlichen Gegebenheiten eher Rechnung getragen. Die in der jüngeren Rechtsprechung (BFG 27.11.2015, RV/3100417/2010) bei einer Vermietung durch eine natürliche Person angesetzten 5 % sind bei Gesellschaften und Stiftungen (und wenn wie im gegenständlichen Fall die Allgemeinkosten mangels anderer Betätigungen beinahe ausschließlich der Vermietungstätigkeit zuzuordnen sind) bedingt durch die gesellschaftsrechtlichen Zusatzerfordernisse jedenfalls höher anzusetzen.

Bei einer getrennten Beurteilung des Wohn- und Bürobereiches als gesonderte wirtschaftliche Nutzungseinheiten ergibt sich unter Zugrundlegung der oben angeführten Ansätze für den Wohnbereich (inklusive den zugeordneten Garagen) innerhalb des vorgegebenen absehbaren Zeitraumes von 23 Jahren keinesfalls ein

positiver Einnahmenüberschuss, da den Einnahmen (laut Vertrag H. zuzüglich den Möbelabgeltungen) der Jahre 2011 bis 2029 in Höhe von € 1.126.732,59 schon alleine Abschreibungen in Höhe von € 1.108.751,64 gegenüberstehen.

Nach der in der Beilage 5/1 angefügten Berechnung beträgt der **Gesamtverlust** ab dem erstmaligen Anfall von Werbungskosten im Jahr 2007 im absehbaren Zeitraum von 23 Jahren (somit für den Zeitraum 2007 bis 2029) **für den Wohnbereich € 252.653,29**.

Zusammengefasst stellt sich die Berechnung wie folgt dar:

- Einnahmen: Mieten Wohnung Ausgangsbasis Juni 2011 € 3.316,82 p.m zzgl. 1,5 % Wertanpassung p.a. und Möbelabgeltung mit dem Fixbetrag von € 2.000,00 p.m. ohne Indexierung = Gesamteinnahmen 2011 bis 2029 € 1.126.732,60
- Abschreibungen: Ausgangsbasis stellen die Abschreibungen laut Prognoserechnung der steuerlichen Vertretung dar, wobei die auf die Einrichtungen entfallenden Abschreibungen zur Gänze dem Wohnbereich zugeordnet wurden. Die Abschreibungen wurden um den auf den Bürobereich entfallenden Anteil in Höhe von € 9.000,00, das sind 1,5 % von rund € 600.000,00 (dies entspricht rund 24 % der gesamten Gebäudekosten € 2.451.500,00) gekürzt.

Gesamtbetrag der Abschreibungen 2011 bis 2029 € 1.108.751,64

- Die Instandhaltungskosten sind mit 0,2 % der ebenfalls um € 600.000,00 verminderten Investitionskosten (€ 2.072.300,00 anstatt € 2.672.300,00) zuzüglich einer Wertanpassung von 1,5 % p.a. berücksichtigt

Gesamtbetrag Instandhaltungskosten 2011 bis 2029 € 90.338,67

- Ausfallsrisiko 5 % der Mieteinnahmen = Gesamt 2011 – 2029 € 41.936,63
- Sonstige Verwaltungskosten: 2007 - 2013 mit 75 % der tatsächlich 2007 bis 2013 angefallenen Beratungskosten und ab 2014 mit € 5.250,00 (75 % von € 7.000,00) mit jährlicher Wertanpassung von 1,5 % = € 138.354,94

Betrachtet man das **gesamte Objekt als Beurteilungseinheit**, ergibt sich mit den Einnahmen laut den Verträgen nach 23 Jahren ein **Gesamtverlust von € 32.450,50**

Dem liegen folgende Berechnungsgrundlagen zu Grunde:

- Einnahmen der Jahre 2011 bis 2029 laut vorgelegter Prognoserechnung € 1.614.604,60 (Mieten € 1.326.604,69/ Möbelabgeltungen € 288.000,00)
- Abschreibungen der Jahre 2011 bis 2029 laut vorgelegter Prognoserechnung € 1.279.751,64
- Instandhaltungskostenrisiko 2011 bis 2029 mit 0,4 % der Investitionskosten (€ 2.672.300,00) zzgl. 1,5 % Wertanpassung € 116.494,73
- Ausfallwagnis 5 % der Mieteinnahmen 2011- 2029 € 66.330,23
- Verwaltungskosten für die Jahre 2007 -2013 in Höhe der tatsächlich angefallenen Beratungskosten, ab 2014 € 7.000,00 zuzüglich 1,5 % Wertsicherung € 184.478,59

Nach Ansicht des Gerichtes stellt die Nutzungsüberlassung des Gesamtobjektes Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 LVO dar. Selbst wenn die Prüfung des marktkonformen Verhaltens zum Ergebnis geführt hätte , dass es sich bei den strittigen Nutzungsüberlassungen an den Stifter bzw. den der Stiftung und dem Stifter nahestehenden Gesellschaften um eine auf Entgeltlichkeit/Einnahmenerzielung gerichtete Tätigkeit handelt, wären daher die beantragten Umsatzsteuergutschriften und Einkünfte aus dem Objekt 1 nicht anzuerkennen und der Spruch der angefochtenen Bescheide nicht als rechtswidrig anzusehen.

Ad) Bescheid betreffend Festsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlungen 2015:

Gemäß § 24 Abs. 3 Z. 1 KStG sind für die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über Veranlagung und Entrichtung sinngemäß anzuwenden.

§ 24 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 legt fest, dass bei der Festsetzung von Vorauszahlungen eine Körperschaftsteuerschuld auch die Steuer gemäß § 22 Abs. 2 KStG für die nach § 13 Abs. 3 und 4 KStG 1988 gesondert zu besteuernden (Kapital)Einkünfte zu berücksichtigen ist.

Nach § 45 EStG 1988 sind vierteljährliche Vorauszahlungen zu entrichten, deren Höhe sich nach der Steuerschuld des letztveranlagten Kalenderjahres abzüglich der durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit diese auf veranlagte Einkünfte entfallen, richtet. Dieser Betrag ist, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4 %, wenn sie erstmals für ein späteres Jahr wirkt, um weitere 5 % für jedes Jahr zu erhöhen.

Für das letzte veranlagte Jahr 2013 wurde die Körperschaftsteuer mit Bescheid vom 1. April 2015 vom Einkommen ohne Berücksichtigung der Vermietungseinkünfte aus dem Objekt 1 und den zwischensteuerpflichtigen Einkünften mit € 1.070,00 (einschließlich Zwischensteuer in Höhe von € 14,49) festgesetzt.

Mit Berücksichtigung der negativen Vermietungseinkünfte aus dem Objekt 1 hätte sich für 2013 keine Körperschaftsteuer ergeben.

Mit Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheid vom 1. April 2015 erfolgte die Festsetzung der Vorauszahlungen für das Jahr 2015 und Folgejahre mit € 1.166,00.

Dieser Betrag wurde entsprechend den oben angeführten gesetzlichen Vorgaben wie folgt errechnet: € 1.070,00 zuzüglich 9 % Zuschlag (4 % für das Folgejahr und 5 % für das weitere Jahr).

Da die Höhe der mit Bescheid vom 1. April 2015 festgesetzten Körperschaftsteuerschuld (einschließlich der Zwischensteuer gemäß § 22 Abs. 2 iVm § 13 Abs. 3 KStG 1988) für das Jahr 2013 durch das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes keine Änderung erfahren hat, ergeben sich auch keine Änderungen bei den festgesetzten Vorauszahlungen für das Jahr 2015 und Folgejahre.

Die Beschwerde mit dem Antrag, die Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2015 mit Null festzusetzen, war daher abzuweisen.

E. 4. Endgültigerklärung des Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheides 2013

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Wenn die Ungewissheit beseitigt ist, ist die vorläufige durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen (Abs. 2).

Auch Verwaltungsgerichte sind in Anbetracht des in § 269 Abs. 1 normierten Überganges der abgabenbehördlichen Befugnisse und im Hinblick auf die nach jeder Richtung bestehenden Änderungsmöglichkeit (§ 279 Abs. 1 BAO) berechtigt einen vorläufigen Bescheid im Falle der Beseitigung der Ungewissheit für endgültig zu erklären.

Eine Ungewissheit im Sinne des § 200 BAO ist eine solche im Tatsachenbereich.

Die Vorläufigkeit wird vom Finanzamt auf das zur selben Streitfrage offene Rechtsmittelverfahren gegen Bescheide der vorangegangenen Jahre gestützt. Abgesehen davon, dass der bloße Umstand, dass ein offenes Rechtsmittelverfahren für vorangegangene Zeiträume vorliegt, keine ausreichende Begründung für die Vorläufigkeit einer Abgabenfestsetzung darstellt, sind mit dem gegenständlichen Erkenntnis alle Ungewissheiten auf Tatsachenebene beseitigt. Die vorläufigen Abgabenfestsetzungen waren somit durch endgültige Festsetzungen zu ersetzen.

F. Zulässigkeit der Revision:

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in mittlerweile gefestigter Rechtsprechung (insbesondere VwGH 7. 7. 2011, 2007/15/0255) ausgesprochen, dass die Überlassung einer Immobilie zu Wohnzwecken an der Stiftung nahestehende Personen keine unternehmerische Tätigkeit darstellt, wenn diese nicht zur Einnahmenerzielung, sondern der bloßen Gebrauchsüberlassung dient. Die dazu nach dem Gesamtbild der Verhältnisse - unter Bedachtnahme auf die in der Rechtsprechung des EuGH in der Rs. Enkler - vorzunehmende vergleichende Betrachtung mit den für eine Nutzungsüberlassung

üblichen Marktgegebenheiten stellt eine im Weg der Beweiswürdigung zu erhebende Tatsachenfeststellung und keine Rechtsfrage dar.

Ebenso von der Judikatur (ua. VwGH 26. 5. 1999, 094/13/0036) geklärt ist, dass sowohl ertragsteuerlich als auch umsatzsteuerlich auch für Körperschaften die Bestimmungen für Liebhaberei zur Anwendung gelangen und bei Vorliegen von Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO 1993 idF BGBI. II 1997/358 die Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum als unechte Steuerbefreiung unter Vorsteuerausschluss zu verstehen ist (VwGH 30.4.2015, Ra 2014/15/0015). Auch die Beurteilung, ob die Liebhabereivermutung mit einer realitätsnahen Prognose widerlegt werden kann, ist eine im Wege der Beweiswürdigung zu klärende Frage.

Die Voraussetzungen für eine Revision liegen somit nicht vor.

Linz, am 26. April 2016