



BFG

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/6100298/2011

Aignerstraße 10
5026 Salzburg-Aigen
www.bfg.gv.at
DVR: 2108837

BESCHLUSS

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch

die RichterIn

über die Beschwerden

der Beschwerdeführerin

vom

gegen die Bescheide

des Finanzamtes

vom

betreffend

beschlossen:

Dr. Maria-Luise Wohlmayr

Bf., Adr._Bf.

vertreten durch

Wals Treuhand Steuerberatungs- und WP
GmbH, Lagerhausstraße 24, 5071 Wals

2. Mai 2011

Salzburg-Stadt, Aignerstraße 10, 5026
Salzburg

vertreten durch

Mag. Dieter Lukesch

28. März 2011

1. Wiederaufnahme der Verfahren zur
Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer der
Jahre 2004 – 2008

2. Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für
2004 – 2009

3. Festsetzung von Umsatzsteuer für den
Zeitraum Jänner – Dezember 2010

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 278 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Gegen diesen Beschluss ist gemäß § 25a VwGG eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Sachverhalt:

1. Die Beschwerdeführerin (kurz: Bf.) ist eine Privatstiftung, die mit Stiftungsurkunde vom 28. April 2004 von folgenden Personen errichtet wurde:

Herr WXsen., geboren 1942

Frau IX (Ehefrau)

Herr WXjun., geboren 1968 (Sohn)

Herr HX (Sohn).

Weitere Stifterin ist die XGmbH.

Die Stifter haben der Privatstiftung neben Barvermögen jeweils auch Liegenschaften gewidmet, die mit Ablauf des 31. Mai 2004 in den tatsächlichen Besitz und Genuss der Privatstiftung übergingen. Stiftungszweck ist die Anlage, Verwaltung und Vermehrung des Stiftungsvermögens und die Zuweisung an Begünstigte. Die Begünstigten werden laut Stiftungsurkunde von den Stiftern bestimmt, eine Festlegung erfolgte bislang offenkundig aber nicht. Stiftungsvorstände sind Frau X und die beiden Söhne.

Die Privatstiftung erklärt Umsätze und Einkünfte aus der Vermietung ihrer Liegenschaften. Das Finanzamt hat für die Jahre 2004 bis 2008 dementsprechende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide erlassen.

2. Im Jahr 2010 führte das Finanzamt bei der Privatstiftung eine Außenprüfung durch, bei der folgende Feststellungen getroffen wurden:

2.1. „Tz. 2 Objekt G-Str.:

Das Grundstück G_Str. wurde im Zuge der Errichtung der Stiftung von WXjun. der Stiftung gewidmet. Im Anschluss daran wurde darauf ein Einfamilienhaus errichtet. Der Grundanteil wurde mit Euro 152.800,- angesetzt. Die Errichtungskosten haben insgesamt 177.320,06 netto betragen. Am 1.12.2004 wurde ein Mietvertrag zw. der Stiftung und Herrn WXjun. abgeschlossen, und zwar auf die Dauer von einem Jahr. Als Mietzins wurden 850,- netto + 85,- USt = EUR 935,- vereinbart. Tatsächlich wurden jedoch nur 772,73 + 77,27 = EUR 850,- bezahlt. Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters handelt es sich bei diesem Objekt um ein fremdüblich vermietetes Anlagevermögen. Die volle Miete wird deshalb nicht entrichtet, da das Wohnhaus bis dato (2010!!!) noch nicht fertig gestellt ist (es fehlen Zufahrt, Balkon, Abwasserregulierung, Kinderbad).

Nach Ansicht der BP handelt es sich dabei um kein fremdüblich vermietetes Anlagevermögen. Begründung:

- 1.) Mit der Errichtung des Einfamilienhauses wird das private Wohnbedürfnis des Stifters abgedeckt.*
- 2.) Diese Konstruktion wurde nur gewählt, damit bei der Errichtung die Vorsteuern geltend gemacht werden konnten. Hätte Herr WXjun. das EFH selbst errichtet, so hätte er keine Möglichkeit des Vorsteuerabzugs gehabt (siehe auch UFSW 18.1.2008, RV/0743-W/07, UFSG 11.1.2007, RV/0215-G/06).*
- 3.) Investitionskosten für ein nach Wünschen des Stifters errichtetes und von ihm genutztes Einfamilienhaus verlieren nicht deshalb den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG, weil die Abgabepflichtigen der privaten Nutzung des Wohnhauses zivilrechtlich einen Bestandrechtstitel (zwischen der PS und dem Stifter) zugrunde gelegt haben. Dies umso mehr, als zwischen PS und Stifter (bzw. Vorstand) von vornherein eine besondere Nahebeziehung besteht. Rechtliche Gestaltungen die darauf abzielen, Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder für den Unterhalt seiner Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden sind deshalb steuerlich unbeachtlich. Dies gilt selbst dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten.*
- 4.) Der vorgelegte Mietvertrag hält auch einem Fremdvergleich nicht stand. Es wurde zwar eine Indexklausel vereinbart, jedoch wurde der Mietpreis nicht angepasst. Es gibt auch keine Vereinbarung hinsichtlich einer Verlängerung der Mietdauer. Der Mietvertrag wurde auch nicht vergebührt. Es wird keine Kautions verlangt. Es gibt keine Bestimmung wer die Betriebskosten zu tragen hat.*
- 5.) Eine stillschweigende Zustimmung des Vermieters, dass nicht der gesamte Mietzins bezahlt wird, da das Haus noch nicht fertig gestellt ist, ist ebenfalls nicht fremdüblich.*

Genauso ist es nicht fremdüblich dass der Mieter keinerlei Maßnahmen gegenüber dem Vermieter setzt, damit das Haus fertig gestellt wird.

6.) Es fehlt außerdem die Zustimmung des Gerichts zu diesem Vertrag. Gem. § 17 Abs. 5 PSG bedürfen Verträge zw. Stiftung und Vorstand der Stiftung die Zustimmung des Gerichts. Daher ist der Mietvertrag nichtig.

7.) Aus den oben angeführten Gründen ist daher das Mietverhältnis nicht anzuerkennen.“

2.2. „Tz. 3 Objekt U-Str.:

Das Objekt U-Str. wurde am 9.5.2008 von Frau IX um Euro 60.000,-erworben. Laut Mietangebot vom 16.6.2008 wird dieses Objekt von Herrn HX um monatlich Euro 560,- incl. USt gemietet. Die Mietdauer beträgt 10 Jahre. Herr HX hat bereits bisher dort gewohnt. Frau X hat die Mieteinkünfte bei ihrer Einkommensteuer erklärt.

Auch dieses Mietverhältnis kann von der BP nicht anerkannt werden. Begründung:

1.) Die Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG (Aufwendungen für den privaten Haushalt) sind nicht abzugsfähig. Dies gilt auch dann, wenn die Abgabepflichtigen der privaten Nutzung des Wohnhauses zivilrechtlich einen Bestandrechtstitel (zwischen der PS und dem Stifter) zugrunde gelegt haben. Dies umso mehr, als zwischen PS und Stifter (bzw. Vorstand) von vornherein eine besondere Nahebeziehung besteht. Rechtliche Gestaltungen die darauf abzielen, Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder für den Unterhalt seiner Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden sind deshalb steuerlich unbeachtlich. Dies gilt selbst dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten.

2.) Herr HX hat ein Vorkaufsrecht. Dieses Vorkaufsrecht wurde mit Euro 60.000,- festgesetzt. Zitat aus dem Vertrag: "Abweichend von den Bestimmungen der §§ 1072 ff ABGB muss der Vorkaufsberechtigte nicht den vollständigen Preis, welcher von einem Dritten angeboten worden ist, entrichten, sondern ist berechtigt das Vertragsobjekt um die Gegenleistung von 60.000,- einzulösen". In einer Vorhaltsbeantwortung vom 10.6.2010 wurde hinsichtlich der U-Str. folgendes bekannt gegeben: "Die Liegenschaft wird derzeit umgebaut. Nach Fertigstellung des Umbaus kommt es zu einer Neuvermietung ab 2011." Auch hinsichtlich dieser Umbauarbeiten liegt keine Fremdüblichkeit vor. Kein Eigentümer wird umfangreich umbauen wenn der Mieter ein vertraglich vereinbartes Vorkaufsrecht hat.

3.) Es wird auch in diesem Fall versucht eine zivilrechtliche Gestaltung einzugehen um in den Vorteil des Vorsteuerabzugs zu kommen.“

2.3. „Tz. 4 Gehalt HX:

Ab dem Jahr 2006 erhält Herr HX von der Bf. ein Gehalt ausbezahlt.

2006 EUR 4.818,51

2007 EUR 10.080,

2008 EUR 3.220,-

Laut Auskunft des steuerlichen Vertreters war Herr HX für 20 Wochenstunden angestellt, und zwar für folgende Tätigkeiten:

1.) Verwaltung

2.) Betriebskostenabrechnung bzw. Kontrolle der BK-Abrechnungen durch die zuständigen Hausverwalter

3.) Wohnungsübergaben bei Neuvermietungen und Durchführung der damit im Zusammenhang stehenden Mieterbetreuungen

4.) Aufsicht und Abwicklung von Instandhaltungsmaßnahmen

Laut Vorhaltsbeantwortung gibt es nur Urlaubsaufzeichnungen. Weitere Aufzeichnungspflichten gibt es nicht, da Herr HX auch Vorstandsmitglied der Stiftung ist.

Dieses Dienstverhältnis kann von der BP nicht anerkannt werden. Begründung:

1.) Es handelt sich um kein fremdübliches Dienstverhältnis. Dies ist schon aus den unterschiedlichen Zahlungen in den einzelnen Jahren ersichtlich. Das Dienstverhältnis dauerte von 10.7.2006 bis 30.6.2008.

2.) Weder vorher noch nachher wurde ein Dienstnehmer beschäftigt.

3.) Hinsichtlich der vermieteten Objekten hat sich in Jahren keine Veränderung ergeben.

4.) Es handelt sich um Vermögensverwaltung der Stiftung.

5.) Es fehlt außerdem die Zustimmung des Gerichts zu diesem Vertrag. Gem. § 17 Abs. 5 PSG bedürfen Verträge zw. Stiftung und Vorstand der Stiftung die Zustimmung des Gerichts. 6.) Es konnte außerdem kein Arbeitsnachweis erbracht werden.

7.) Daher handelt es sich um eine verdeckte Zuwendung der Stiftung.“

3. Aufgrund dieser Feststellungen nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 28. März 2011 das Verfahren der Jahre 2004 – 2008 wieder auf und erließ dementsprechend neue Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2004 – 2009 und Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheide für Jänner bis Dezember 2010.

4. Gegen alle diese Bescheide erhob die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schriftsätzen vom 2. Mai 2011 Berufungen, beantragte darin eine mündliche Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat und führte im Wesentlichen Folgendes aus:

4.1. Wiederaufnahme des Verfahrens (betrifft die Jahre 2004 – 2008):

„Für den angeführten Zeitraum liegen rechtskräftige seinerzeitige Bescheide vor. Diese Bescheide beruhen auf vollständig offen gelegten Sachverhalten lt. Steuererklärungen und gleichzeitig vorgelegter umfangreicher Wirtschaftsprüferberichte. Zudem wurde durch die Abgabenbehörde anlässlich der Betriebseröffnung und Beantragung von Steuernummer und UID-Nummer eine Nachschau durchgeführt, welche mit Niederschrift vom 12.07.2004 und Vergabe von Steuernummer und UID-Nummer abgeschlossen wurde.

Darüber hinaus wurde eine Umsatzsteuerprüfung für den Zeitraum 07-09/2004 durchgeführt, welche ebenfalls lt. Niederschrift vom 29.10.2004 ohne Ergebnis abgeschlossen wurde. Sowohl bei der Nachschau zur Betriebseröffnung als auch zur Umsatzsteuerprüfung wurde dem zuständigen Organ der Abgabenbehörde das Konzept und die Bestimmung der Privatstiftung entsprechend erläutert, erklärt und offen gelegt. Es können daher keine neuen Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen sein, welche nunmehr zu einer Abänderung der Bescheide führen. Die Ermessensausübung ist zudem völlig unzureichend begründet, sodass bereits aus diesem Grund die angefochtenen Bescheide mit Rechtswidrigkeit behaftet sind.“

4.2. Objekt GStr. (betrifft die Jahre 2004 – 2010):

„Hier liegt ein schriftlicher Mietvertrag vor. Die Unternehmereigenschaft gem. § 2 UStG für Privatstiftungen ist unstrittig und unteilbar. Die Abgabenbehörde trennt diese Unternehmereigenschaft auf in zulässig für die fremdvermieteten Eigentumswohnungen und in unzulässig für Mietverträge aus dem Stifterbereich.

Eine allenfalls fehlende gerichtliche Genehmigung für die abgeschlossenen Verträge hat keine Auswirkung auf die Unternehmereigenschaft und auf den Bestand der Abgabepflicht. Diesbezüglich dürfen wir auf die Bestimmungen des § 23 BAO verweisen.

Aus den Diskussionen anlässlich der Betriebsprüfung hat sich ergeben, dass bei einer Vermietung desselben Objektes an einen Außenstehenden an der Unternehmereigenschaft der Privatstiftung kein Zweifel bestehen würde. Somit führt die

Behandlung der Abgabenbehörde für den abgeschlossenen Mietvertrag zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung.

Nach völlig herrschender Ansicht ist die Vermietung von Immobilien zu Wohnzwecken als Duldungsleistung anzusehen, welche zweifelsfrei auch bei einer Privatstiftung als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG und auch als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 der MwStSyst-RL in Betracht kommt.

Allein entscheidend ist dabei, dass ein auf einen Leistungstausch gerichtetes Rechtsverhältnis zwischen Privatstiftung und Stifter oder Begünstigten vorliegt, unabhängig davon, ob die Vereinbarung fremdüblich ist und eine Gewinnerzielungsabsicht mit der Vermietungstätigkeit verfolgt wird (vgl. Aigner & Tumpel in SWK-Heft 8 vom 10.03.2011, S 394 ff).

Die rechtliche Gestaltung eines Sachverhaltes liegt allein in der Dispositionsbefugnis des Abgabepflichtigen. Der Abzug der Vorsteuer im gegenständlichen Fall führt auch zur Mehrwertsteuerpflicht und langfristig betrachtet zum Nachteil des Abgabepflichtigen. Der Mieter ist als Unternehmer tätig und war daher unter anderem auch bestrebt, die persönliche Haftungsmasse gering zu halten. Der Vorwurf von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten ist daher in keiner Weise durch die Abgabenbehörde zu halten und wurde auch nicht näher ausgeführt.

Der Mietvertrag hält sehr wohl einem Fremdvergleich stand. Der vorgelegte Mietenspiegel lt. schriftlicher Stellungnahme vom 05.10.2010 wurde allerdings in keiner Weise berücksichtigt. Insofern liegt auch ein gravierender Verfahrensfehler vor. Das Mietobjekt ist noch nicht zur Gänze fertiggestellt, daher würde auch ein außenstehender Dritter nicht die gesamte Miete bezahlen.

Das bestehende Mietverhältnis wird jedenfalls tatsächlich gelebt und ist daher auch anzuerkennen, was wiederum zur Unternehmereigenschaft der Privatstiftung auch in diesem Bereich führt (vgl. Dr. Beiser in SWK-Heft 6 vom 15.02.2011, S 299 ff). Die Berufung erweist sich daher als begründet.“

4.3. Gehalt HX (betrifft die Jahre 2006 – 2008):

„Die im Rahmen des bestehenden Dienstverhältnisses zwischen der Bf. und HX ausbezahlten Gehälter stellen jedenfalls eine Vorstandsvergütung dar und sind als

solche voll abzugsfähig und unterliegen keinesfalls einer Kapitalertragsteuer. Jedenfalls wurden für diese Zahlungen alle Abgaben und Lohnsteuern inkl. Sozialversicherungen bezahlt. Diese Rückerstattung hat die Abgabenbehörde bisher nicht veranlasst, sodass eine unzulässige und im Gesetz nicht gedeckte Doppelbesteuerung dieser Vergütungen vorliegt. Der Haftungsbescheid ist daher aufzuheben.“

4.4. Objekt UStr. (betrifft die Jahre 2008 – 2010):

„Auch hier liegt ein fremdüblich gestalteter Mietvertrag vor. Das Vorkaufsrecht zugunsten HX aus der Widmung der Liegenschaft 2008 an die Privatstiftung ist für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft der Privatstiftung in Bezug auf dieses Mietverhältnis völlig irrelevant. Bei Schlagendwerdung des Vorkaufsrechtes käme es höchstens zu einer Zuwendungsbesteuerung, wenn ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegen würde. Zudem haben wir anlässlich der laufenden Betriebsprüfung wiederholt deponiert, dass die Vorkaufsklausel nach Fertigstellung des Umbaus entweder aufgelassen oder entsprechend angepasst wird.

Der Umbau der UStr. liegt außerhalb des Prüfungszeitraumes. Ein fremdüblicher Mietvertrag mit der X Immobilien GmbH wurde im Jänner 2011 abgeschlossen und der Betriebsprüfung auch zur Kenntnis gebracht. Die Betriebsprüfung hat allerdings diese Tatsache überhaupt nicht in die rechtliche Beurteilung einfließen lassen und bereits aus diesem Grund den Bescheid mit Rechtswidrigkeit behaftet. Auch diese Vermietung führt in der Privatstiftung zu einer auf Dauer gesehen nachteiligen Mehrwertsteuerbelastung für die Stiftung.

Im Vordergrund der Einbringung dieser Liegenschaft in die Privatstiftung stand die Abschirmwirkung gegenüber allfälligen Ansprüchen Dritter und weiters wie auch bei allen anderen Liegenschaften der Vermögensaufbau in der Stiftung. Dies auch zu dem Zweck, dass die hohen Verwaltungskosten der Privatstiftung besser amortisiert werden können und der Gesamtbesitz der Familie X der Nachwelt erhalten bleibt. Alle Ausführungen, welche bereits zur GStr. in den Berufungen getätigt worden sind, gelten auch für die UStr..“

5. Das Finanzamt legte diese Berufungen ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen und ohne Einholung einer Stellungnahme der Prüferin zu den Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat am 25. Mai 2011 zur Entscheidung vor. Erwähnt sei, dass die Berufungsschriftsätze betreffend die Jahre 2006, 2007 und 2008 auch **Berufungen gegen Haftungsbescheide vom 14.3.2011 betreffend **Kapitalertragsteuer** enthalten. **Diese Berufungen wurden dem Unabhängigen****

Finanzsenat nicht zur Entscheidung vorgelegt. Derartige Haftungsbescheide sind im Veranlagungsakt des Finanzamtes auch nicht auffindbar.

6. Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates an die Prüferin, dass den Akten des Finanzamtes wesentliche Unterlagen wie etwa Pläne der Häuser, Darstellung der Errichtungskosten, Mietverträge, Prognoserechnungen oder Unterlagen über das nicht anerkannte Dienstverhältnis nicht zu entnehmen seien, übersandte die Prüferin diverse Unterlagen (alle aus dem Handakt der Betriebsprüfung). Aus diesen Unterlagen geht hervor, dass die als Mietverträge bezeichneten Dokumente Mietangebote der Privatstiftung über die Vermietung der beiden strittigen Objekte sind und dass nur diese Mietangebote existieren. Eine Prognoserechnung für die Vermietung des Hauses in der GStr. sei nicht angefordert worden, weil diese Einkunftsquelle positiv ist. Der Plan des Hauses GStr. sei eingesehen, aber nicht kopiert worden, eine Besichtigung des Hauses durch die Prüferin und den Teamleiter habe stattgefunden. Eine Prognoserechnung für das Objekt UStr. liege vor, diese beginne mit 2011 und enthalte ohne nähere Erläuterung erwartete (positive) Ergebnisse der Jahre 2011 bis 2015.

7. In den vom Finanzamt vorgelegten Akten sind folgende **Sachverhaltsermittlungen** aktenkundig:

Die beschwerdeführende Privatstiftung ist Eigentümerin mehrerer Liegenschaften bzw. Eigentumswohnungen, die sie vermietet. Sie erklärt daraus Umsätze und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die vom Finanzamt hinsichtlich des überwiegenden Teiles der Objekte erklärungsgemäß veranlagt werden.

Das Finanzamt beurteilt die Vermietung von zwei dieser Liegenschaften als nicht unternehmerische Tätigkeit der Privatstiftung, und zwar die Vermietung des Wohnhauses GStr. an Herrn WXjun. und die Vermietung des Wohnobjektes UStr. an Herrn HX, beide Stifter und Vorstandsmitglieder der beschwerdeführenden Privatstiftung.

7.1. GStr.:

Das Grundstück in der GStr. (Größe 1.910 m²) wurde von Herrn WXjun. am 28.4.2004 der Privatstiftung gewidmet und übereignet und von dieser mit einem Wert von EUR 152.800,- (Preis/m² EUR 80,-) in die Bilanz aufgenommen. In den Jahren 2004 und 2005 errichtete die Privatstiftung darauf ein Einfamilienwohnhaus (Errichtungskosten EUR 177.320,-). Diesbezügliche Beschlüsse des Stiftungsvorstandes, Sitzungsprotokolle oder sonstige Unterlagen, die über diese Investitionsentscheidung der Privatstiftung

Aufschluss geben könnten, liegen nicht vor. Ebenso ist nicht bekannt, wer die Planung des Hauses beauftragte bzw. die für die Planerstellung nötigen Vorgaben machte, wer die Baubewilligung für das Haus einholte und ob diese zum Zeitpunkt der Stiftung des Grundstückes etwa schon vorlagen.

Am 14.9.2004 legte die Privatstiftung ein Mietangebot an Herrn WXjun. über die Anmietung des Wohnhauses „laut beiliegendem Plan“ zu Wohnzwecken, das im Wesentlichen Folgendes beinhaltet:

„Der vereinbarte Hauptmietzins beträgt EUR 850,- zuzüglich 10% Umsatzsteuer, somit EUR 935,- und wird wertgesichert vereinbart. Er ist längstens bis 10. eines jeden Kalendermonats abzugsfrei im Voraus zu entrichten.

Der Mietvertrag beginnt mit 1.12.2004 und wird auf die Dauer von einem Jahr abgeschlossen. Er kann nicht vorzeitig aufgekündigt werden. In bestimmten, genau bezeichneten Fällen steht dem Vermieter aber das Recht zur sofortigen Auflösung des Mietvertrages zu.

Der Mieter darf die angemieteten Flächen ohne Zustimmung des Vermieters weder entgeltlich noch unentgeltlich dritten Personen überlassen.

Die Instandhaltung der Liegenschaft und des Gebäudes wird zwischen Bestandgeber und Bestandnehmer aufgeteilt. Der Mieter erklärt sich ausdrücklich damit einverstanden, für allfällige Investitionen keine Ablöseansprüche an den Vermieter zu stellen. Bauliche Veränderungen der angemieteten Flächen bedürfen der schriftlichen Zustimmung des Vermieters.

Der Mieter haftet dem Vermieter für alle bis zur Beendigung des Mietverhältnisses entstandenen Nebenkosten. Dies gilt auch für den Fall, dass die Endabrechnung erst nach Beendigung des Mietverhältnisses erfolgt. Für verspätete Zahlungen werden Verzugszinsen iHv 8% p.a. vereinbart.

Der Vermieter sieht sich an dieses Mietangebot bis zum 1. Oktober gebunden. Das Mietangebot gilt jedenfalls als angenommen, wenn bis zum 1. Oktober 2004 die Kautionszahlung von zwei Monatsmieten beim Vermieter einlangt. Sollte bis zu diesem Tage der Mieter keine Handlung jeglicher Art haben, welche eine Zustimmung zu diesem Mietangebot hergibt, so gilt als vereinbart, dass der Vermieter und der Mieter in neue Verhandlungen treten.“

Dem Akt des Finanzamtes ist zu entnehmen, dass die Wohnfläche des Hauses offenbar 165 m² beträgt, aufgeteilt auf Erdgeschoß und Obergeschoß, Näheres dazu geht aus den Akten nicht hervor. Es gibt keinen Plan des Hauses und keine aktenkundigen Feststellungen zur Lage sowie zur Ausstattung des Hauses und des Gartens. Unklar ist, ob es Außenanlagen wie Terrassen, Schwimmbecken, Garagen, Carports und dergleichen gibt. Nicht aktenkundig ist, wann das Haus fertiggestellt und bezugsfähig wurde, wie viele

Personen das Haus bewohnen und seit wann genau. Mieterlöse werden offenbar ab Herbst 2005 erzielt.

Laut Feststellung des Finanzamtes gibt es außer dem genannten Mietangebot keine schriftlichen Unterlagen. Unklar ist aber auch hier, wie und wann das Mietangebot angenommen wurde, ob durch Erlag der im Mietangebot genannten Kautions oder auf andere Art und Weise. Nicht bekannt ist weiters, ob es mündliche Zusatzabreden gibt, ob die Mietzinszahlungen laufend und pünktlich getätigt werden, ob und wann die im Mietangebot genannte Wertsicherung tatsächlich durchgeführt wurde bzw. wird, wer die Betriebskosten trägt und ob eine Kautions erlegt wurde. Festgestellt wurde lediglich, dass nicht der gesamte Mietzins laut Mietangebot entrichtet wird. Zu jährlichen Betriebskostenabrechnungen gibt es ebenso keine Feststellungen wie zur Frage, wer Reparaturen, Instandhaltungen, Versicherungen usw. bezahlt.

Feststellungen darüber, ob der im Mietangebot vereinbarte Mietzins fremdüblich und marktkonform ist, wurden vom Finanzamt nicht getroffen.

7.2. UStr.:

Die Liegenschaft in der UStr. samt dem darauf befindlichen Wohnobjekt wurde von der Privatstiftung mit Kaufvertrag vom 9. Mai 2008 um EUR 60.000,- erworben. Verkäuferin der Liegenschaft war die Stifterin. In diesem Kaufvertrag wurde ein Vorkaufsrecht zugunsten von Herrn HX (Sohn der Verkäuferin) um EUR 60.000,- vereinbart.

Die Stiftung vermietet die Erdgeschoßwohnung des Hauses U-Str. (etwa 75 m²) an Herrn HX um einen monatlichen Mietzins von EUR 560,- inklusive USt und Betriebskosten nach dem MRG. Herr X bewohnte diese Wohnung offenbar bereits vor dem Verkauf und entrichtete seiner Mutter dafür Mietzahlungen, die diese versteuerte. Das Mietverhältnis zwischen Mutter und Sohn wurde vom Finanzamt offenkundig anerkannt.

Im Finanzamtsakt erliegt ein schriftliches Mietanbot vom 16. Juni 2008, woraus im Wesentlichen hervorgeht, dass der Mietvertrag mit 1. Juni 2008 beginnt und auf die Dauer von 10 Jahren abgeschlossen wird. Er kann nicht vorzeitig aufgekündigt werden, außer vom Vermieter aus bestimmten, genau bezeichneten Gründen. Der Mietzins wird wertgesichert vereinbart. Die angemieteten Flächen dürfen ohne Zustimmung des Vermieters nicht dritten Personen überlassen werden. Es wird vereinbart, dass die Instandhaltung der Liegenschaft zwischen Bestandgeber und Bestandnehmer aufgeteilt wird. Der Mieter erklärt sich ausdrücklich damit einverstanden, für allfällige

Investitionen keine Ablöseansprüche an den Vermieter zu stellen. Das Mietangebot gilt als angenommen, wenn bis zum 1. Juli 2008 die Mietzahlung für Juni 2008 beim Vermieter einlangt. Sollte bis zu diesem Tage der Mieter keine Handlung jeglicher Art gesetzt haben, welche eine Zustimmung zu diesem Mietangebot hergibt, so gilt als vereinbart, dass der Vermieter und der Mieter in neue Verhandlungen treten.

Auch zu diesem Objekt sind keine Ermittlungen über die Lage, die Ausstattung, die Infrastruktur der Umgebung oder ähnliches aktenkundig, ebenso fehlt ein Plan des Hauses bzw. ein Wohnungsplan. Aktenkundig sind jedoch - vom Finanzamt nicht weiter beachtete - Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bf., wonach das Objekt beginnend ab 2010 umgebaut wurde und ab 2011 (offenbar an einen anderen Mieter) vermietet wird. Nähere Ermittlungen zum Umbau, den Umbaukosten und dem (neuen) Mietverhältnis und eventuell neuen Bewohnern gibt es nicht. Die im Akt erliegende Prognoserechnung, die ab 2011 beginnt, ist daher für das gegenständlich zu beurteilende Mietverhältnis irrelevant.

Das Finanzamt traf keine Feststellung, dass der von HX entrichtete Mietzins nicht fremdüblich sei. Es fehlen aber auch Ermittlungen darüber, wie das zuvor bestehende Mietverhältnis zwischen HX und seiner Mutter ausgestaltet war, wie hoch der damalige Mietzins war und was sich etwa an der Gestaltung des Mietverhältnisses geändert hat. Dem Finanzamtsakt ist nicht zu entnehmen, dass das Mietverhältnis zwischen Mutter und Sohn als nicht fremdüblich beurteilt worden wäre.

7.3. Gehalt HX:

Herr HX ist Stiftungsvorstand und war in den Jahren 2006 – 2008 mit 20 Wochenstunden angestellt für mit der Vermietungstätigkeit der Bf. zusammenhängende Aufgaben wie Verwaltung, Betriebskostenabrechnungen, Wohnungsübergaben und Mieterbetreuungen sowie Abwicklung von Instandhaltungsmaßnahmen. Ein vom steuerlichen Vertreter der Bf. angekündigter Dienstvertrag wurde nicht vorgelegt. Außer Urlaubsaufzeichnungen gibt es keine weiteren (gesetzlich vorgesehenen) schriftlichen Aufzeichnungen. Laut der dem Finanzamt elektronisch übermittelten Lohnzettel umfasste das Dienstverhältnis den Zeitraum 10. Juli 2006 bis 30. Juni 2008. Die Bf. führte Sozialversicherungsbeiträge ab, und Herr HX versteuerte die Einkünfte aus dem Dienstverhältnis im Rahmen seiner Veranlagung zur Einkommensteuer.

B. Rechtliche Würdigung:

1. Verfahrensrechtliches:

Die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen sind vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs 1 B-VG zu erledigen (§ 323 Abs 38 BAO).

Soweit zum 31. Dezember 2013 eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Vertretung im Abgabungsverfahren vor den Abgabenbehörden zweiter Instanz besteht, ist diese auch im Beschwerdeverfahren vor den Verwaltungsgerichten gegeben (Abs 39 leg.cit.). Die Zustellung dieses Beschlusses hat daher an die steuerliche Vertretung der Bf. zu erfolgen, deren Vollmacht eine Zustellvollmacht umfasst.

2. Vermietung der Objekte GStr. und UStr.:

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

Gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

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

Weder die 6. MwSt-Richtlinie noch die MwSt-Systemrichtlinie kennen den Begriff des Unternehmers, sondern bezeichnen als Steuerpflichtigen, *„wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis“* (Art 4 Abs 1 und 2 der 6. RL bzw. Art 9 Abs 1 MwStSyst-RL). Art 9 Abs 1 Unterabs 2 Satz 2 MwStSyst-RL legt (aufgrund der bisherigen Judikatur des EuGH) ergänzend 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“*.

Rechtlich unstrittig ist, dass als Unternehmer iSd § 2 UStG bzw. Steuerpflichtiger iSd MwSt-RL auch eine Privatstiftung in Betracht kommt. Dies hat der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255 bestätigt und zum Fall der Vermietung einer nach den Wünschen des Stifters/Begünstigten errichteten und an diesen aufgrund einer mündlichen Mietvereinbarung überlassenen Wohnimmobilie mit gehobener Ausstattung Folgendes ausgeführt:

"Die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken kommt als fortlaufende Duldungsleistung auch bei einer Privatstiftung als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 4 Abs 1 und 2 6. RL in Betracht. Eine Vermietungstätigkeit ist allerdings von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden, die nicht zur Unternehmereigenschaft führt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24.6.1999, 96/15/0098). Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einkommenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. Ruppe, UStG 3, § 2 Tz 8). Die Überlassung einer Liegenschaft durch eine Privatstiftung an den Stifter oder an andere Begünstigte im Rahmen der Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke ist nicht als nachhaltige Tätigkeit einzustufen (vgl. Aigner/Tumpel, Immobilienvermietung durch eine Privatstiftung an ihren Stifter oder an Begünstigte, SWK 8/2011, S 396). Erfolgt die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an den Stifter/Begünstigten nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihm einen Vorteil zuzuwenden (Zuwendung aus der Stiftung), so fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Mai 2007, 2005/14/0083, zu einer vergleichbaren Sachverhaltskonstellation). Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen Tätigkeiten, die letztlich nur der Erfüllung des Stiftungszweckes dienen, und solchen, die über die bloße Erfüllung des Stiftungszweckes hinaus als wirtschaftliche Tätigkeiten einzustufen sind, finden sich im Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94, Enkler, in den Rn 24ff, insbesondere Rn 28."

In diesem Urteil (EuGH 26.9.1996, Enkler C-230/94) hat der EuGH zum Ausdruck gebracht, dass für die Beurteilung, ob die (entgeltliche) Überlassung eines körperlichen Gegenstandes zur dauerhaften Nutzung eine auf nachhaltige Einnahmenerzielungsabsicht gerichtete Tätigkeit darstellt, auf die Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles abzustellen ist. Bei Gegenständen, die sowohl für eine Nutzung zu privaten Zwecken als auch zu wirtschaftlichen Zwecken geeignet sind, sind alle Umstände der Nutzung zu berücksichtigen. Es ist also nicht die (bloße) Verbundenheit von Personen, sondern ausschließlich der Fremdvergleich und die Art der Bewirtschaftung als objektive Kriterien für die Beurteilung der Frage heranzuziehen, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd der 6. MwSt-Richtlinie bzw. MwSt-Systemrichtlinie vorliegt (Pühringer, Vereinbarungen zwischen

verbundenen Personen - Grenzen der Anerkennung, in Achatz/Tumpel, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, 2008, 126; vgl. UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09).

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

Nicht geteilt hat der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsansicht, dass Vermietungen von zur Privatnutzung geeigneten Gegenständen/Immobilien einer Stiftung an deren Stifter/Begünstigte stets als Zuwendung anzusehen seien und selbst bei Fremdüblichkeit keinen Leistungsaustausch darstellen würden (VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046). Privatstiftungen iSd PSG können als eigentümerlose Vermögensmassen keinen privaten Bereich wie eine natürliche Person, sondern nur einen unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich haben (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. Die Argumentation, es handle sich bei der Überlassung von Wohnimmobilien an Stifter/Begünstigte um private Aufwendungen der Lebensführung, die durch Einkleidung in eine vertragliche Vereinbarung nicht ihren wahren Charakter verlieren würden, lässt sich auf Stiftungen daher aufgrund des zu wahrenden Trennungsprinzips nicht übertragen (UFS 29.1.2013, RV/0822-L/07; siehe dazu auch UFS 29.6.2012, RV/0657-L/11).

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinen Erkenntnissen zu Stiftungsvermietungsfällen (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046) für die Beurteilung, ob marktkonformes Verhalten vorliegt, unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass dem Kriterium der Fremdüblichkeit erhebliche Bedeutung dahingehend zukommt, ob ein fremder Investor/Vermieter eine Investition in der gegebenen Art und Höhe getätigt hätte und unter den konkreten Bedingungen an einen fremden Dritten zur Nutzung überlassen hätte. Entscheidungserhebliche Bedeutung kommt dabei nicht nur der Art und Weise

des Zustandekommens des Vertrages, der Höhe des vereinbarten Mietentgeltes und dem Vertragsinhalt zu, sondern es sind alle in Zusammenhang mit der Investition und der nachfolgenden Nutzungsüberlassung stehenden Umstände im jeweiligen Einzelfall in die Beurteilung miteinzubeziehen. Dies bedeutet, dass nicht nur die vertragliche Gestaltung, sondern auch der tatsächliche Ablauf der Geschehnisse beginnend von der Investitionsentscheidung und den Umständen in der Errichtungsphase bis zur Vertragsabwicklung, somit auch die tatsächliche Gestaltung des Vertragsverhältnisses sowie die Gebarung durch die für die Stiftung handelnden Personen in Zusammenhang mit der Investition und der Nutzungsüberlassung von Relevanz sind.

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."

In seiner Berufungsentscheidung vom UFS 29.1.2013, RV/0822-L/07 stellte der Unabhängige Finanzsenat folgenden Kriterienkatalog auf:

"Für die Beurteilung, ob ein Investor (eine Gesellschaft/Stiftung) mit der Anschaffung/Herstellung einer Wohnimmobilie, die er an eine nahestehende Person überlässt und nach dessen Vorgaben errichtet, ein marktkonformes Streben nach Einnahmen an den Tag gelegt hat, sind nach Ansicht des Senates im Wesentlichen folgende Aspekte/Faktoren bei Würdigung der Gesamtumstände zu berücksichtigen:

- *Handelt es sich beim Gegenstand der Vermietung/Überlassung um eine nach den Wünschen und Vorstellungen des der Stiftung nahestehenden Mieters angeschaffte/errichtete Wohnimmobilie?*
- *Art/Ausgestaltung/Marktgängigkeit der Wohnimmobilie (Größe, Lage, Architektur, Bauausführung und -ausstattung, Außengestaltungen wie Pool, Gartenanlagen)*

- *Form, inhaltliche Ausgestaltung und konkrete Umstände zum Zustandekommen der Mietvereinbarung/Nutzungsüberlassung. Dabei stellt zwar die Höhe eines marktüblichen (renditeorientierten) Mietzinses ein wesentliches Kriterium dar, aber auch folgende Faktoren sind bei der Beurteilung des marktkonformen Verhaltens zu berücksichtigen: Form des Vertragsabschlusses, Berücksichtigung und inhaltliche Ausgestaltung von Regelungen betreffend die Betriebskostentragung, Laufzeit, Kündigungsmöglichkeiten (Kündigungsverzicht), Investitionskostenablösen, Kautionen, Zahlung/Fälligkeit des Mietzinses, Erhaltungspflichten, und sonstige Bestandsgeber- und -nehmerpflichten (zB. bauliche Veränderungen, zweckgebundene Nutzungsverwendungen, Rechtsfolgen bei vertragswidrigem Verhalten, Kostentragung der Vertragserrichtung, usw.).*
- *Tatsächliche Gestaltung der Nutzungsüberlassung (insbesondere Prüfung des marktüblichen Verhaltens bei Vertragsabweichungen/-verletzungen und/oder bei fehlenden vertraglichen Regelungen, marktübliche Gestaltung von nachträglichen Änderungen, u.a.)*
- *Branchenübliches, den Sorgfaltsmaßstäben entsprechendes Verhalten der verantwortlichen Stiftungsorgane betreffend die Handlungen vor der Investitionsentscheidung bzw. vor bindenden Vertragsabschlüssen (Beschlüsse, Entscheidungsgrundlagen, Richtlinien für Auftragsvergaben, etc.) und bei der Gebarung während der Errichtungsphase und der Nutzungsüberlassung (Abwicklung/Überwachung/ Kontrolle/Dokumentationen der Beschaffungsvorgänge, Einhaltung von Richtlinien/ Vertragsbestimmungen)."*

Hinsichtlich beider strittigen Objekte fehlen eine Reihe von Ermittlungen zu Umständen, die im Sinne der vorstehenden Ausführungen von Bedeutung sind für die Beurteilung, ob eine marktkonforme Vermietung und somit eine unternehmerische Tätigkeit der Privatstiftung vorliegt. Es wäre bereits im Vorfeld der Vermietungen zu untersuchen gewesen, welche wirtschaftlichen Überlegungen zur Errichtung des Hauses in der GStr. bzw. zum Kauf des Objektes in der UStr. geführt haben, wann und von wem die Investitionsentscheidungen getroffen wurden, welche Renditeüberlegungen mit welchen Investitionskosten angestellt wurden, nach wessen Vorgaben das Haus GStr. errichtet wurde, welche Personen in die Bauaufträge eingebunden waren usw. Unabdingbar ist dazu eine exakte Ermittlung und Darstellung der Ausstattung des Hauses, des Gartens, eventueller Nebengebäude und sonstiger eventuell mitvermieteter Flächen.

Wie bereits ausgeführt ist auch offen geblieben, wann und wie das schriftliche Mietangebot angenommen wurde, was für die Zeit nach der im Mietangebot genannten Jahresfrist vereinbart wurde und ob die tatsächliche Gestaltung des Mietverhältnisses vertragskonform ist (zB etwa der Zahlungsfluss). Die Vereinbarungen über Betriebskostenabrechnungen und deren Durchführung wären ebenso zu klären gewesen wie die Frage, wer Reparaturen, Instandhaltungen, Versicherungen usw. bezahlt.

Wesentlich wären auch Erhebungen zum Thema gewesen, ob es für Objekte wie die vermieteten einen Mietmarkt gibt, ob die vereinbarten Mietentgelte den Gegebenheiten dieses Marktes entsprechen und somit fremdüblich sind, welche Kalkulationen den Mieten zu Grunde gelegt wurden und ob ein fremder Investor in Anbetracht der erzielbaren Renditen auch derartige Investitionsentscheidungen getroffen hätte.

Nach der Literatur (Mayr in SWK 14/15/2012, S 718) ist marktüblich, was untereinander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre und damit insbesondere auch, was sich ein Investor als Rendite der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet hätte. Der VwGH hat im Erkenntnis vom 7.7.2011, 2007/15/0255 insbesondere bei Objekten, für die keine ortsüblichen Mieten feststellbar und die auf besondere Bedürfnisse der Mieter abgestellt sind, die Ermittlung einer auf Renditeüberlegungen aufgebauten fremdüblichen Miete durch Umkehrung des Ertragswertverfahrens und mit entsprechender Berücksichtigung von Instandhaltungskosten und Leerstellungsrisiken als eine mögliche Methode angesehen.

Zur Höhe des Mietentgeltes für das Objekt GStr. wurde vom Finanzamt nur ausgeführt, es sei nicht fremdüblich, einen verminderten Mietzins zu leisten, weil das Haus nach Jahren noch nicht fertiggestellt sei. Eine Beurteilung dieser Frage kann aber erst dann erfolgen, wenn zuvor geklärt wurde, ob der vereinbarte (bzw. welcher) Mietzins für ein derartiges Objekt marktkonform ist. Erst dann wird man die Mietreduktion in Verhältnis setzen können zur Relevanz der Nichtfertigstellung des Hauses.

Zur Fremdüblichkeit des Mietzinses für das Objekt UStr. traf das Finanzamt überhaupt keine Aussagen und sind den Arbeitsunterlagen des Finanzamtes auch keine entsprechenden Ermittlungen zu entnehmen. Das bis zum Ankauf des Objektes durch die Privatstiftung bestehende Mietverhältnis zwischen Frau IX und ihrem Sohn wurde vom Finanzamt offenbar als fremdüblich anerkannt. Es wurde nicht dargestellt, inwiefern sich das nunmehrige Mietverhältnis vom zuvor anerkannten Mietverhältnis unterscheidet. Keine Beachtung hat bislang auch das Vorbringen der Bf. gefunden, dass das Objekt UStr. beginnend mit 2010 umgebaut wurde und ab 2011 zu offenkundig anderen Konditionen vermietet wird.

3. Dienstverhältnis:

HX ist als Mitglied des Stiftungsvorstandes grundsätzlich gemäß § 19 Abs 1 PSG anspruchsberechtigt, für seine Tätigkeit eine mit seinen Aufgaben und der Lage der Privatstiftung in Einklang stehende Vergütung zu erhalten, soweit in der Stiftungserklärung nichts anderes vorgesehen ist.

Laut Stiftungserklärung ist im Bestellungsbeschluss (über die Bestellung des Vorstandes) tunlichst die Dauer der Funktion und die Höhe der Vergütung zu regeln. Aus den Finanzamtsakten sind entsprechende Ermittlungen dazu nicht erkennbar. Nach der Literatur ist die Tätigkeit des Stiftungsvorstandes im Zweifel entgeltlich (Micheler in Doralt/Nowotny/Kalss, PSG, § 19 Rz. 1). Einer zwingenden Mitwirkung des Gerichtes zu derartigen Anstellungsverträgen bedarf es nach der Literatur nicht (siehe Arnold, PSG-Kommentar², § 19 Rz 18).

Die Argumentation des Finanzamtes, warum es sich um kein fremdübliches Dienstverhältnis handle, ist im Lichte des § 19 PSG nicht recht verständlich und geht auch in keiner Weise auf das Vorbringen der Bf. über die erbrachten Tätigkeiten ein. Das Finanzamt stellt nicht in Abrede, dass es keine über Urlaubsaufzeichnungen hinausgehende Aufzeichnungspflichten für Tätigkeiten des Stiftungsvorstandes gibt. Trotzdem führt das Finanzamt in seiner Begründung an, es hätte kein Arbeitsnachweis erbracht werden können. Feststellungen darüber, dass HX als Vorstandsmitglied überhaupt keine Leistungen erbracht hätte und ihm daher keine Vorstandsvergütung zustünde, sind aber nicht erkennbar. Die vom Finanzamt relevierten unterschiedlichen Zahlungen in den einzelnen Jahren, die zur Begründung der Fremdunüblichkeit herangezogen wurden, scheinen nach der Aktenlage auf die Tatsache zurückzuführen sein, dass das Dienstverhältnis in den Jahren 2006 und 2008 nicht ganzjährig bestanden hat. Anderslautende Feststellungen sind dem Finanzamtsakt nicht zu entnehmen.

4. Rechtliche Grundlagen für die Bescheidaufhebung:

Gemäß § 278 Abs 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde, wenn diese weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat (Abs 2). Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Gemäß § 115 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die

tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist gemäß § 115 Abs 2 BAO Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Die Bescheidaufhebung nach § 278 Abs 1 BAO liegt im Ermessen, wobei die Ermessensübung zu begründen ist. Zweck der Kassationsmöglichkeit ist die Entlastung der Rechtsmittelbehörde und die Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens (Ritz, BAO⁵, § 278 Tz 5).

Es ist nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer weiteren Beurteilung zu unterziehen (UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08).

Die Durchführung umfangreicher Sachverhaltsermittlungen durch das Finanzamt ist aber auch unter dem Aspekt des § 115 Abs 2 BAO zweckmäßig. Würde das Ermittlungsverfahren vom Bundesfinanzgericht durchgeführt werden, müsste jede Stellungnahme und Erklärung der Bf. dem Finanzamt als Partei zur Gegenstellungnahme übermittelt werden. Ebenso müsste jede Stellungnahme des Finanzamtes der Bf. zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Diese Vorgangsweise würde zu einem deutlichen Mehraufwand und zu einer erheblichen Verzögerung des Verfahrens führen.

Gemäß § 274 Abs 3 BAO konnte von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung abgesehen werden.

5. Zulässigkeit einer Revision:

Die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig. Die gegenständliche Rechtsfrage wird in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Unabhängigen Finanzsenates eindeutig und einheitlich beantwortet (siehe dazu **Pkt. B.**)

Belehrung und Hinweise

Beschwerdeführern und den im Beschwerdeverfahren Beigetretenen steht das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieser Entscheidung eine

Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden.

Den Parteien des Beschwerdeverfahrens steht das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieser Entscheidung eine außerordentliche Revision nach § 28 Abs 3 VwGG an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben. Die Revision muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - durch eine bevollmächtigte Rechtsanwältin, Steuerberaterin oder Wirtschaftsprüferin oder durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer beim Bundesfinanzgericht eingebracht werden.

Die für eine Beschwerde oder Revision zu entrichtenden Eingabengebühren ergeben sich aus § 17a Verfassungsgerichtshofgesetz 1953 und § 24 a Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985.

Zustellverfügung:

1. Bf., Adr._Bf. als beschwerdeführende Partei, zu Handen Wals Treuhand Steuerberatungs- und WP GmbH, Lagerhausstraße 24, 5071 Wals mit RSb

2. Finanzamt Salzburg – Stadt, zu Handen Mag. Dieter Lukesch, als belangte Behörde mit internem Zustellnachweis

Salzburg, am 10. März 2014
Gerichtsabteilung 7018

Dr. Maria-Luise Wohlmayr
Richterin

