

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Einzelrichter über die als Beschwerden zu erledigenden Berufungen der X-Privatstiftung, vertreten durch die Allgemeine Revisions- und Treuhandgesellschaft m. b. H. in 8011 Graz, Brückenkopfgasse 1, vom 14.02.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 03.01.2011 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2005 bis 2007, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 07.01.2011 betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2007 sowie gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 10.01.2011 betreffend Umsatzsteuer 2008 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide werden unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

Die Beschwerdeführerin ist eine mit Stiftungsurkunde vom 19.07.2004 (ergänzt durch die Stiftungszusatzurkunde vom selben Tag) gegründete Privatstiftung mit Sitz in Graz (Stiftungsvermögen 138.200 Euro). Stifter sind die Y-Stiftung (Vaduz), Stifter-1, Stifter-2, Vorstandsmitglied-2, Stifter-4, Stifter-5, Stifter-6, Stifter-7, Stifter-8, Stifter-9 und die Stifter-10. Stiftungszweck ist die Nutzung, Verwaltung und Verwendung des gewidmeten Vermögens. Vorstandsmitglieder sind Vorstandsmitglied-1 (Vorsitzender), Vorstandsmitglied-2 (Stellvertreter des Vorsitzenden) und Vorstandsmitglied-3.

Am 23.07.2004 erfolgte eine Nachstiftung von weiterem Vermögen durch den Stifter Stifter-1 an die Beschwerdeführerin, indem dieser das Eigentumsrecht am Grundstück-X im Ausmaß von 1.474m<sup>2</sup> samt darauf befindlichem Rohbau "aus bisheriger Bauführung" auf die Beschwerdeführerin übertrug. Gemäß § 2.2 der Urkunde über die Nachstiftung wurden die noch nicht an die X-GmbH bezahlten Verbindlichkeiten des Stifter-1 aus dem an diese erteilten Generalunternehmerauftrag über die Bauführung mitübertragen.

Diese Bauführung steht im Zusammenhang mit einer mit Bescheid vom 22.09.2003 an Stifter-4 erteilten Baubewilligung über ein Einfamilienwohnhaus mit einer Kleingarage für zwei PKW, Stützmauern und Geländeänderungen im Ausmaß von ca. 783m<sup>2</sup>.

Dem in den Verwaltungsakten befindlichen Anlagenverzeichnis 2004 sind folgende Anschaffungskosten im Zusammenhang mit dem Grundstück und dem Einfamilienhaus zu entnehmen:

Bezeichnung	Anschaffungskosten
12 Straße_mit_Hausnummer	264.610,00
6-7 Gebäude	626.553,46
8-9 Einrichtung	27.945,27
11 Einrichtung	18.543,64
1-5 Außenanlagen	40.366,46

Nach Fertigstellung wurde das "Objekt Einfamilienhaus Straße\_mit\_Hausnummer" nach dem Verfahrensvorbringen von der Beschwerdeführerin an die X-GmbH "als Dienstwohnung für leitende Angestellte" vermietet. Nach dem im Prüfungsverfahren vorgelegten (undatierten) Angebot auf Abschluss eines Mietvertrages soll das Mietverhältnis am 01.12.2004 (befristet bis 31.12.2024) abgeschlossen worden sein (Punkt 4.1. und 4.2). Der "Mietzins" soll monatlich 2.625 Euro zuzüglich 10% Umsatzsteuer betragen haben (Punkt 5.1.1). Zuzüglich zum "Hauptmietzins" soll der Mieter zur Abgeltung sämtlicher mit dem Bestehen des Bestandobjektes verbundenen Kosten (wie Grundsteuer, Müllgebühren, Versicherungen etc.) einen Betrag von 10% des Bestandzinses zahlen (Punkt 5.1.2). Die mit dem Betrieb des Bestandobjektes verbundenen Kosten (wie Strom, Heizung, Wasser, Telefon etc.) sollten zu Lasten des Nutzers der Dienstwohnung gehen (Punkt 5.1.3). Das Angebot sollte als angenommen gelten, wenn die Mieterin die ersten sechs Monatsmietzinse ("Hauptmietzins und Kosten" im Betrag von monatlich 3.176,25 Euro) bis längstens 31.12.2004 an die Beschwerdeführerin bezahlt (Punkt 10).

Die X-GmbH stellte das Einfamilienhaus in der Folge ihrem Geschäftsführer Stifter-4 als Dienstwohnung (Sachbezug) zur Verfügung.

Mit **Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 14.04.2010** führte das Finanzamt durch die Großbetriebsprüfung eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2004 bis 2007 durch. Dabei traf der Prüfer die hier strittige Feststellung, dass die Vermietungstätigkeit nicht zu Vorsteuerabzug berechtige, weil das Einfamilienhaus außerbetriebliches Vermögen sei.

Mit den hier angefochtenen **Bescheiden vom 07.01.2011** setzte das Finanzamt im wiederaufgenommenen Verfahren die Umsatzsteuer wie folgt fest (Beträge in Euro):

Abgabe/Zeitraum	Festgesetzter Betrag	Abgabennachforderung
U 2004	0,00	121.714,36
U 2005	0,00	20.765,72

U 2006	0,00	691,88
U 2007	0,00	4.248,25
U 2008	0,00	2.946,32

Zur Begründung der angefochtenen Bescheide wurde vom Prüfer im **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 23.11.2010** im Wesentlichen ausgeführt, dass "die Errichtung dieses - der gehobenen Klasse entsprechende - Einfamilienhauses bereits nach den Bedürfnissen (in Niederschrift nach den Wünschen bezeichnet) eines Stifters (Bauwerber bereits vor Stiftungsgründung Stifter-4; Größe des Hauses an die Familiengröße angepasst mit drei Kindern; keine Mietersuche ... ) erfolgte und somit nicht der Sphäre der Stiftung zuzurechnen ist. Es liegt daher eine verdeckte Zuwendung an den Stifter/Begünstigten vor, welche bereits an der Wurzel zu bereinigen ist. (...)

Investitionskosten für ein nach den Wünschen des Stifters errichtetes und von ihm und seiner Frau und den drei Kindern privat genutztes Einfamilienhaus verlieren nicht deshalb den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung gem. § 20 EStG 1988, weil die Abgabepflichtigen der privaten Nutzung eines Wohnhauses zivil rechtlich einen Bestandsrechtstitel (zwischen der Privatstiftung und der [X-GmbH]) zugrunde gelegt haben. Dies umso mehr, als zwischen Privatstiftung und einem (begünstigtem) Stifter 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 steuerlich unbeachtlich. Dies gilt selbst dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Gem. § 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 sind. Die umsatzsteuerliche 'Tätigkeit' der Privatstiftung beschränkt sich ausschließlich auf die Errichtung eines Einfamilienhauses und besteht in umsatzsteuerlicher Sicht allein darin, einem Stifter das Haus nach Fertigstellung zu dessen ausschließlicher Nutzung zu Wohnzwecken zur Verfügung zu stellen. Das Gebäude befindet sich somit nicht im Unternehmensbereich der Stiftung und ist daher ein Vorsteuerabzug nicht möglich, eventuelle Mieteinnahmen sind auch nicht zu versteuern, weil diese außerhalb des Unternehmensbereichs der Privatstiftung liegen."

Dagegen wandte sich die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter mit Berufungsschreiben vom 14.02.2011 und beantragte die Aufhebung der Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2007 sowie die erklärungskonforme Festsetzung der Umsatzsteuer 2008.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 19.08.2011 wies die belangte Behörde die Berufungen hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 bis 2008 als unbegründet ab. Zur Begründung führte die belangte Behörde in der gesonderten Bescheidbegründung vom 19.08.2011 im Wesentlichen an, dass das Gebäude nach den Bedürfnissen von

Stifter-4 errichtet worden sei (hochwertige Lage des Wohnhauses im Grüngürtel von Graz, gehobene Wohnqualität, auf Grund seiner sehr guten Raumaufteilung ideal für Familien mit Kindern nutzbar). Weiters sei ein schriftliches Mietanbot seitens der Firma X-GmbH erst nach der polizeiliche Wohnsitzmeldung der Familie erfolgt. Die Miethöhe betreffend werde festgehalten, dass die "Kostenmiete" für dieses Gebäude laut Berechnung (umgekehrtes Ertragswertverfahren) zumindest monatlich brutto 3.575 € (ohne Betriebskosten) betragen müsste. Tatsächlich werde eine Miete in Höhe von brutto 2.889 € pro Monat bezahlt. Aus dieser Berechnung sei ersichtlich, dass zur objekttypischen Verzinsung eine zu geringe Miete verlangt werde. Dies nach Ansicht der Betriebsprüfung nur deshalb, weil es für derartige Objekte in Graz keinen Markt gebe bzw. niemand bereit sei, Mieten dieser Höhe für derartige Gebäude zu bezahlen. Dies werde nun auch durch eine im Zuge der Berufung vorgelegten Markteinschätzung der Immobilien Schermann GmbH bestätigt. Darin werde festgehalten, dass aufgrund einer Markteinschätzung im Rahmen einer möglichen Verwertung der Immobilie eine monatliche maximale "Nettomiete" von 2.800 € erzielt werden könne, da zahlreiche Zusatzbelastungen wie Umsatzsteuer, Betriebs- und Heizungskosten, Stromkosten, Kosten für Poolpflege zu berücksichtigen seien. Aus Sicht des Mieters wäre deshalb von einer Monatsmiete von 3.600 € bis 3.800 € inkl. Betriebskosten auszugehen. Weiters führe der Gutachter in seinem Gutachten (Seite 8) aus, dass keine Vergleichspreise für Wohnhäusern in dieser Größe und Lage in Graz hätten gefunden werden können. Er beschreibe das Gebäude wie folgt: Bei der gegenständlichen Liegenschaft handle es sich überwiegend um ein Wohngebäude mit begrünten und bepflanzten Außenanlagen mit Pool. Bezogen auf die Höhe des Mietzinses handle es sich um eine sehr gute Wohnlage. Sämtliche Räume des Hauses seien mit hochwertigen Materialien ausgestattet. Die Lage des Wohnhauses könne als sehr gut bis hochwertig eingestuft werden, da die Liegenschaft im Grüngürtel von Graz liege. Das zu bewertende Wohnhaus sei in die gehobene Wohnqualität einzustufen und auf Grund seiner sehr guten Raumaufteilung ideal für Familien mit Kindern nutzbar. Der Gutachter komme trotzdem zur Ansicht, dass es auf dem Grazer Markt auch für Liegenschaften dieser Art sehr wohl einen, wenn auch kleinen Markt gäbe. Speziell große Firmen hätten immer wieder Bedarf für Führungskräfte aus dem Ausland. Nähere Ausführungen dazu würden keine gemacht. Hinsichtlich der Fremdüblichkeit des Mietvertrages der [Beschwerdeführerin] mit der [X-GmbH] ist festzuhalten, dass es nicht der Fremdüblichkeit entspricht einen langfristigen Mietvertrag über 20 Jahre ohne einer Indexsicherung zu vereinbaren. (...) Aus dem nach der Außenprüfung erstellten Gutachten von Gutachter gehe hervor, dass das Gebäude nur eine Nutzfläche von rd. 292 m<sup>2</sup> aufweise. Für das EG und OG wird dabei von einer Nutzfläche von rd. 211 m<sup>2</sup> ausgegangen (Seite 5 des Gutachtens). Diese Nutzfläche stehe jedoch im Widerspruch zu einer während der Betriebsprüfung in der [X-GmbH] erhaltenen Aufstellung über die Wohnfläche für die Sachbezugsberechnung von Herrn Stifter-4 (Beilage 1). In dieser Aufstellung seien die einzelnen im EG und OG ohne Keller zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten mit den Bezeichnungen (Kinderzimmer, Bad, WC, Wohnzimmer ...) und der dazugehörigen Raumgröße angeführt. Aus der

Summierung dieser Wohnräume im EG und OG ergebe sich in Summe eine Nutzfläche in Höhe von rd. 258 m<sup>2</sup>. Diese Fläche weiche um 47 m<sup>2</sup> (ohne Berücksichtigung eines Kellers) von der auf Seite 5 des Gutachtens mit Zustimmung des Mieters außer Streit gestellten Nutzfläche ab. Setze man nun die Baukosten in Höhe von brutto 746.560 € mit der im Gutachten ermittelten Nutzfläche in Bezug, ergibt sich ein Wert von 2.556 € (746.560,00 / 292 = 2.556,00) pro m<sup>2</sup> anstelle des bisher ermittelten Wertes in Höhe von 1.821 € brutto (746.560 / 410 = 1.821,00) pro m<sup>2</sup>. Der Wert von 2.556,00 €/m<sup>2</sup> liege jedenfalls wesentlich über dem veröffentlichten durchschnittlichen Wohnkostenrichtwert außerhalb von Wien in Höhe von 1.972,40 €. Darüber hinaus halte der Gutachter auf Seite 6 des Gutachtens fest, dass sämtliche Räume des Hauses mit hochwertigen Materialien ausgestattet seien. (...) Im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung von Wohnliegenschaften (Penthouse-Ferienwohnungen, Einfamilienhäusern und Luxusvillengrundstücken etc.) sei in umsatzsteuerlicher Hinsicht zu untersuchen, unter welchen Voraussetzungen diese als wirtschaftliche Tätigkeit iSd 6. MWSt-RL bzw. als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 (1) UStG 1994 anzusehen sei. Darüber hinaus sei zu prüfen, ob Umstände vorlägen, welche die Annahme rechtfertigten, dass Umsätze, die an sich ein Recht auf Vorsteuerabzug begründeten, in Wahrheit eine missbräuchliche Praxis iSd EuGH-Rechtsprechung darstellten. Dazu sei festzuhalten, dass die Frage, ob das Recht auf den Vorsteuerabzug aus Missbrauchsgesichtspunkten verweigert werden könne, ausschließlich nach umsatzsteuerlichen Kriterien zu beurteilen sei, wobei ertragsteuerliche Wertungen in diesem Zusammenhang keine Bedeutung hätten. Hierbei sei festzuhalten, dass dann keine Tätigkeit mit Einnahmenerzielungsabsicht iSd 6. MWSt-RL und deren Umsetzung in § 2 Abs 1 UStG 1994 ausgeübt werde, wenn geschäftliche Aktivitäten nur dem Ziel dienten, im eigenen Bereich Ausgaben zu sparen oder es Dritten ermöglichen sollte, Ausgaben zu sparen. In diesem Zusammenhang würde auf die Rechtsprechung des VwGH, 16.5.2007, 2005/14/0083, verwiesen, wonach es an einer nachhaltigen Tätigkeit fehle, wenn konkrete Umstände des Einzelfalls indizierten, dass die Gesellschaft einem Gesellschafter oder nahe stehenden Person nicht deshalb zur Nutzung überlasse, um Einnahmen im umsatzsteuerlichen Sinn zu erzielen, sondern aus Gründen, welche quasi in der "Gesellschafterosphäre" wurzelten. Ebenfalls werde von der Literatur (Ungericht) die Auffassung vertreten, dass der Erwerb, die Errichtung und Sanierung eines auf die individuellen Wohnbedürfnisse des Begünstigten zugeschnittenen Gebäudes schon grundsätzlich nicht vom Zweck der Einnahmenerzielung bestimmt sein könne. Tatsächlich stehe es im Widerspruch zur Entfaltung eines marktkonformen Strebens, exklusivere Sachwertobjekte, wie etwa hochwertige Einfamilienhäuser anzuschaffen, herzustellen oder zu sanieren, um diese, an wen auch immer, gegen Entgelt zur Nutzung zu überlassen. Stehe nun also die Investition in ein Wohngrundstück bereits dem Grunde nach im Widerspruch mit dem verlangten marktkonformen Streben, so erübrige sich jede weitergehende Untersuchung dahingehend, ob zwischen Bestandgeber und Bestandnehmer ein der Höhe nach angemessener Mietzins vereinbart worden sei. Der Vorsteuerabzug stehe dem Bestandgeber auch dann nicht zu, wenn die

durch Umkehrung des Ertragswertverfahrens hergeleitete "Kostenmiete" zwar vom Bestandnehmer tatsächlich bezahlt werde, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr des örtlichen Umfeldes aber gar nicht erzielbar wäre. Zusammenfassend lässt sich also sagen, dass dann keine Tätigkeit mit Einnahmenerzielungsabsicht iSd. 6 MWSt-RL und deren Umsetzung in § 2 Abs 1 UStG 1994 anzunehmen sei, wenn geschäftliche Aktivitäten nur dem Zweck dienten, im eigenen Bereich Ausgaben zu sparen oder wenn Maßnahmen ohne eigenwirtschaftliches Kalkül der investierenden Person entfaltet würden. In diesem Zusammenhang werde auch auf die Urteile des EuGH "Halifax", Rs C 255/02 sowie "Part Service", Rs C-425/06, verwiesen, nach denen vom Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis auszugehen sei, wenn die fraglichen Umsätze trotz Einhaltung der formalen Bedingungen des Umsatzsteuerrechtes einen Steuervorteil zum Ergebnis hätten, dessen Gewährung dem mit den Vorschriften verfolgten Ziel entgegenlaufe und weiters aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte, wie im vorliegenden Fall ersichtlich sei, dass mit den fraglichen Umsätzen im wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt worden sei. Ein derartiger Steuervorteil iSd jüngerer EuGH-Rechtsprechung und VwGH-Judikatur könne also auch darin erblickt werden, dass einer Stiftung der Vorsteuerabzug zukomme, welcher z.B. dem Stifter bzw. den Begünstigten bei eigener Bautätigkeit nicht zukommen würde. Eine solche Begünstigung werde auch nicht dadurch wettgemacht, dass die an die Stiftung zu zahlenden Nutzungsentgelte der Umsatzsteuer unterlägen. Im gegenständlichen Fall bleibe gemäß dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) festzuhalten, dass das Gebäude Straße\_mit\_Hausnummer nach den Bedürfnissen des Stifters Herrn Stifter-4 errichtet worden sei. Die Ausführung der Liegenschaft sowie die Höhe der Investitionskosten seien jedenfalls mit dem Terminus "exklusives Einfamilienhaus" zu beschreiben. Der Beschwerdeführerin komme aus der Nutzungsüberlassung definitiv keine objekttypische Verzinsung des eingesetzten Kapitals zugute. Die Kostenmiete, welche sich aus der Umkehr des Ertragswertverfahrens errechne, betrag ca. 3.575 € brutto pro Monat. Bezahlt würden laut Mietvertragsanbot seitens des Bestandsnehmers monatlich 2.889 € brutto. Es habe von der Privatstiftung trotz Aufforderung nicht nachgewiesen werden können, dass im gewöhnlichen Geschäftsverkehr im Grazer Bereich für eine vergleichbare Liegenschaft eine entsprechend hohe Miete gezahlt werde, zumal es im Grazer Bereich für Liegenschaften dieser Art, Größe und Lage keinen Markt gebe. Dies sei auch durch das Gutachten von Gutachter (Seite 8 des Gutachtens) bestätigt worden, indem dieser angebe, dass für Wohnhäuser dieser Größe und Lage in Graz keine Vergleichspreise gefunden worden seien. Das vorliegende Bestandsverhältnis sei nicht "indiziert" worden, um Einnahmen im umsatzsteuerlichen Sinn zu erzielen, sondern aus Gründen, die in der "Gesellschaftersphäre" wurzelten. Der einzig sinnvolle Zweck dieses Geschäftes sei darin zu finden, dass die Privatstiftung einem ihrer Stifter/Begünstigten ein Wohnhaus unter Ausnützung des Liquiditätsvorteiles des Vorsteuerabzuges habe errichten können, woraus dieser einen nicht unwesentlichen Kostenvorteil habe lukrieren können. Ferner sei darauf hinzuweisen, dass das Einfamilienhaus das einzige Gebäude sei, das sich im Vermögen der Beschwerdeführerin befinde und umsatzsteuerlich dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen

sei. Neben diesem Gebäude halte die Beschwerdeführerin weiters eine Beteiligung in Höhe von 15.000 € an der Y-GmbH. Da auch das bloße Halten von Beteiligungen umsatzsteuerlich keine unternehmerische Tätigkeit darstelle, seien sämtliche bisher geltend gemachten Vorsteuerbeträge nicht anzuerkennen.

Mit Vorlageantragsschreiben vom 19.09.2011 beantragte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin bezüglich der Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2008 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die belangte Behörde legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im Oktober 2011 zur Entscheidung vor.

Mit Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 18.03.2013 wurde von Seiten der Beschwerdeführerin vor dem unabhängigen Finanzsenat im Wesentlichen vorgebracht, dass, obwohl nach der Judikatur sogar eine Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken an den Stifter bzw. Begünstigten als unternehmerische Tätigkeit in Betracht komme, darauf hinzuweisen sei, dass dies im gegenständlichen Fall von vornherein gar nicht der Fall sei, denn Mieter der gegenständlichen Immobilie sei nicht ein Stifter bzw. Begünstigter der Beschwerdeführerin, sondern eine dritte Rechtsperson, nämlich die X-GmbH. Die gegenständliche Vermietung der Immobilie durch die Beschwerdeführerin erfülle das Erfordernis der Nachhaltigkeit der Tätigkeit. Nach den unionsrechtlichen Vorgaben und der Judikatur des EuGH als auch nach der Rechtsprechung des BFH sei aus umsatzsteuerlicher Sicht eine Vermietungstätigkeit immer nach den allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Voraussetzungen zu beurteilen, selbst wenn ein besonderes Naheverhältnis zwischen Privatstiftung und Mieter bestehe. Auch der VwGH in ständiger Rechtsprechung: Das Abstellen "auf ein Angehörigenverhältnis reicht nicht aus, eine steuerliche oder sozialversicherungsrechtliche Schlechterstellung sachlich zu begründen". Selbst eine auf die besonderen, individuellen Bedürfnisse einer dem Vermieter nahe stehenden Person als Mieter abgestimmte Immobilie (die im gegenständlichen Fall nicht vorliege) sei ebenfalls immer danach zu beurteilen, ob die Immobilie zur Erzielung von Einnahmen angeschafft bzw. hergestellt worden sei. Genau diese Grundsätze verkenne die Behörde, werde doch von der Behörde im gegenständlichen Fall der Umstand, wonach "das Gebäude Straße\_ mit\_Hausnummer nach den Bedürfnissen des Stifters Herrn Stifter-4 errichtet wurde" als entscheidendes Argument für eine nicht-unternehmerische Tätigkeit der Beschwerdeführerin herangezogen. Die gegenständliche Vermietung der Immobilie durch die Beschwerdeführerin erfülle auch das Erfordernis der Erzielung von Einnahmen. Entgegen der Ansicht der Behörde sei bei einer auf das Erzielen von Entgelt gerichteten Tätigkeit eine Einnahmenerzielungsabsicht des Empfängers des Entgeltes wohl regelmäßig vorhanden. Die Höhe des Entgelts sei dabei grundsätzlich unerheblich, ebenso wie die Frage, ob sich aus den erzielten Einnahmen letztendlich ein Gewinn erwirtschaften lasse oder nicht. Auch sonstige Umstände, die eine Leistung auslösten (persönliche Motive oder vertragliche Verpflichtungen), seien für die Beurteilung einer Unternehmereigenschaft grundsätzlich unerheblich. Der Mietvertrag entspreche seinem Inhalt nach der Fremdüblichkeit. Der Mietvertrag sei befristet auf 20 Jahre abgeschlossen

worden und könne vor diesem Befristungszeitpunkt auch nicht einseitig aufgelöst werden. Die längerfristige (nachhaltige) Erzielung von Einnahmen sei somit durch den gegenständlichen Mietvertrag gesichert, weshalb auch unter diesem Gesichtspunkt eine unternehmerische Tätigkeit der Beschwerdeführerin im umsatzsteuerlichen Sinn vorliege. Im Rahmen ihrer Bescheidbegründung scheine die Behörde die Ansicht zu vertreten, das umsatzsteuerliche Erfordernis der Erzielung von Einnahmen liege im gegenständlichen Fall deshalb nicht vor, weil der gegenständliche Mietvertrag (insbesondere die Höhe der Miete) nicht fremdüblich sei. Ganz abgesehen davon, dass dieser von der Behörde nunmehr erstmals in der Bescheidbegründung vom 19. August 2011 erhobene Vorwurf inhaltlich nicht richtig sei, weil der gegenständliche Mietvertrag dem Fremdvergleichsprinzip voll und ganz standhalte, sei dem auch entgegenzuhalten, dass im Unionsrecht die Fremdüblichkeit der Vereinbarung für die Erfüllung der objektiven Kriterien des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinn des Art 9 MwStSyst-RL grundsätzlich keinerlei Bedeutung hat. Auch der deutsche BFH ist zwischenzeitig richtigerweise von der Fremdvergleichs-Rechtsprechung abgegangen. Soweit ersichtlich, entspreche dies auch dem zwischenzeitigen Zugang der höchstgerichtlichen Judikatur in Österreich. Einzugehen sei in diesem Zusammenhang noch auf den Hinweis der Behörde in der Bescheidbegründung, wonach "dann keine Tätigkeit mit Einnahmenerzielungsabsicht iS der 6. MwSt-RL und deren Umsetzung in § 2 Abs 1 UStG anzunehmen ist, wenn geschäftliche Aktivitäten nur dem Zweck dienen, im eigenen Bereich Ausgaben zu sparen oder wenn Maßnahmen ohne eigenwirtschaftliches Kalkül der investierenden Person entfaltet werden." Die von der Behörde mit dieser Aussage bezweckte Intention sei nicht nachvollziehbar. Die Behörde liefere keinerlei Hinweis, wie diese Aussage im Hinblick auf den vorliegenden Fall zu verstehen sei bzw. ob und wenn ja, welche Argumente sich daraus in Bezug auf die Versagung des Vorsteuerabzuges ergäben. Klar in Abrede zu stellen sei in diesem Zusammenhang zunächst die Vermutung der Behörde, dass der dreigliedrige Stiftungsvorstand der Beschwerdeführerin entgegen den gesetzlichen und statutenmäßigen Vorgaben "ohne eigenwirtschaftliches Kalkül" gehandelt hätte. Die Behörde stelle weiters fest, dass der Beschwerdeführerin aus der gegenständlichen Vermietung keine objekttypische Verzinsung des eingesetzten Kapitals zugutekäme. Diese Behauptung sei schlichtweg falsch und widerspreche auch den vorliegenden Beweismitteln. Die Bruttorendite der Immobilie bezogen auf den Jahresrohertrag betrage 3,57% (siehe Sachverständigengutachten von Gutachter über die Ermittlung eines fremd üblichen Mietzinses für das Wohnhaus Straße\_mit\_Hausnummer, Anlage 8 zur Berufung vom 14. Februar 2011) Das gewidmete Kapital zum 31. Dezember 2005 laut dem vorliegenden geprüften Jahresabschluss der Beschwerdeführerin betrage 402.810 €. Die jährlichen Mieterlöse betrügen (ohne USt und ohne Zuschlag für Nebenkosten) 31.500 €. Dies stelle eine Verzinsung des eingesetzten Kapitals von 7,8% dar. Selbst nach Abzug von Abschreibungen (2005 in Höhe von ca. 20.000 €) verbliebe eine Rendite von 2,9%. An dieser Stelle sei auch darauf hingewiesen, dass die von der Behörde ermittelte (fiktive) Kostenmiete von 3.575 € brutto pro Monat die in Streit stehende Vorsteuer als Kostenfaktor berücksichtige. Nehme man die Vorsteuerbeträge

als Bemessungsgrundlage für das fremd übliche Mietentgelt heraus, ergebe sich - selbst nach der von der Behörde angestellten Berechnung - nur noch ein Unterschiedsbetrag von monatlich netto 200 € oder eine Abweichung von der vereinbarten Miete in Höhe von nur 7,62% (vgl. dazu Anlage 12 - Gegenüberstellung einer [fiktiven] kalkulatorischen Kostenmiete). Die vereinbarte Miete halte somit dem Fremdvergleich stand. Im Zuge der Einbringung des Rechtsmittels der Berufung sei auch ein Sachverständigengutachten von Gutachter über die Ermittlung eines fremdüblichen Mietzinses für das Wohnhaus Straße\_mit\_Hausnummer vorgelegt worden (siehe Anlage 8 zur Berufung vom 14. Februar 2011). Auf Seite 11 dieses Sachverständigengutachtens werde festgehalten, dass der monatliche Mietzins von 2.625 € auch bei einer Neuvermietung erzielbar sei und dass es auf dem Grazer Markt für Liegenschaften dieser Art einen, wenn auch kleinen Markt gebe und weiters, dass sowohl die erhobenen Vergleichsmieten (durchschnittlicher m<sup>2</sup>-Preis der Vergleichsmieten 10,90 €, vorliegende Miete/m<sup>2</sup> 9 €) als auch die berechneten Ertragswerte mit jenen der Immobilie der Beschwerdeführerin vergleichbar seien, die Bruttorenditen sogar nahezu ident seien. Dennoch behaupte die Behörde in der Bescheidebegründung, dass seitens der Beschwerdeführerin trotz Aufforderung nicht habe nachgewiesen werden können, "dass im gewöhnlichen Geschäftsverkehr im Grazer Bereich für eine vergleichbare Liegenschaft eine entsprechend hohe Miete gezahlt wird, zumal es im Grazer Bereich für Liegenschaften dieser Art und Größe und Lage keinen [sic!] Markt gibt" bzw. dass "es für derartige Objekte in Graz keinen [sic!] Markt gibt bzw. niemand [sic!] bereit ist, Mieten dieser Höhe für derartige Gebäude zu bezahlen". Wie dargelegt, seien diese Ausführungen der Behörde inhaltlich falsch, durch keinerlei Beweismittel gedeckt bzw. widersprüchen sie den der Behörde vorliegenden Beweismitteln, insbesondere dem Sachverständigengutachten Gutachter, das als Anlage 8 zur Berufung vom 14. Februar 2011 vorgelegt worden sei. Dieses Gutachten bestätige die Marktgängigkeit der Immobilie und die Marktkonformität der vereinbarten Miete. Die Versagung des Vorsteuerabzuges könne aus den vorgenannten Gründen daher nicht mit dem Argument einer (ohnehin faktisch nicht gegebenen) Fremdunüblichkeit der Vermietung bzw. einer fehlenden Einnahmenerzielungsabsicht begründet werden. Dass es nach unionsrechtlichen Vorschriften für die Frage einer umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft unerheblich sei, ob der Gegenstand, der zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen genutzt werde, ein "exklusives Sachwertobjekt" sei oder nicht, sei bereits dargelegt worden. Die Ausstattung einer Immobilie sei für die Frage eines Vorsteuerausschlusses ebenso wenig entscheidend wie die (hier ohnehin nicht vorliegende) Tatsache, dass die Immobilie nach den Wünschen des künftigen Mieters adaptiert werde. Laut Tumpel/Aigner sei dies sogar bei der Vermietung von Wohnimmobilien zwischen fremden Dritten durchaus üblich. Somit bleibe auch dieser Hinweis der Behörde in der Bescheidebegründung ohne steuerliche Relevanz. Die Gründe für die gewählte Vorgangsweise der Errichtung einer Stiftung und der Vermietung einer Immobilie seien zusammengefasst einerseits die in einer Anlage erläuterten persönlichen Überlegungen von Stifter-1, andererseits die Möglichkeit aus einer langfristigen Vermietung nachhaltige Einnahmen bei guter Bonität des Mieters und neben realen

Wertsteigerungen der Immobilie auch eine entsprechende Verzinsung des eingesetzten Kapitals zu erzielen, gewesen. Derart gewichtige außersteuerliche Gründe schlossen aber einen Missbrauch im Sinn der Rechtsprechung der VwGH und des EuGH jedenfalls aus.

Die Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erfolgt aus folgenden Gründen:

Dem Erkenntnis des VwGH vom 10.02.2016, 2013/15/0284, ist zu entnehmen, dass die Überlassung von Wohngebäuden durch eine Körperschaft an ihre Gesellschafter (bzw. an Personen, die den Gesellschaftern nahe stehen) eine verdeckte Ausschüttung darstellen und gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führen kann.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 10.02.2016, 2013/15/0284, erstmalig ausgesprochen hat, ist Voraussetzung für die Beurteilung eines Wohngebäudes als ein (körperschaftsteuer-)neutrales und deshalb zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führendes Vermögen, dass es für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt keinen funktionierenden Mietenmarkt gibt und der tatsächliche Mietzins - nicht nur moderat - unter einer angemessenen Renditemiete liegt (also zu niedrig ist).

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 10.02.2016, 2013/15/0284, ebenfalls erstmalig ausgesprochen hat, ist eine abstrakte Renditeberechnung jedenfalls dann nicht gerechtfertigt, wenn es für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt einen funktionierenden Mietenmarkt gibt (ebenso: VwGH 29.06.2016, 2013/15/0301).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund hat die Abgabenbehörde daher festzustellen, ob für Mietobjekte der streitgegenständlichen Art ein entsprechender Mietenmarkt vorliegt (vgl. nochmals VwGH 29.06.2016, 2013/15/0301).

Ist ein Wohngebäude nicht als (körperschaftsteuer-)neutrales und deshalb zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führendes Vermögen einzustufen, so darf der Vorsteuerabzug nur versagt werden, wenn die Vermietungstätigkeit nicht als wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit einzustufen ist. Um bei der Überlassung des Gebrauches das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausschließen zu können, kommt entscheidendes Gewicht dem Gesamtbild der Verhältnisse zu, wobei nicht nur auf die Angemessenheit des Mietzinses abgestellt werden darf (vgl. nochmals VwGH 10.02.2016, 2013/15/0284).

Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde zwar Feststellungen zum Gesamtbild der Betätigung getroffen, die jedoch - wie der Verwaltungsgerichtshof auch im Erkenntnis vom 29.06.2016, 2013/15/0301, erkennen lässt - nicht hinreichen, das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausschließen zu können.

Für die Körperschaftsteuer gilt bei diesen Wohngebäuden, dass - da dem Betriebsvermögen der Körperschaft zugehörig - ein unangemessen niedriger Mietzins bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung (§ 8 Abs. 2 KStG

1988) zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieteträge) der Körperschaft führt (vgl. zB VwGH 29.01.2014, 2013/13/0111).

Unter Zugrundelegung dieser Rechtsprechung wäre also im Beschwerdefall das Einfamilienhaus der Beschwerdeführerin nur dann als (körperschaftsteuer-)neutrales und deshalb zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führendes Vermögen zu beurteilen, wenn es für Mietobjekte der streitgegenständlichen Art keinen funktionierenden Mietenmarkt gibt und der tatsächliche Mietzins - nicht nur moderat - unter einer angemessenen Renditemiete liegt (also zu niedrig ist).

Im Hinblick darauf, dass die von der belangten Behörde errechnete angemessene Renditemiete nur 200 Euro, somit nur moderat, über dem tatsächlichen Mietzins lag, war die Beurteilung der Liegenschaft als steuerneutrales Vermögen (welches zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung und zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges berechtigt) auch ohne die Feststellung, ob für Mietobjekte der streitgegenständlichen Art ein entsprechender Mietenmarkt vorliegt, nicht gerechtfertigt.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde 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.

Die belangte Behörde wird im weiteren Verfahren unter Inanspruchnahme der Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin zu ermitteln und festzustellen haben, ob negative Einkünfte aus der Bewirtschaftung der Liegenschaft erzielt wurden und deshalb im abgeschlossenen Betätigungszeitraum ein steuerlicher Gesamtverlust erzielt wurde. Im Falle eines steuerlichen Gesamtverlustes wird die belangte Behörde jene Sachverhaltsumstände zu ermitteln haben, anhand derer die Beurteilung getroffen werden kann, ob die Vermietungstätigkeit umsatzsteuerlich und körperschaftsteuerlich als Liebhaberei zu beurteilen ist. Dabei werden sowohl die Fremdkapitalkosten als auch der Umstand, dass die Betätigung bereits nach mehreren Jahren durch Veräußerung der Liegenschaft eingestellt wurde, zu beachten sein.

Die Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde ist zweckmäßig, weil es die Kapazitäten des Verwaltungsgerichtes übersteigt, die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für das Vorliegen von steuerlicher Liebhaberei (erstmalig) zu ermitteln. Diese Ermittlungen können vom Verwaltungsgericht selbst (durch eigene Ermittlungsschritte oder durch Beauftragung der belangten Behörde) nicht rascher durchgeführt werden. Die Durchführung durch das Verwaltungsgericht selbst wäre auch nicht mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden.

Von der mündlichen Verhandlung wurde gemäß § 274 Abs. 3 Z 3 BAO abgesehen.

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. Da diese Voraussetzung im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 4. Oktober 2016