

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RI in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Bilanz-Data Wirtschaftstrhd GmbH, Schwarzenbergstraße 1-3/14a, 1010 Wien gegen den Bescheid des FA Wien 1/23 vom 27. Jänner 2010 betreffend Umsatzsteuer 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung (Verhandlung vom 20. Oktober 2014) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) handelt es sich um eine im Firmenbuch eingetragene österreichische Privatstiftung. Sie wurde mit Notariatsakt vom 12.11.2003 durch die beiden Stifter S1 und S2 errichtet.

Die Bf. hält u.a. eine Beteiligung an der „Z.GmbH“ woraus jährliche Beteiligungserträge lukriert werden. Laut dem der Behörde vorliegenden **Mietvertrag** vom 1.6.2008 vermietete die Bf. an den Stifter S1 zu Wohnzwecken das von ihr errichtete Haus in Adr1.

In der **Stiftungsurkunde vom 12.11.2003** ist u. a. geregelt:

§ 2 Zweck – Zweck der Stiftung ist

a) Anlage und Verwaltung des Vermögens der Stiftung in (festverzinslichen) Wertpapieren und zinstragenden Titeln.

b) Zuwendungen aus dem Vermögen der Stiftung oder aus den Erträgen des Vermögens der Stiftung an den bzw. die Begünstigten und zwar durch Geld- und/oder Sachleistungen, die Haltung und Verwaltung der der Stiftung überbundenen Beteiligungen.

c) Wirtschaftliche Sicherung des Fortbestands der Stiftung und Erhaltung des Stiftungsvermögens.

Die Stiftung ist berechtigt, alle Geschäfte zu schließen und Maßnahmen zu setzen, die zur Erreichung des Stiftungszwecks notwendig oder nützlich sind, insbesondere, aber nicht ausschließlich, im Inland und im Ausland Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäfte

jeder Art zu schließen, Beteiligungen und Wertpapiere zu erwerben und zu veräußern, Veranlagungen jeder Art vorzunehmen, Zuwendungen entgegenzunehmen sowie Schulden einzugehen, die zum Erwerb von Stiftungsvermögen oder zur Erhaltung und Verwaltung des Stiftungsvermögens notwendig oder nützlich sind. ...

§ 3 – Vermögen

(1) Das Stiftungsvermögen besteht bei Errichtung derselben aus Euro 70.000 und wird in bar geleistet. ...

(2) Die Stifter beabsichtigen, der Stiftung noch zu Lebzeiten oder durch letztwillige Verfügung weitere Vermögenswerte zu übertragen.

§ 4 – Organe

Organe der Stiftung sind der Vorstand, die Stiftungsprüfer.

§ 5 – Vorstand

(1) Der Vorstand besteht aus drei Mitgliedern.

(2) Die Vorstandsmitglieder werden, solange der Stifter S1 am Leben ist, von diesem bestellt und abberufen, wobei die Abberufung eines Vorstandsmitglieds durch den Stifter auf wichtige Gründe beschränkt ist.

...

(5) Der Stifter bestellt hiermit bis auf Widerruf zu Mitgliedern des ersten Vorstandes:

a) VV , Vorstandsvorsitzender

b) Stv. , Stellvertreter des Vorsitzenden

c) M1 , Mitglied.

(Anmerkung des BFG – laut Firmenbuch unverändert bis dato)

(6) Der Stiftungsvorstand und seine Mitglieder haben die Weisungen des Stifters nur soweit zu befolgen, als es sich um die Veranlagung des Stiftungsvermögens handelt und diese Weisungen den Bestand der Stiftung nicht gefährden.

(7) Verhandlungen und Beschlüsse des Stiftungsvorstandes erfolgen in Sitzungen, zu denen der Vorsitzende des Stiftungsvorstandes, sein Stellvertreter oder auch nur ein Mitglied des Stiftungsvorstandes oder der Stifter unter der zuletzt bekannt gegebenen Anschrift einberufen.

(8) Der Stiftungsvorstand ist beschlussfähig, wenn mehr als die Hälfte seiner Mitglieder anwesend sind. ... Der Stifter kann den Sitzungen des Vorstandes beiwohnen.

Die Beschlüsse des Stiftungsvorstandes werden, insoweit die Stiftungsurkunde oder das Gesetz nichts anderes vorsehen, mit einfacher Stimmenmehrheit gefasst. Bei Stimmengleichheit dirimiert die Stimme des Vorsitzenden.

Bei Abstimmung des Stiftungsvorstandes ist Stimmenthaltung unzulässig. ...

...

§ 6 – Begünstigte

(1) Zu Lebzeiten der Stifter sind diese Begünstigte der Stiftung.

...

Mit **weiterem Notariatsakt** vom 12.11.2003 wurde eine **Zusatzurkunde zur Privatstiftung** errichtet. Darin wurde u.a. festgelegt.

§ 1 – Stiftungserrichtung

... An zusätzlichem Vermögen widmet und überträgt hiermit Herr S1 seinen ihm gehörenden Stammanteil an der Z.GesmbH , mit Sitz in Adr2 und der Firmenanschrift ...

Des Weiteren wurden in

§ 2 Regelungen hinsichtlich der Begünstigten im Ablebensfall beider Stifter getroffen.

§§ 3 – 6 enthalten Bestimmungen zum Vorstand, Beirat und Aufsichtsrat.

In § 4 (2) ist festgehalten, dass sich der Vorstand mindestens dreimal im Jahr versammelt.

In Ziffer (10) ist festgehalten, dass *„über alle Verhandlungen und Beschlüsse des Vorstandes ein Protokoll zu führen“* ist, *„das vom Vorsitzenden und vom Protokollführer unterzeichnet wird.“*

Die **Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008** wurde am 22.12.2009 eingebracht. Es wurde der Abzug von Vorsteuern iHv Euro 214.170,37 beantragt, jedoch wurden keine Umsätze erklärt.

Die Abgabenbehörde forderte die Bf. mit Schreiben vom 28.12.2009 auf die geltend gemachten Vorsteuern belegmäßig nachzuweisen. Die Beantwortung des Ergänzungsersuchens samt Vorlage der Belege erfolgte am 21.1.2010.

Wie den Unterlagen zu entnehmen war, standen die Aufwendungen und daraus resultierenden Vorsteuern mit der Errichtung eines Wohnhauses mit Garagen in Adr1 , in Zusammenhang.

Das Wohnhaus wurde seitens der Stiftung an den Stifter S1 vermietet und diente seitdem, laut Eintragung im ZMR, diesem sowie der Stifterin S2 und dem Sohn Sohn als Hauptwohnsitz.

Die Abgabenbehörde erließ den **Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2008** mit Datum 27.1.2010.

Die Vorsteuern wurden von der Erklärung abweichend mit Null festgesetzt. Als Begründung war unter Verweis auf § 12 UStG 1994 angeführt, dass Entgelte für Lieferungen und Leistungen vorgelegen seien, die überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) darstellten. Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung und sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, sind nach § 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 nicht abzugsfähig. Zweck der Privatstiftung sei die Unterstützung der Begünstigten. Das von der Stiftung neu errichtete Wohnhaus diene der Befriedigung privater Wohnbedürfnisse der Stifter. Die Tätigkeit der Stiftung bestehe aus umsatzsteuerlicher Sicht allein darin, den Stiftern das Haus nach Fertigstellung zur ausschließlich privaten Nutzung zu Wohnzwecken zur Verfügung zu stellen. Das Wohnhaus befinde sich somit nicht im Unternehmensbereich der Stiftung und sei daher der Vorsteuerabzug nicht möglich. Eventuelle Mieteinnahmen seien nicht zu versteuern.

Gegen den angeführten Bescheid wurde mit Schreiben vom 30.4.2010 nach mehrmaligen Fristverlängerungen rechtzeitig **Berufung** eingebracht.

In der Begründung wurde u.a. auf die Stiftungsurkunde verwiesen, insbesondere darauf, dass Zweck der Stiftung lediglich unter anderem die Zuwendung aus dem Vermögen der Stiftung oder aus den Erträgen des Vermögens der Stiftung an die Begünstigten sei. Primärer Zweck der Stiftung sei die Anlage und Verwaltung des Vermögens der Stiftung in weitestmöglich festverzinslichen Wertpapieren und zinstragenden Titeln aber auch das Halten und die Verwaltung der der Stiftung überbundenen Beteiligungen und insbesondere die wirtschaftliche Sicherung des Fortbestandes der Stiftung und Einhaltung des Stiftungsvermögens. Dazu sei die Stiftung berechtigt alle Geschäfte zu schließen und Maßnahmen zu setzen, die zur Erreichung des Stiftungszweckes notwendig oder nützlich seien. Somit sei auch Zweck der Stiftung, unter anderem, Immobilien zu erwerben bzw. Mittel in Immobilienvermögen zu investieren. Dies sei definitiv laut Stiftungsurkunde Zweck der Stiftung. Es schließe aber nicht aus, dass die Stiftung dieses Vermögen nur halten könne, sondern, wie auch ausdrücklich in der Definition der Stiftung genannt, Vermögen auch veräußern könne. Jedenfalls umfasse es die nutz- und einnahmenbringende Verwertung des Vermögens. Damit lasse sich aber auch klar erkennen, dass die Veranlagung in Immobilien nicht zum Zweck der Befriedigung der privaten Wohnbedürfnisse der Stifter ausgerichtet sei, sondern ausschließlich zur Erzielung von Einnahmen.

Es stehe wohl außer Diskussion, dass jeder Steuerpflichtige, der in Immobilien investiert und aus dieser Investition Einnahmen erzielt, Unternehmer im Sinne des UStG sei. Das UStG ziele auch nicht darauf ab, ob der Nutzer der Immobilie, also derjenige, der die Entgelte entrichtet, Lieferungen oder sonstige Leistungen für private oder betriebliche Zwecke tätigt, aus der Sicht des Leistenden oder Liefernden sei somit Umsatzsteuerpflicht gegeben. Wäre dem nicht so, dann wäre jeder Steuerpflichtige, der an einen Nichtunternehmer liefert oder leistet, nicht umsatzsteuerpflichtig. Dies lasse sich aber aus den Bestimmungen des UStG nicht ableiten. Auch die Bemerkung der Abgabenbehörde, dass die Tätigkeit der Stiftung in umsatzsteuerlicher Sicht allein darin bestehe, den Stiftern das Haus nach Fertigstellung zu deren ausschließlich privater Nutzung zu Wohnzwecken zur Verfügung zu stellen, sei nicht relevant. Die Stiftung tätige Leistungen im Inland gegen Entgelt, sie sei somit Unternehmer. Woraus die Behörde den Schluss ziehe, dass das Wohnhaus, dass nachhaltig im Inland gegen Entgelt vermietet werde, nicht im Unternehmensbereich der Stiftung liege, lasse sich nicht nachvollziehen, da seitens der Behörde keine weitere Begründung dafür gegeben werde. Die Feststellung, dass eventuelle Mieteinnahmen nicht zu versteuern seien, da außerhalb des Unternehmensbereichs der Stiftung gelegen, sei ebenfalls ohne Begründung und nicht nachvollziehbar.

Sollte die Behörde jedoch der Meinung sein, dass im Sinne der Ansichten des Bundesweiten Fachbereichs die Überlassung einer Luxusvilla vom Begünstigungswillen der Privatstiftung getragen sei, so stelle sich die Frage woher die Behörde wissen will, welchen Willen die Stiftung habe. Entscheidungsträger der Stiftung sei der Vorstand und diesem obliege es, im Sinne der Zweckdefinition der Stiftung zu handeln, also auch in Immobilien zu investieren. Jeder am Markt tätige Bauträger werde Immobilienprojekte, die

er später vermieten möchte, naturgemäß auch nach den Wünschen der zukünftigen Mieter ausrichten und verliere deswegen auch nicht die Eigenschaft als Unternehmer im Sinne des UStG. Gerade wenn er die Objekte nicht nach den Wünschen der Mieter ausrichtet, werde er seinen Unternehmerstatus verlieren, da er vermutlich keine Einnahmen erzielen werde und somit nicht unter die Legaldefinition des Unternehmers im Sinne des UStG falle.

Es sei unklar woher die Behörde die Kenntnis nehme, dass durch die Ausrichtung eines Objektes an den höchstpersönlichen Bedürfnissen der Stifter die allgemeine Beteiligung am Markt schon im Vorhinein nicht beabsichtigt sei. Auch die Behauptung, dass es quasi keinen Markt für solche Objekte gebe, gehe an der wirtschaftlichen Realität vorbei. Wirtschaftliche Tatsache sei, dass man, je luxuriöser ein Objekt ausgestattet ist, desto leichter einen hochpreisigen Verkauf erzielen könne. Die individuelle Ausgestaltung sei nicht von Relevanz, relevant sei, wie die Substanz des Gebäudes sei, das Potential des Gebäudes, das heißt inwieweit das Gebäude noch erweitert oder umgebaut werden könne, als auch die Lage sowie Zweckmäßigkeit der Ausgestaltung des Objektes. Darüber habe die Behörde nicht abgesprochen. Es sei daher eine vollkommen rationale und wirtschaftlich getroffene Entscheidung der Stiftung Mittel in Immobilien zu investieren. Die Stiftung eröffne sich zwei Einnahmequellen (durch die Mieteinnahmen aus der Vermietung des Objektes bzw. durch einen etwaigen Veräußerungsgewinn aus einem späteren Verkauf der Liegenschaft) neben der bestehenden Veranlagung von liquiden Mitteln und der ertragsträchtigen Beteiligung an einem Unternehmen. Des Weiteren bleibe die Behörde auch die Begründung dafür schuldig, warum im Falle der Fremdvermietung des Objektes Unternehmereigenschaft gegeben wäre, im Falle der Vermietung an den Stifter, dies jedoch nicht gelten solle. Die Ansicht, dass die Veranlagung in bloß ein einziges Immobilienprojekt als nicht unternehmerisch anzusehen sei, sei unrichtig, da die Holding-Judikatur des EuGH gerade auf die Vermietung von Immobilien nicht anwendbar sei. Artikel 9 MwSt-Systemrichtlinie bezeichne die Nutzung von Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen explizit als wirtschaftliche Tätigkeit. Es stehe somit außer Zweifel, dass die Veranlagung der Mittel der Stiftung in – derzeit eine – Immobilie allein von der Absicht getragen sei, Einnahmen zu erzielen. Zweck der Stiftung sei gemäß Stiftungsurkunden primär die Erhaltung und Vermehrung des Vermögens und lediglich untergeordnet die Versorgung des Stifters. Dies zeige sich auch darin, dass auf schriftliche Anforderung des Stifters diesem pro Kalenderjahr ein Betrag nur in der Höhe ausbezahlt sei, der nach Abzug der Verwaltungskosten der Stiftung vom erwirtschafteten Betrag verbleibe.

Die Investition in eine Immobilie mit anschließender Vermietung, gleich an wen, sei eindeutig die Umsetzung des Stiftungszwecks hinsichtlich Erzielung von Einnahmen, sowie der Sicherung und Vermehrung des Vermögens der Stiftung und nicht die Versorgung der Stifter. Damit sei evident, dass die Stiftung unternehmerisch tätig sei und somit umsatzsteuerpflichtig und vorsteuerabzugsberechtigt.

Es wurden die antragsgemäße Veranlagung des Jahres 2008 sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Nach Ergehen eines **Mängelbehebungsauftrages** der Abgabenbehörde bezüglich der fehlenden Erklärung im Rechtsmittel welche Änderungen beantragt werden, teilte die Bf. am 27.7.2010 mit, dass eine Veranlagung der Umsatzsteuer 2008 gemäß den eingereichten Abgabenerklärungen beantragt wird.

Im weiteren **Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (BFG)** wurde an die Bf. nachstehender **Vorhalt vom 30.1.2014**, mir Frist zur Beantwortung bis 10.3.2014, gerichtet:

„Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die seitens der Beschwerdeführerin (Bf.) erfolgte Vermietung eines Wohnhauses mit 5 Garagen und Nebengebäuden sowie Carport an den Stifter und Begünstigten S1 als unternehmerische Tätigkeit der Bf. zu beurteilen ist und die in der Umsatzsteuererklärung geltend gemachte Vorsteuer abzugsfähig ist.

Laut Aktenlage sowie Jahresabschlüssen und Erklärungen ergibt sich folgendes Bild:

- Errichtung der Gebäude ab 2007 bis Fertigstellung Juni 2008, Planung ab Ende 2006
- lt. Anlageverzeichnis 2008: Grundstückskosten (Zugang 2006) - 54.127,15, Bau-, Anschaffungskosten des hochwertig ausgestatteten Einfamilienhauses inkl. Schwimmbad und Sauna – 1.642.933,59
- Bankverbindlichkeiten lt. Bilanz per 31.12.2008 - 1.412.649,01
- Mietvertrag vom 1.6.2008 (= Beginn des Mietverhältnisses) zwischen Bf. und Stifter über das Wohnhaus mit Garagen und Nebengebäuden (2 Stockwerke + Keller, 9 Räume, 5 Garagen) mit einer Wohnnutzfläche von 398,70 m²
- Hauptwohnsitz S1 lt. ZMA ab Juni 2008
- Mietzins lt. Vertrag vom 1.6.2008 bestehend aus Hauptmietzins von 3.400 netto/monatlich, zzgl. Betriebskostenanteil und öffentliche Abgaben (nach extra Berechnung), Anteil für besondere Aufwendungen, Anteil Kosten Zentralheizungsbetrieb sowie Umsatzsteuer
- Erlöse laut Erklärung für 2008 – Null, Vorsteuer 214.170,37; laut GuV Erlöse 11.200 (das entspricht 4 x 2.800 netto); auch in den Folgejahren Erlöse jeweils 2.800 netto p.m.
- keine Erlöse aus Verrechnung von Betriebskosten, Heizungskosten etc.
- jährliche Verluste aus der Vermietung (Aufwendungen insbesondere AfA, Zinsen, Steuerberatungskosten)

Zur Klarstellung und Ergänzung des Sachverhaltes wird ersucht nachstehend angeführte Unterlagen beizubringen:

1) Zur Dokumentation und zum Nachweis der Grundlagen für die Entscheidungen über den Bau des Wohnhauses sowie über die geplanten und letztlich getätigten Investitionen und deren Finanzierung (Finanzierungsplan) wird um Vorlage der entsprechenden Beschlüsse, Protokolle, Aktennotizen und dergleichen des Stiftungsvorstandes ab 2006 ersucht.

2) Wenn, wie die Bf. vorbrachte, das Vermögen der Bf. verwaltet, d.h. gesichert und vermehrt werden sollte, wird ersucht darzulegen mit welchen Erträgen kalkuliert wurde, um

die Investitionen zu decken und eine auf Einnahmenerzielung gerichtete marktkonforme, wirtschaftliche Tätigkeit zu begründen.

Wie den vorliegenden Jahresabschlüssen zu entnehmen ist, wurden aus der Vermietungstätigkeit bisher Verluste erzielt.

3) In wessen Zuständigkeit fielen die grundlegende Entscheidung über das Bauvorhaben, die Entscheidungen über Ausführung und Materialien, die Bauabwicklung, die Auftragsvergaben und die laufenden Besprechungen/Abstimmungen mit den beauftragten Firmen, dem Architekten etc.?

Bitte legen Sie dazu die entsprechenden Dokumentationen und etwaigen Beschlüsse des Stiftungsvorstandes vor.

4) Wer war für die Abnahme und Kontrolle der Leistungen, eventuelle Genehmigungen, Änderungen und schließlich die Zahlungsfreigabe verantwortlich und ggf. durch den Stiftungsvorstand beauftragt?

Auf den Eingangsrechnungen der verschiedenen Unternehmen ist ersichtlich, dass diese mittels Fax an das Werk ergingen, wo S1 als Geschäftsführer tätig ist. Auf den Rechnungen finden sich fast ausschließlich die Bestätigung/Genehmigung und Zahlungsfreigabe sowie Zahlungsanweisung (Tag, Höhe) des Stifters S1. Als Projekt ist auf den Rechnungen oftmals „Wohnhaus“ angeführt.

5) Es wird um Klarstellung und entsprechende Nachweise ersucht, warum der im Mietvertrag vereinbarte Mietzins (Hauptmietzins von 3.400 Euro zzgl. Betriebskosten etc. und Umsatzsteuer) von Anfang an nicht zur Verrechnung kam, sondern lediglich ein Betrag von 2.800 Euro netto und warum keine Betriebskosten etc zur Verrechnung gelangten. Etwaige Miet- und Betriebskostenforderungen gegenüber dem Mieter sind aus den Jahresabschlüssen nicht ersichtlich.

Wie dem vorliegenden Mietvertrag zu entnehmen ist, wären Abänderungen schriftlich durchzuführen gewesen. Sollte dies erfolgt sein, wird um Vorlage der Dokumente ersucht. Eine derartige Mietreduktion wäre aber auch im Hinblick auf deren Fremdüblichkeit in Frage zu stellen. Ein Investor/Vermieter auf dem freien Markt hätte im Zusammenhang mit der Vermietung einer hochwertigen, nach den Wünschen des Mieters errichteten, Immobilie keine derartige Ertragsminderung in Kauf genommen oder die Verrechnung von vertraglich vereinbarten Bewirtschaftungskosten unterlassen.

6) Hinsichtlich der Angemessenheit und Fremdüblichkeit der Miethöhe ist davon auszugehen, welche Miete ein am freien Markt agierender Investor für eine nach den Wünschen des künftigen Mieters errichtete Immobilie und die dafür eingesetzten Investitionen nach renditeorientierten Gesichtspunkten verlangt hätte.

Nach der Rechtsprechung des VwGH wird als zulässige Berechnungsmethode dafür die Anwendung des umgekehrten Ertragswertverfahrens (vgl. Kranewetter, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage, S. 18, S. 87ff) angesehen.

Nach den vorliegenden Daten und Zahlen ergibt die Berechnung unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 60 Jahren und eines Liegenschaftszinssatzes von 2,5 bzw. 3% folgende Monatsmieten für die gegenständliche Wohnimmobilie:

Text	60 J - 2,5%	60 J - 3%		Grund u Boden - Aufzinsung 2 Jahre	
Errichtungskosten	1.642.934,00	1.642.934,00		2,50%	3%
Vervielfältigungsfaktor	30,91	27,68		(AK 2006)	
Errichtungskosten pro Jahr	53.152,18	59.354,55		54.137,00	54.137,00
Grund u Boden 3%	1.706,29	1.723,02		1,0506	1,0609
Jahresreinertrag inkl Bodenwertverzinsung	54.858,47	61.077,57		56.876,33	57.433,94
Mietausfallwagnis 1,5%	852,72	949,39		0,03	0,03
Instandhaltung 0,5%	284,24	316,46		1.706,29	1.723,02
Verwaltung 1,5%	852,72	949,39			
Jahreskaltmiete	56.848,15	63.292,81			
Monatsmiete	4.737,35	5.274,40			

Aus dieser Berechnung ergibt sich, dass ein Investor, der für eine (nach den Vorgaben des künftigen Mieters) errichtete exklusive Wohnimmobilie Investitionen von rd. 1,6 Mio Euro tätigt, eine renditeorientierte Miete von zumindest Euro 4.700,00 p.m. festgesetzt hätte. Erfüllt somit schon die im Mietvertrag vereinbarte Miete (Euro 3.400,00 excl. Bewirtschaftungskosten) die Fremdüblichkeit und Angemessenheit nicht, so entspricht die bisher tatsächlich vereinnahmte niedrige Miete (Euro 2.800,00) noch weniger einem marktkonformen Verhalten und einer auf Einnahmenerzielung gerichteten wirtschaftlichen Tätigkeit.“

Nach Fristverlängerung erfolgte die **Beantwortung des Vorhalts** mit Schreiben vom 28.4.2014. Gleichzeitig damit wurde ein Gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für den Fachbereich Immobilien, Sachverst. , über die Liegenschaftsbewertung zum Stichtag 16.9.2011 vorgelegt.

Die Bf. führte in der Stellungnahme u.a. aus, dass aus der Beteiligung der Bf. an einem Unternehmen laufend Erträge abgereift seien. Der Stiftungsvorstand sei an den Stifter herantreten und habe den Stifterwillen dahingehend erforscht in welche Richtung die Veranlagung der liquiden Mittel erfolgen solle. Es habe mehrere Besprechungen gegeben und sei der Beschluss gefasst worden, die Mittel in eine Immobilie zu investieren, da zu diesem Zeitpunkt die Wertsteigerungen im Bereich Immobilien signifikant höher gewesen seien als die Erträge aus Finanzinvestitionen. Dies auch im Hinblick auf die im Stiftungsgesetz als Grundlage vorgesehene Werterhaltung und Wertvermehrung

des Stiftungsvermögens. Die ursprüngliche Intention des Stifters ein Mietzinshaus in Wien oder Klagenfurt zu erwerben, fand nicht die Zustimmung des Stiftungsvorstandes, da bedingt durch die mietgesetzrechtlichen Einschränkungen eine entsprechende Rendite bzw. Wertsteigerung der Investition eher unwahrscheinlich schien. Zudem wäre, insbesondere bei Fremdvermietung von Objekten, der Instandhaltungsaufwand sicherlich laufend in durchaus großem Ausmaß gegeben gewesen. Der Stifter sei dann zu einem späteren Zeitpunkt an den Vorstand herangetreten und habe gefragt, ob es möglich wäre, dass die Bf. eine Privatliegenschaft finanziere die dann vermietet werde. Da der Mieter der Stifter selbst war, sei somit klar gewesen, dass das Risiko eines Wertverlustes aus allfälligen Mietstreitigkeiten oder überhöhtem Erhaltungsaufwand praktisch null sei und sei durch den Vorstand beschlossen worden, diese Investition durchzuführen.

Zu diesem Zweck, schon alleine aus der örtlichen Trennung von Stiftungssitz (Wien) und der Ansässigkeit der Stiftungsvorstände (Wien) und dem Ort der Bautätigkeit (Kärnten) sei vereinbart worden, dass S1 im Auftrag der Stiftung tätig sein werde. Damit sei gewährleistet gewesen, dass zu einem sehr günstigen Preis die Liegenschaft errichtet werden könne, da S1 vor Ort die Gewerke kontrollieren könne.

Nach Fertigstellung sollte laut Vertrag vom 1.6.2008 ein Hauptmietzins von Euro 3.080,00 brutto und nicht wie fälschlicherweise im Schreiben des BFG angeführt, von Euro 3.400,00 netto monatlich verrechnet werden. Es sei somit keine Senkung des Mietzinses erfolgt, sondern war dieser von Anfang an fix festgelegt. Diese Miete sei nach Erkundigungen bei lokalen Immobilienmaklerbüros festgesetzt worden und lag um ca. Euro 800 über dem was für lokale Makler für eine Liegenschaft in dieser Gegend (Nähe zu einem Ziegelwerk, geringe Infrastruktur, landschaftlich wenig reizvoll) erzielbar gewesen wäre.

Das BFG bleibe eine Erklärung und Begründung für den Ansatz eines Liegenschaftszinses von 2,5% bzw. 3% schuldig. Gerade im damaligen Zeitpunkt (weltweite Finanzkrise 2008) sei ein Ertrag aus einer Immobilie mit 2,5% bzw. 3% maximal in Großstadttinnenlagen für Büroräumlichkeiten erzielbar gewesen, niemals jedoch für Wohnraum im entlegenen ländlichen Gebiet.

Die Kalkulation des BFG sei insofern unrealistisch als für ein Mietausfallwagnis ein Betrag von 1,5% des Jahresreinertrages inklusive Bodenwertverzinsung angesetzt worden sei. Gerade dieses Wagnis sei durch die Nichtfremdvermietung ausgeschlossen worden und habe in einer Berechnung der angemessenen Monatsmiete nichts zu suchen. Ebenso seien keine Instandhaltungsaufwendungen (diese trage der Mieter) und Verwaltungskosten (die Verwaltung erfolge durch die Stiftung und seien die Kosten im Rahmen der Stiftung gedeckt) in die Berechnung einzubeziehen.

Es seien daher die Beträge von Euro 852,72; 284,24 und 852,72 sohin insgesamt Euro 1.989,68 von der errechneten Monatsmiete iHv Euro 4.737,35 abzuziehen. Es verbleiben somit Euro 2.747,67, was im Übrigen weniger als die tatsächlich verrechnete Miete sei.

Die Wertsteigerung der Liegenschaft sei dabei noch nicht berücksichtigt worden. Wie aus den Jahresabschlüssen der Bf. ersichtlich sei, liege der Buchwert des Gebäudes samt Grundstück bei Euro 1.683.280,61. Gemäß dem beiliegenden Gutachten betrage der reine

Sachwert zum Stichtag 16.9.2011 Euro 2.406.176,00. Es sei davon auszugehen, dass zwischenzeitlich eine weitere Wertsteigerung der Liegenschaft erfolgte.

Dies bedeute, dass auf Dauer gesehen, insbesondere im Hinblick auf die Tatsache, dass die Miete sicherlich subversive (Anmerkung - gemeint wohl: sukzessive) angehoben werde, die Investition der liquiden Mittel in der Privatstiftung in diese Liegenschaft und dieses Gebäude eine wesentlich höhere Rendite erziele als die Veranlagung in Finanztitel.

Das bedeute aber auch, dass die Bf. ertragsorientiert handle und den Anfangsverlust, der sich aus der Vermietung ergibt, bewusst in Kauf genommen habe, da sie über einen längeren Beobachtungszeitraum auch in diesem Bereich positive Ergebnisse erwirtschaften werde und neben diesen positiven Ergebnissen auch noch die Wertsteigerung der Liegenschaft bei einem allfälligen Verkauf lukrieren könne. Die Bf. sei unzweifelhaft unternehmerisch tätig und habe daher auch das Recht zum Vorsteuerabzug.

Dem Gutachten waren für die Liegenschaft ein Sachwert von Euro 2.406.176,00, ein Ertragswert von Euro 2.475.535,00 und unter Berücksichtigung einer Marktanpassung von 12,5% ein Verkehrswert von Euro 2.710.000,00 zu entnehmen. Der Marktanpassung lag die Beurteilung zugrunde „Wohngebäude in höchster Bauqualität mit extrem günstigem und sehr großem Grundstück mit nur 11% Bebauung; ist am Markt verwertbar.“ Der Ermittlung des Ertragswertes lag ein Jahresreinertrag von Euro 92.534,65, d.h. eine zu erzielende Monatsmiete von rund Euro 7.700,00 zugrunde.

Die Vorhaltsbeantwortung samt Beilagen wurde mit Schreiben vom 6.5.2014 der zuständigen Amtsbehörde zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt.

Im **Antwortschreiben der Abgabenbehörde** vom 13.6.2014 war u.a. ausgeführt. Unter Bezug auf die Rechtsprechung des VwGH sei für die Ermittlung eines angemessenen Mietzinses die Methode „Umkehrung des Ertragswertverfahrens“ geeignet. Es wären jedoch bei nicht unternehmerischer Nutzung einer Liegenschaft zur Berechnung der angemessenen Miete die Herstellungskosten inkl. Umsatzsteuer heranzuziehen.

Eine Kürzung der seitens des BFG errechneten Monatsmiete von Euro 4.700,00 um die jährlichen Instandhaltungs- und Verwaltungskosten und das Mietausfallrisiko, wie von der steuerlichen Vertretung vorgeschlagen, erscheine nicht zulässig. Es könne nicht zulässig sein von einem errechneten Monatswert die angeführten Jahreswerte abzuziehen.

Zum Vorbringen der Wertsteigerung der Liegenschaft laut Gutachten wird festgehalten, dass potentielle Wertsteigerungen für die Beurteilung, ob mit dem angesetzten Mietentgelt eine angemessene Rendite erzielt werden könne, nicht heranzuziehen seien.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde sei das zwischen Stifter und Bf. bestehende Mietverhältnis fremdunüblich, da insbesondere das vereinbarte Mietentgelt im Verhältnis zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten der Wohnimmobilie zu niedrig angesetzt worden sei. Die Abweichung sei wesentlich. Das gezahlte Mietentgelt belaufe sich auf netto Euro 2.800,00 monatlich; das seitens des BFG angemessene Mietentgelt sei mit netto Euro 4.700,00 monatlich errechnet worden. Zudem sei fremdunüblich dass dem Stifter und Mieter keine Betriebskosten verrechnet worden seien. Im Übrigen lasse die steuerliche Vertretung offen, weshalb der Stifter nicht bereits ab der Begründung des

Hauptwohnsitzes im Juni 2008 Miete an die Bf. bezahlt habe. Für 2008 habe die Bf. keine Mieteinnahmen erklärt.

Die Abgabenbehörde hielt fest, dass aufgrund des nicht fremdüblichen Mietverhältnisses keine unternehmerische Tätigkeit der Bf. vorliege und daher der Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten der Wohnimmobilie nicht zustehe.

Die Ladung zur mündlichen Verhandlung wurde an die Parteien am 2. Oktober 2014 versendet. Gleichzeitig mit der Ladung wurde der Bf. die Stellungnahme der Abgabenbehörde vom 13.6.2014 zur Vorhaltsbeantwortung samt dem beigebrachten Gutachten zur Kenntnis übermittelt. Die Zustellung der Ladung an den Vertreter der Bf. erfolgte laut Zustellnachweis am 6. Oktober 2014.

Die beantragte **mündliche Verhandlung** wurde am 20. Oktober 2014 in Anwesenheit der Parteienvertreter durchgeführt.

Nach Vortrag des bisher vorliegenden Sachverhalts durch die Richterin verwiesen die Parteien grundsätzlich auf ihr bisheriges Vorbringen.

Seitens des Vertreters der Bf. wurde u.a. ergänzend eingewendet, dass er die vorgehaltene Berechnungsmethode der angemessenen Miete, das umgekehrte Ertragswertverfahren, als nicht geeignet beurteile. Die angewendeten Zinssätze von 2,5 bzw. 3% seien zum fraglichen Zeitpunkt nicht marktrelevant gewesen. Seitens der Bf. sei die verrechnete Miete nach Auskünften aus der Immobilienbranche errechnet worden und zwar mit einem Zinssatz von 2% auf das eingesetzte Kapital von 1,68 Mio Euro. Daraus habe sich eine Jahresmiete von Euro 33.600,00 ergeben; somit eine Monatsmiete von Euro 2.800,00. Die im Mietvertrag vom 1.6.2008 angeführte Miete von Euro 3.400,00 netto hätte nie verrechnet werden sollen. Der Vertrag sei durch einen Anwalt erstellt worden und sei so nicht vorgesehen gewesen. Der Vertreter der Bf. legte zum Nachweis des vereinbarten Mietbetrages einen anderen, nicht datierten Mietvertrag vor, aus welchem unter Punkt 8 ein Mietzins von brutto Euro 3.080,00 ersichtlich war. Der Mietvertrag trug lediglich ein FAX-Übertragungsdatum vom 9.9.2009 und war vom "Werk" abgesendet worden. Der Vertreter der Bf. verwies nochmals auf den Umstand, dass sämtliche Betriebs- und Instandhaltungskosten sowie Kosten der Einrichtung durch den Mieter getragen worden seien und auch kein Mietausfallwagnis gegeben gewesen sei. Die Vermietung sei als marktorientiert zu beurteilen und es sei durch die ermöglichte Nutzung der Immobile keine Zuwendung der Bf. an den Stifter vorgelegen. Es wurde ersucht zu begründen, warum hinsichtlich der Unternehmereigenschaft zwischen einer vermietenden Leasinggesellschaft und einer vermietenden Stiftung differenziert werde.

Die Entscheidung über die Beschwerde wurde nach Abschluss des Beweisverfahrens verkündet und samt den wesentlichen Begründungspunkten in der Niederschrift erfasst.

Jeweils eine Ausfertigung der Verhandlungsniederschrift wurde den Parteien übergeben.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Im Sinne des **§ 323 Abs. 38 BAO gF** 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 ist somit über die nunmehr als Beschwerde geltende Berufung des Bf. zu entscheiden.

Strittig ist, ob die Bf. mit der Vermietung eines durch sie nach den Wünschen und Vorstellungen des künftigen Mieters errichteten Wohngebäudes zu reinen Wohnzwecken und als Familienwohnsitz an den Stifter und Begünstigten eine unternehmerische Tätigkeit ausübt und die im Jahr 2008 geltend gemachten Vorsteuern abzugsfähig sind bzw. erzielte Mieteinnahmen umsatzsteuerpflichtige Entgelte darstellen.

Gemäß **§ 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.

Gemäß **§ 2 Abs. 1 UStG 1994** ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich und 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.

In **§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994** ist festgelegt, 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.

Im Sinne des **§ 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994** gelten als nicht für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des EStG 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des KStG 1988 sind.

Gemäß **§ 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden die Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind.

Nach **Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. RL bzw. Art. 9 Abs. 1 MwStSyst-RL** *"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."*

In **Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 MwStSyst-RL** ist (infolge der Judikatur des EuGH) ergänzend festgelegt, 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".

Unter wirtschaftliche Tätigkeiten fallen alle 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), somit 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.). Ausreichend ist dabei nach der Rechtsprechung des EuGH (26. 9. 1996, Enkler C-230/94), wenn durch ein einziges Rechtsgeschäft ein Dauerzustand geschaffen wird mit dem über längere Zeit gegen Einnahmen ein Eingriff in Rechtspositionen (wie das Eigentumsrecht) geduldet wird.

Der EuGH hat in diesem Urteil aber auch 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.

Im zitierten Urteil, hat der EuGH konkret folgendes ausgeführt (Rdnr. 24 ff des Urteils):

....."(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."

Zusammenfassend ergibt sich daraus, dass der EuGH im Urteil Enkler, Rs C- 230/94 ausspricht, dass nicht die alleinige Verbundenheit von Personen, sondern ausschließlich der Fremdvergleich und die Art der Bewirtschaftung als objektive Kriterien für die Beurteilung der Frage heranzuziehen sind, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd der 6. MwSt-Richtlinie bzw. MwSt-Systemrichtlinie vorliegt.

Der hier rechtlich zu würdigende und der Entscheidung zugrunde zu legende **Sachverhalt** stellt sich wie folgt dar:

Die Bf. ist eine im Firmenbuch eingetragene österreichische Privatstiftung. Sie wurde mit Notariatsakt vom 12.11.2003 durch die beiden Stifter S1 und S2 errichtet. Das Stiftungsvermögen bestand bei Errichtung aus Euro 70.000,00. An zusätzlichem Vermögen widmete der Stifter S1 seinen ihm gehörenden Stammanteil an der „Z.GmbH“ woraus jährliche Beteiligungserträge lukriert werden.

In der **Stiftungsurkunde vom 12.11.2003** ist u. a. geregelt:

§ 2 Zweck – Zweck der Stiftung ist

- a) Anlage und Verwaltung des Vermögens der Stiftung in (festverzinslichen) Wertpapieren und zinstragenden Titeln.*
- b) Zuwendungen aus dem Vermögen der Stiftung oder aus den Erträgen des Vermögens der Stiftung an den bzw. die Begünstigten und zwar durch Geld- und/oder Sachleistungen, die Haltung und Verwaltung der der Stiftung überbundenen Beteiligungen.*
- c) Wirtschaftliche Sicherung des Fortbestands der Stiftung und Erhaltung des Stiftungsvermögens.*

Die Stiftung ist berechtigt, alle Geschäfte zu schließen und Maßnahmen zu setzen, die zur Erreichung des Stiftungszwecks notwendig oder nützlich sind, insbesondere, aber nicht ausschließlich, im Inland und im Ausland Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäfte jeder Art zu schließen, Beteiligungen und Wertpapiere zu erwerben und zu veräußern, Veranlagungen jeder Art vorzunehmen, Zuwendungen entgegenzunehmen sowie

Schulden einzugehen, die zum Erwerb von Stiftungsvermögen oder zur Erhaltung und Verwaltung des Stiftungsvermögens notwendig oder nützlich sind. ...

§ 3 – Vermögen

(1) Das Stiftungsvermögen besteht bei Errichtung derselben aus Euro 70.000 und wird in bar geleistet. ...

(2) Die Stifter beabsichtigen, der Stiftung noch zu Lebzeiten oder durch letztwillige Verfügung weitere Vermögenswerte zu übertragen.

§ 4 – Organe

Organe der Stiftung sind der Vorstand, die Stiftungsprüfer.

§ 5 – Vorstand

(1) Der Vorstand besteht aus drei Mitgliedern.

(2) Die Vorstandsmitglieder werden, solange der Stifter S1 am Leben ist, von diesem bestellt und abberufen, wobei die Abberufung eines Vorstandsmitglieds durch den Stifter auf wichtige Gründe beschränkt ist.

...

(5) Der Stifter bestellt hiermit bis auf Widerruf zu Mitgliedern des ersten Vorstandes:

a) VV , Vorstandsvorsitzender

b) Stv. , Stellvertreter des Vorsitzenden

c) M1 , Mitglied.

(Anmerkung des BFG – laut Firmenbuch unverändert bis dato)

(6) Der Stiftungsvorstand und seine Mitglieder haben die Weisungen des Stifters nur soweit zu befolgen, als es sich um die Veranlagung des Stiftungsvermögens handelt und diese Weisungen den Bestand der Stiftung nicht gefährden.

(7) Verhandlungen und Beschlüsse des Stiftungsvorstandes erfolgen in Sitzungen, zu denen der Vorsitzende des Stiftungsvorstandes, sein Stellvertreter oder auch nur ein Mitglied des Stiftungsvorstandes oder der Stifter unter der zuletzt bekannt gegebenen Anschrift einberufen.

(8) Der Stiftungsvorstand ist beschlussfähig, wenn mehr als die Hälfte seiner Mitglieder anwesend sind. ... Der Stifter kann den Sitzungen des Vorstandes beiwohnen.

Die Beschlüsse des Stiftungsvorstandes werden, insoweit die Stiftungsurkunde oder das Gesetz nichts anderes vorsehen, mit einfacher Stimmenmehrheit gefasst. Bei Stimmengleichheit dirimiert die Stimme des Vorsitzenden.

Bei Abstimmung des Stiftungsvorstandes ist Stimmenthaltung unzulässig. ...

...

§ 6 – Begünstigte

(1) Zu Lebzeiten der Stifter sind diese Begünstigte der Stiftung.

...

Mit **weiterem Notariatsakt** vom 12.11.2003 wurde eine **Zusatzurkunde zur Privatstiftung** errichtet. Darin wurde u.a. festgelegt.

§ 1 – Stiftungserrichtung

... An zusätzlichem Vermögen widmet und überträgt hiermit Herr S1 seinen ihm gehörenden Stammanteil an der Z.GesmbH , mit Sitz in Adr2 und der Firmenanschrift ...

Des Weiteren wurden in § 2 Regelungen hinsichtlich der Begünstigten im Ablebensfall beider Stifter getroffen.

§§ 3 – 6 enthalten Bestimmungen zum Vorstand, Beirat und Aufsichtsrat.

In § 4 (2) ist festgehalten, dass sich der Vorstand mindestens dreimal im Jahr versammelt.

In Ziffer (10) ist festgehalten, dass „über alle Verhandlungen und Beschlüsse des Vorstandes ein Protokoll zu führen“ ist, „das vom Vorsitzenden und vom Protokollführer unterzeichnet wird.“

Die Bf. erwarb mit **Kaufvertrag** vom 10.4.2006 in Adr1 ein 6.522 m2 großes Grundstück und errichtete darauf in den Jahren 2007 und 2008 eine hochwertig ausgestattete Wohnimmobilie. Die Baubewilligung zur „Errichtung eines Wohnhauses mit Garagen“ wurde mit Bescheid vom 17.4.2007 erteilt.

Die Rede ist von einem teilweise 2-geschoßigen Wohngebäude mit einer Wohnnutzfläche samt Nebenflächen von insgesamt 737,77 m2.

Das Wohnhaus wird seit Juni 2008 durch die Bf. an den Stifter S1 vermietet. Wie dem Zentralen Melderegister zu entnehmen ist, handelt es sich dabei um den Hauptwohnsitz der beiden Stifter sowie des Sohnes Sohn (geb. Datum).

Die Vereinbarungen in dem zwischen der Bf. und dem Stifter S1 abgeschlossenen und der Abgabenbehörde am 7.5.2008 vorgelegten **Mietvertrag** (datiert 1.6.2008) über das angeführte Wohnhaus lauten:

§ 1 1. Vermietet wird das Haus in Adr1 , bestehend aus Keller-, Erd- und Obergeschoß, einschließlich Garagen und Nebengebäude mit Carport. Das Wohnhaus ist weiters ausgestattet mit Zentralheizung – Öl und Solar – Heizung in allen Haupträumen. Diese Einrichtungen sind nach einvernehmlicher Kontrolle in funktionsfähigem Zustand; auch sonst ist das Haus in neuwertigem Zustand. Die Wohnnutzfläche beträgt 398,70 m2.

2. Der Mietgegenstand darf nur zu Wohnzwecken verwendet werden.

3. Der Mieter ist berechtigt, alle vorhandenen Räumlichkeiten zu nutzen.

4. Eine Änderung des Verwendungszweckes bedarf der Schriftform. Vermietet ist die gesamte Liegenschaft des Bestandgegenstandes.

...

§ 2 Das Mietverhältnis beginnt am 1.6.2008 und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Weiters wird vereinbart, dass der Vermieter auf sein Kündigungsrecht in den nächsten 20 Jahren verzichtet.

§ 3 1.) Der vereinbarte Mietzins ist monatlich zu entrichten und besteht aus

- dem Hauptmietzins (Punkt 2 und 3)*
- dem Anteil an Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben*
- dem Anteil für besondere Aufwendungen*
- dem Anteil an den Kosten des Betriebes der Zentralheizung*

- der gesetzlichen Umsatzsteuer

2.) Der vereinbarte Hauptmietzins beträgt Euro 3.400,-- in Worten, Euro dreitausendvierhundert, Miete für Haus, Garage und alle sonstigen am Grundstück befindlichen Einrichtungen und ist bis längstens zehnten des laufenden Monats ... zu entrichten.

3.) Indexklausel

4.) Der Anteil an Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben sowie Kosten für die Gebäude- und Grünanlagenpflege wird extra berechnet.

5.) Im Zusammenhang mit dem Mietgegenstand anfallende Gebrauchsabgaben trägt der Mieter.

6.) Der Anteil an den Kosten des Betriebes der Zentralheizung ist zu entrichten.

...

§ 6 Die gänzliche oder teilweise Untervermietung oder sonstige Überlassung des Bestandsobjektes an Dritte ist gestattet und bedarf der schriftlichen Verständigung des Vermieters.

...

§ 9 1.) Allfällige vor Abschluss dieses Mietvertrages getroffene schriftliche oder mündliche Vereinbarungen verlieren bei Vertragsabschluss ihre Gültigkeit; eine Abänderung dieses Vertrages kann nur schriftlich erfolgen.

2.) Darüber hinaus nimmt der Mieter zur Kenntnis, dass die Angestellten des Vermieters oder seines Bevollmächtigten nicht berechtigt sind, dem Mieter zusätzliche Rechte einzuräumen oder Verpflichtungen zu erlassen.

...

Anlässlich der mündlichen Verhandlung brachte der steuerliche Vertreter vor, dass der o.a. Mietvertrag von einem Anwalt erstellt worden sei und die angeführte Miete von netto Euro 3.400,00 von Beginn an nicht hätte verrechnet werden sollen. Es sei von Beginn an vorgesehen gewesen eine Miete von netto Euro 2.800,00 zu verrechnen. Es wurde dazu ein anderer Mietvertrag vorgelegt. Dieser trug zwar die Unterschriften der Vertreter der Bf. und des Mieters, war jedoch undatiert. Es war lediglich das Datum 9.9.2009 der Übermittlung per FAX an der oberen Kante des Vertrages ersichtlich.

Im Zuge der **Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 2008** wurde der Bf. seitens der Abgabenbehörde der beantragte Abzug von Vorsteuern iHv Euro 214.170,37 mit dem nunmehr **angefochtenen Bescheid vom 27.1.2010** versagt und festgestellt, dass keine unternehmerische Tätigkeit der Bf. vorliege, da die Vermietung des Wohnhauses an den Stifter ausschließlich zur privaten Nutzung erfolgt sei und der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses der Stifter diene.

Festzuhalten ist, dass in der Umsatzsteuererklärung der Bf. für das Jahr 2008, eingereicht am 22.12.2009, keine Umsätze angegeben waren; somit keine Einnahmen aus dem Mietverhältnis erklärt wurden.

Gegen den angeführten Bescheid wurde am **30.4.2010 Berufung** erhoben. Das Rechtsmittel wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Im weiteren Verfahren vor dem nunmehr zuständigen **Bundesfinanzgericht (BFG)** wurde aufgrund der Aktenlage u.a. festgestellt, dass, entgegen der Vereinbarung im der Amtsbehörde im Mai 2008 vorgelegten Mietvertrag über einen Hauptmietzins von Euro 3.400,00, in den Gewinn- und Verlustrechnungen für das Jahr 2008 und auch für die Folgejahre jeweils Mietbeträge von lediglich monatlich Euro 2.800,00 netto erfasst waren. Weiters war aus den Unterlagen ersichtlich, dass infolge der hohen Zinsbelastung, resultierend aus einem mit dem Bauprojekt in Zusammenhang stehenden Darlehen, und der geltend gemachten AfA aus der Vermietung im Jahr 2008 und den Folgejahren Verluste erzielt wurden. Aufgrund der auf den vorgelegten Rechnungen ersichtlichen Genehmigungs- und Zahlungsvermerke ist zu schließen, dass maßgeblicher Entscheidungsträger für das Bauvorhaben der Stifter und Begünstigte und spätere Mieter des Hauses, S1, war. Es lagen keine Unterlagen vor, die dokumentierten, dass die Entscheidungen und Beschlüsse hinsichtlich Durchführung des Bauvorhabens, Auftragsvergaben, Bauaufsicht, Finanzierung des Projektes, Festlegung der Miete etc. durch den Stiftungsvorstand, den Stiftungsurkunden entsprechend, erfolgt sind.

Die Anschaffungskosten des Wohnhauses betrugen laut Bilanz zum 31.12.2008 Euro 1.642.933,59, die Grundstückskosten Euro 54.127,15. Die Bankverbindlichkeiten betrugen 1.412.649,01.

Zur Klarstellung und Ergänzung des Sachverhaltes wurde sodann an die Bf. der in den Entscheidungsgründen inhaltlich angeführte **Vorhalt vom 30.1.2014** gerichtet. Mit diesem Vorhalt wurde der Bf. auch die, seitens des BFG auf Basis der Bilanzdaten mittels des umgekehrten Ertragswertverfahrens errechnete, für die Wohnimmobilie als angemessen zu beurteilende, Miete zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt. Nach diesen Berechnungen wäre eine monatliche Nettomiete von zumindest Euro 4.700,00 als fremdüblich und einem marktkonformen Verhalten entsprechend anzusehen gewesen.

Mit Schreiben vom 28.4.2014 erfolgte die **Beantwortung des Vorhalts** durch den steuerlichen Vertreter und Vorsitzenden des Stiftungsvorstandes der Bf. Gleichzeitig wurde ein seitens der Bf. zum Zweck der Wertermittlung zu Finanzierungszwecken beauftragtes **Gutachten** des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für den Fachbereich Immobilien, Sachverst., über die „Liegenschaftsbewertung der Grundstücke mit Wohn- und Nebengebäude, Adr1“, zum Stichtag 16.9.2011 vorgelegt.

Diesem Gutachten waren für die Liegenschaft ein Sachwert von Euro 2.406.176,00, ein Ertragswert von Euro 2.475.535,00 und unter Berücksichtigung einer Marktanpassung von 12,5% ein Verkehrswert von Euro 2.710.000,00 zu entnehmen. Der Marktanpassung lag die Beurteilung zugrunde „Wohngebäude in höchster Bauqualität mit extrem günstigem und sehr großem Grundstück mit nur 11% Bebauung; ist am Markt verwertbar.“

Dem Gutachten waren u.a. die folgenden Angaben hinsichtlich Befund und Bewertung zu entnehmen. Die begutachtete Liegenschaft, mit einer Grundstücksfläche von 6.522

m², liegt in bester Lage. Die Wohnnutzfläche samt Nebenflächen beträgt 737m². Das seit 2008 bestehende Wohngebäude wurde in hoher Bau- und Ausstattungsqualität errichtet und ausgestattet. Die technische Ausstattung wurde mit „äußerst hochwertig“ eingestuft. Die verwendeten Ausstattungsmaterialien wurden äußerst gediegen und hochwertig eingesetzt; z.B. Natursteinböden im gesamten Wohnhaus. Neben dem Wohngebäude befinden sich ein Carport samt Abstellraum sowie eine Garagenanlage für insgesamt fünf Kfz. Das Wohngebäude umfasst den Wohnbereich des Sohnes (mit Wohn-, Ess- und Schlafbereich, Bad und WC) sowie den Wohn-, Essbereich, Küche samt Wirtschaftsraum und Büro im Erdgeschoß. Im Obergeschoß befinden sich der Gästezimmerbereich mit Bad und WC sowie der Schlafbereich mit großzügigem Badbereich samt Sauna, Whirlpool, Dusche, WC und Balkon. Im Kellergeschoß befinden sich Technikraum, Weinkellerraum und Lagerräume.

Im Rahmen des angewendeten Ertragswertverfahrens wurde seitens des Gutachters eine fiktiv erzielbare Hauptmiete iHv Euro 15,00/m² Wohnnutzfläche (ges. 490 m²) und Euro 5,00/m² restliche Flächen (ges. 247 m²) angesetzt. Dies wurde damit begründet, als der im Zeitpunkt der Gutachtenerstellung bezahlte Hauptmietzins Euro 3.080,00, d.s. Euro 5,7 je m² Wohnfläche und Euro 3,8 je m² Nettogrundrissfläche, betrug. Den Berechnungen wurden eine Restnutzungsdauer von 77 Jahren, ein Kapitalisierungszins von 3,5%, ein Vervielfältiger von 26,5506 sowie eine Bodenwertverzinsung von 3,5% zugrunde gelegt. Auf Basis der Berechnungen des Gutachters aus denen sich ein Jahresreinertrag von Euro 92.534,65 ergab, war von einer zu erzielenden Monatsmiete von rund Euro 7.700,00 auszugehen.

Der gerundete Verkehrswert der zu bewerteten Liegenschaft wurde vom Sachverständigen aufgrund seiner Wahrnehmungen anlässlich der Befundaufnahme vor Ort, der ihm seitens des Auftraggebers und der beim Lokalaugenschein Anwesenden erteilten Informationen und der zur Verfügung gestellten Unterlagen, der Beschreibungen und Ausführungen im Gutachten selbst sowie der Erhebungen des Sachverständigen und der Lage am Realitätenmarkt bewertet.

Grundsätzlich ist es rechtlich unstrittig, dass als Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 bzw. Steuerpflichtige iSd MwSt-RL auch eine Privatstiftung in Betracht kommt.

Dies hat der VwGH in seiner Entscheidung vom 7.7.2011, 2007/15/0255, bestätigt und zum Fall der Vermietung einer nach den Wünschen des Stifters/Begünstigten errichteten und diesem aufgrund einer mündlichen Mietvereinbarung überlassenen hochwertig ausgestatteten Wohnimmobilie u.a. 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. Juni 1999, 96/15/0098).

Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmen orientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. Ruppe, UStG3, § 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.....

Wenn die belangte Behörde die gegenständliche Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleichs zwischen den Umständen, unter denen das Wohngebäude im Beschwerdefall dem Stifter überlassen wurde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, beurteilt hat, steht dies im Einklang mit Rechtsprechung und Lehre."

Im Hinblick auf die gesetzlichen Bestimmungen und die Judikatur ist im gegenständlichen Fall die Frage zu klären, ob die Tätigkeit der Bf., die sich u.a. neben dem Halten der Beteiligung an der „Z.GmbH“ hauptsächlich auf den Bau und die nachfolgende Vermietung des Wohnhauses an den/die Stifter und Begünstigten samt Familie beschränkte, eine wirtschaftliche und unternehmerische Tätigkeit darstellt. Für die beantragte Vornahme des Vorsteuerabzuges ist nachzuweisen, ob die Voraussetzungen dafür, insbesondere die Kriterien für die Einstufung als Steuerpflichtiger erfüllt sind.

Dazu ist es erforderlich zu beurteilen, ob die Überlassung der Immobilie zu Wohnzwecken des Stifters auf einem gegenseitigen schuldrechtlichen Leistungsaustausch beruht oder von gesellschaftsrechtlichen Überlegungen bestimmt ist.

Die Bf. hat sich in der Beschwerde insbesondere auf § 2 (Zweck) der Stiftungsurkunde berufen und argumentiert, dass sie im Hinblick auf die Erreichung des Stiftungszweckes auch berechtigt gewesen sei Immobilien zu erwerben bzw. Mittel in Immobilienvermögen zu investieren. Sie hat zudem vorgebracht, dass die Veranlagung in Immobilien nicht auf die Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses der Stifter ausgerichtet gewesen sei, sondern ausschließlich auf die Erzielung von Einnahmen. Die Bf. habe sich so zwei Einnahmequellen verschafft, nämlich die Mieteinnahmen aus der Vermietung der

Immobilie und einen etwaigen Veräußerungsgewinn aus einem späteren Verkauf der Liegenschaft.

Auch wenn der Bf. grundsätzlich dabei gefolgt werden kann, dass zur Erfüllung des Stiftungszweckes auch vom Vorliegen der Berechtigung zur Investition in Immobilien ausgegangen werden kann, gilt es die Frage zu klären, ob die vorliegende Investition und anschließende Vermietung tatsächlich eine wirtschaftliche Tätigkeit – über die bloße Erfüllung des Stiftungszweckes hinaus – darstellt, die erfolgt ist um Einnahmen zu erzielen oder ob eine wirtschaftliche Tätigkeit fehlt, da nur den Stiftern / Begünstigten ein Vorteil aus der Stiftung zugewendet worden ist.

Wesentlich zur Beantwortung dieser Frage ist, ob die Nutzungsüberlassung/Vermietung der in Rede stehenden Wohnimmobilie einer marktkonformen Vermietung entspricht. D.h. in Bezug auf die Beurteilung der Fremdüblichkeit, ob ein fremder Investor/Vermieter eine Investition in der vorliegenden Art und Höhe getätigt hätte und unter den konkreten Bedingungen die Nutzung der Immobilie auch einem fremden Dritten gestattet hätte.

Nach der Rechtsprechung des VwGH zu Vermietungen im Rahmen von Privatstiftungen (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; 19.10.2011, 2008/13/0046) sind in die Beurteilung der Fremdüblichkeit alle Umstände im Zusammenhang mit der Investition und der weiteren Nutzungsüberlassung einzubeziehen.

Wie aus der Aktenlage (vorliegende Rechnungen, Baupläne) ersichtlich ist, zeichnete für sämtliche Entscheidungen der Stifter und Begünstigte S1 verantwortlich. So unterschrieb er z.B. auf den Bauplänen für die Bf. als Grundstückseigentümerin und Bauwerberin. Ebenso erfolgten die Rechnungskontrollen und Zahlungsfreigaben für die Bezahlung der Baurechnungen durch den Stifter und Begünstigten. Dem Ersuchen des BFG entsprechende Unterlagen über diesbezügliche Vorstandsbeschlüsse, Protokolle etc. vorzulegen, wurde weder im Zuge der Vorhaltsbeantwortung noch im Rahmen der mündlichen Verhandlung gefolgt. Die Tatsache des alleinigen Handelns des Stifters im Zusammenhang mit der Investition und Baudurchführung wurde seitens der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung nicht bestritten, sondern es wurde bestätigt, dass S1 im Auftrag der Bf. tätig war. Auf welcher rechtlichen Basis dies erfolgte, wurde nicht beantwortet. Eine Dokumentation über eine etwaige Beauftragung des Stifters durch den Stiftungsvorstand wurde nicht vorgelegt.

Es wurde in der Vorhaltsbeantwortung angegeben, dass nach verschiedenen Überlegungen wie die Beteiligungserträge der Bf. angelegt werden sollten, die Finanzierung einer Wohnimmobilie („Privatliegenschaft“) auf Wunsch des Stifters und Begünstigten S1 erfolgt ist. Eine Überlegung war dabei, dass zu diesem Zeitpunkt Wertsteigerungen im Bereich der Immobilien signifikant höher waren, als Erträge aus Finanzinvestitionen. Zudem wurde durch die Bf. vorgebracht, dass für sie klar war, dass durch die Vermietung an den Stifter das Risiko eines Wertverlustes und allfälliger Mietstreitigkeiten praktisch Null war.

Die seitens des BFG geforderte Dokumentation der Entscheidungen des Stiftungsvorstandes über den Bau des Wohnhauses, über die geplanten und letztlich

getätigten Investitionen von netto rund Euro 1,7 Mio und deren Finanzierung wurden nicht beigebracht. In der Bilanz ist ein Darlehen von rund Euro 1,4 Mio enthalten, welches im Zusammenhang mit dem Bau der Immobilie steht. Die Zinsen daraus sind als Ausgaben aus der Vermietung der Wohnimmobilie erfasst.

Im Hinblick auf das Argument der Bf., dass mit der Investition das Vermögen der Bf. vermehrt und gesichert werden sollte, wurde auch nach den Kalkulationen und Ertragserwartungen der Bf. gefragt. Auch dazu wurden keine Angaben gemacht und keine Unterlagen vorgelegt.

Tatsache ist, dass durch den ab dem Jahr 2008 monatlich lukrierten Mietzins von nur Euro 2.800,00 netto, den jährlichen hohen Zinsaufwand für das bestehende Darlehen von rund Euro 1,4 Mio sowie die jährliche AfA von 1,67% der Anschaffungskosten jährliche Verluste von bis zu Euro 68.000,00 erzielt wurden. Das Argument, der Bf., dass durch die Investition das Vermögen der Bf. vermehrt werden sollte, geht aufgrund der erzielten Verluste jedenfalls ins Leere.

Auch wenn im Hinblick auf das Vorliegen der Unternehmereigenschaft nicht das Hauptaugenmerk auf die Gewinnerzielung zu richten ist, so ist aufgrund der hohen Investitions- und Kreditkosten und der im Verhältnis dazu geringen Miete von keiner nachhaltigen, einnahmen orientierten wirtschaftlichen Aktivität auszugehen.

Zu dieser Unverhältnismäßigkeit wurde seitens der Bf. nicht Stellung genommen.

Es wurde in der Vorhaltsbeantwortung nur vorgebracht, dass die Miete von netto Euro 2.800,00 nach Erkundigungen bei lokalen Immobilienmaklerbüros festgesetzt worden sei und um ca. Euro 800,00 über dem lag, was für Immobilienmakler für eine Liegenschaft in dieser Gegend (Nähe zu einem Ziegelwerk, geringe Infrastruktur, landschaftlich wenig reizvoll) erzielbar gewesen wäre.

In der mündlichen Verhandlung wurde zur Berechnung der Höhe der Miete noch vorgebracht, dass auf das eingesetzte Kapital von Euro 1,68 Millionen ein Jahreszinssatz von 2% angewendet wurde und dies im Ergebnis zu einer aus Sicht der Bf. angemessenen Jahresmiete von Euro 33.600,00, das sind netto Euro 2.800,00 Monatsmiete, geführt habe.

Wenn die Bf. u. a. durch den Hinweis auf die Ergebnisse der Erkundigungen in der Immobilienbranche aussagen will, dass die Wohnimmobilie aufgrund der Lage am freien Markt nicht optimal verwertbar gewesen wäre, widerspricht sie sowohl ihren eigenen Angaben betreffend die bisherige Wertsteigerung der Immobilie als auch den Aussagen des Gutachters im beigebrachten Gutachten über die Grundstückslage („... *beste Lage, Lage und Umgebung des Wohngebäudes kann als sehr gut bezeichnet werden.*“).

Die Bf. argumentiert dass durch die Wertsteigerung der Immobilie und der dadurch möglichen sukzessiven Anhebung der Miete, die Investition in die Liegenschaft und das Gebäude eine wesentlich höhere Rendite als die Veranlagung in Finanztiteln erziele und ertragsorientiertes Handeln der Bf. vorliege.

Abgesehen davon, dass es (wie aus den jährlichen Gewinn- und Verlustrechnungen hervorgeht) seit Beginn der Vermietung im Jahr 2008 bis dato zu keiner Anhebung

der monatlichen Miete von netto Euro 2.800,00 gekommen ist, ist es nach der Rechtsprechung des VwGH für die Beurteilung eines marktkonformen Verhaltens im Zusammenhang mit der Vermietung nicht von Bedeutung, ob die Investition in eine Immobilie (wie hier in Form der Errichtung des Einfamilienhauses) die wirtschaftlich sinnvollere Maßnahme im Vergleich zu einer Veranlagung am Kapitalmarkt darstellt.

Hinsichtlich der offensichtlichen Differenz zwischen der ursprünglich gegenüber der Abgabenbehörde als vertraglich vereinbart dargelegten Miete (Euro 3.400,00) und der schließlich verrechneten (Euro 2.800,00) Miete wurde lediglich die Erklärung gegeben, dass "von Beginn an" eine Miete von Euro 2.800,00 verrechnet werden sollte.

Dem vorgelegten Mietvertrag vom 1.6.2008 ist ein Hauptmietzins von netto Euro 3.400,00 monatlich zu entnehmen und dazu vereinbart:

Zitat: „ § 3 1.) *Der vereinbarte Mietzins ist monatlich zu entrichten und besteht aus*

- *dem Hauptmietzins (Punkt 2 und 3)*
- *dem Anteil an Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben*
- *dem Anteil für besondere Aufwendungen*
- *dem Anteil an den Kosten des Betriebes der Zentralheizung*
- *der gesetzlichen Umsatzsteuer*

2.) Der vereinbarte Hauptmietzins beträgt Euro 3.400,-- in Worten, Euro dreitausendvierhundert, Miete für Haus, Garage und alle sonstigen am Grundstück befindlichen Einrichtungen und ist bis längstens zehnten des laufenden Monats ... zu entrichten.

3.) Indexklausel

4.) Der Anteil an Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben sowie Kosten für die Gebäude- und Grünanlagenpflege wird extra berechnet.

5.) Im Zusammenhang mit dem Mietgegenstand anfallende Gebrauchsabgaben trägt der Mieter.

6.) Der Anteil an den Kosten des Betriebes der Zentralheizung ist zu entrichten.

...

§ 9 1. ... eine Abänderung dieses Vertrages kann nur schriftlich erfolgen.“

Daraus ist zu schließen, dass die unter Punkt 3.4 und 3.6 angeführten Kosten zusätzlich verrechnet werden. Eine Begründung dafür, warum die vertraglich vereinbarten Betriebskosten, Kosten für Gebäude- und Grünanlagenpflege, Kosten der Zentralheizung etc. weder im Jahr 2008 noch in den Folgejahren zur Verrechnung gelangt sind, bleibt die Bf. in der Vorhaltsbeantwortung schuldig. In der mündlichen Verhandlung wird dazu vorgebracht, dass diese Kosten der Mieter trägt und keine Verrechnung erfolgt. Über eine etwaige Vertragsänderung, die laut Vertrag schriftlich hätte erfolgen müssen, wurden keine Angaben gemacht bzw. keine Unterlagen beigebracht.

Im Widerspruch zu den im vorliegenden Mietvertrag vom 1.6.2008 enthaltenen Angaben, wurde im Zuge der Beantwortung des Vorhaltes, ohne dies jedoch durch Unterlagen

nachzuweisen, vorgebracht, dass laut Vertrag eine Miete von brutto Euro 3.080,00 (netto 2.800,00) verrechnet werden sollte. Es habe keine Absenkung des Mietzinses gegeben; der Betrag sei von Anfang an fix festgelegt gewesen.

Zum Nachweis der Angaben über die Miethöhe von netto Euro 2.800,00 wurde schließlich im Zuge der mündlichen Verhandlung ein undatiertes Mietvertragsdokument (FAX-Datum 9.9.2009) vorgelegt. Dieses wurde zum Akt genommen. In Punkt 8 dieses Schriftstückes findet sich die Angabe: Mietzins Euro 3.080,00 inkl. Umsatzsteuer. Des Weiteren findet sich in Punkt 7 des Schriftstückes die Vereinbarung *„Der vereinbarte Mietzins ist monatlich zu entrichten und besteht aus dem Hauptmietzins, inklusive Betriebskosten, den laufenden öffentlichen Abgaben, den besonderen Aufwendungen wie Versicherungen etc., den Kosten für den Betrieb der Zentralheizung sowie der gesetzlichen Umsatzsteuer. ...“*

Auch dieser "Mietvertrag" stellt keinen anzuerkennenden Nachweis über die Höhe der vereinbarten Miete dar. Vielmehr ergibt sich daraus ein weiterer Widerspruch; sowohl zu den schriftlichen als auch den mündlichen Angaben der Bf. Würde man der Vereinbarung in Punkt 7 des Schriftstückes folgen, wären im Betrag von brutto Euro 3.080,00 (netto 2.800,00) die Miete, die Betriebskosten und die jeweilige gesetzliche Umsatzsteuer enthalten. Abgesehen davon, dass keine Angaben enthalten sind, wie hoch die inkludierten Betriebskosten wären, hätte dies zur Folge, dass die tatsächliche Miete noch geringer als netto 2.800,00 Euro ausfallen würde.

Diese Widersprüche und Ungereimtheiten in und zur Vertragsgestaltung zwischen Bf. und Mieter, dem Stifter, untermauern die Feststellung des BFG, dass im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung der Wohnimmobilie an den Stifter keine Fremdüblichkeit gegeben ist. Eine (vertragliche) Gestaltung wie sie sich hier im Zusammenhang mit der Investition und deren Überlassung an den Stifter darstellt, ist nicht als im Wirtschaftsleben zwischen fremden Dritten üblich zu beurteilen und lässt sich nur durch das Naheverhältnis zwischen Bf. und Mieter/Stifter erklären.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist hinsichtlich der Angemessenheit und Fremdüblichkeit der Höhe der Miete von jener Miete auszugehen, welche am freien Markt durch einen Investor für eine nach den Wünschen des künftigen Mieters errichtete Immobilie nach renditeorientierten Gesichtspunkten und zwischen sich fremd gegenüberstehenden Personen verlangt wird. Insbesondere ist dabei von der Amortisation des Kapitals und von einer angemessenen Verzinsung auszugehen. Hinsichtlich der Ermittlung des fremdüblichen, marktkonformen Mietentgelts 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 als eine zulässige Methode anerkannt.

Auch in Literatur und Lehre findet sich die Rechtsansicht des VwGH bestätigt. *Kirchmayr/Achatz* (Taxlex 2011, 425 - Fremdübliche Vermietung von Luxusimmobilien) führen aus, dass der VwGH in seiner jüngsten Rechtsprechung (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255 und 19.10.2011, 2008/13/0046) klargestellt hat, dass umsatzsteuerlich die Fremdüblichkeit jedenfalls eine entscheidende Rolle spielt und zum Ergebnis

gelangt - gestützt auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rs. Enkler (26.9.1996, C-230/94) - dass für die Frage, ob die Nutzungsüberlassung einer Wohnimmobilie an den Gesellschafter (Stifter/Begünstigten) eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, auf das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung abzustellen ist. *Beiser* (SWK, 31/2009, S. 903ff) erachtet das Vorliegen eines marktkonformen Verhaltens als entscheidungserhebliches Kriterium für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft und führt dazu aus: *"Die Fiktion eines marktkonformen Leistungsaustauschs, somit die Fiktion eines fremdüblichen Leistungsentgelts, dient einer sachgerechten (Art. 7 B-VG) Abgabebemessung im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtung. Eine solche wirtschaftliche sachgerechte Betrachtung ist im Sinne der Gleichbehandlung aller Abgabepflichtigen gerechtfertigt.... Das Kriterium der marktkonformen Vermietung trennt Einkunftserzielung und Einkunftsverwendung 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."*

Im Hinblick auf die Fremdüblichkeit der Vermietung wurde der Bf. die Berechnung des BFG für eine marktorientierte Miete unter Anwendung des umgekehrten Ertragswertverfahrens (vgl. dazu *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage, Manz 2010, Ertragswertverfahren S. 87ff) zur Kenntnis gebracht und um Stellungnahme ersucht. Die Berechnung erfolgte nach dem (umgekehrten) Ertragswertverfahren, da dies in der Liegenschaftsbewertung für die Verkehrswertermittlung bebauter Liegenschaften, bei denen durch Vermietung und Verpachtung Erträge erzielt werden können, herangezogen wird (s. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage, Manz 2010, S.18).

Die Berechnung der Jahreskaltmiete für die neu erbaute Wohnimmobilie der Bf. wurde (wie in den Entscheidungsgründen tabellarisch angeführt) auf Basis einer Nutzungsdauer von 60 Jahren – entsprechend dem der Bilanz zugrundeliegenden AfA-Satz – sowie der seitens der Bf. bilanzierten Netto-Anschaffungskosten des Gebäudes und der Anschaffungskosten des Grund und Bodens durchgeführt. Es wurden die Berechnungen auf Basis zweier Liegenschaftszinssätze (Kapitalisierungszinssatz) von 2,5% bzw. 3 % durchgeführt. Der gewählte Zinssatz, der jene Rendite ausdrückt, mit der ein Investor für das eingesetzte Kapital rechnen kann, basiert auf Liegenschaftszinssätzen, die man für Einfamilienhäuser, die einem geringeren Ertragsrisiko als zum Beispiel gewerblich genutzte Liegenschaften unterliegen, erwarten kann. Des Weiteren wurden jährliche Bewirtschaftungskosten wie Verwaltungskosten von 1,5%, Mietausfallwagnis von 1,5% sowie Instandhaltungskosten von 0,5% berücksichtigt.

Zum Einwand der Bf., dass eine Berücksichtigung von Instandhaltungsaufwendungen unterbleiben muss, da diese der Mieter trage, ist festzuhalten, dass es sich hier nicht um tatsächlich anfallende Instandhaltungskosten handelt, sondern um eine Berechnungsgröße, die in Prozenten der Herstellungskosten angesetzt wird und der

Art des Gebäudes, dessen Alter, technischen Zustand und der Konstruktion Rechnung trägt. Da die in Rede stehende Wohnimmobilie ein neu errichtetes und hochwertig ausgestattetes Gebäude ist, ist ein Prozentsatz von 0,5% angesetzt worden.

Wenn die Bf. gegen die Berechnung weiter einwendet, dass keine Verwaltungskosten einzurechnen seien, da die Verwaltung im Rahmen der Bf. erfolge, übersieht sie, dass eben gerade deswegen eine Berücksichtigung zu erfolgen hat. Da eine Weiterverrechnung von Verwaltungskosten der Bf. an den Mieter weder vertraglich vereinbart war, noch tatsächlich erfolgt ist, war der Ansatz gerechtfertigt. Bei fremdüblicher Vermietung wäre es keine Frage, dass der Vermieter Verwaltungskosten, die das vermietete Objekt betreffen, auf den Mieter überwälzt um eine Deckung seiner Kosten durch die zu verrechnende Miete zu erreichen.

Die Berechnungen des BFG haben je nach angewendeter Rendite eine Netto-Monatsmiete von zumindest Euro 4.737,35 bzw. 5.274,40 als fremdüblich und marktorientiert ergeben. Dieser Berechnung steht die bisher lukrierte Einnahme der Bf. von Euro 2.800,00 monatlich gegenüber.

Die Bf. kommt bei ihren Überlegungen in der Vorhaltsbeantwortung zum Schluss, dass in der Berechnung des BFG keine Bewirtschaftungskosten anzusetzen seien und vermeint, dass die seitens des BFG dafür berücksichtigten (jährlichen) Beträge von insgesamt Euro 1.989,68 von der errechneten Monatsmiete von Euro 4.737,35 in Abzug zu bringen seien und sich so eine Miete von monatlich Euro 2.747,67 ergebe, die im Übrigen weniger als die tatsächlich verrechnete Miete sei.

Diesem Vorbringen ist nicht zu folgen. Die Bf. bringt bei ihrer Berechnung Jahres- und Monatsbeträge in Verbindung und rechnet vom Monatsbetrag der ermittelten Miete die jeweiligen Jahresbeträge der Bewirtschaftungskosten ab, sodass es so zu einem völlig falschen Ergebnis kommt.

Selbst wenn man der Bf. in ihren Überlegungen hinsichtlich der Nicht-Berücksichtigung von Bewirtschaftungskosten folgen würde, käme man bei richtiger Berechnung, d.h. Abzug von jeweils nur dem 12tel der Jahresbeträge und zum Beispiel einem Liegenschaftszinssatz von 2,5%, zu einer marktorientierten Monatsmiete von Euro 4.571,54. Ein Betrag, der noch immer weit über dem seitens der Bf. vereinnahmten Monatsbetrag von Euro 2.800,00 liegt.

Zu den Vorbringen der Bf. wird zudem festgestellt, dass sich die Bf. in ihren Argumenten selbst widerspricht, einerseits argumentiert sie für die Entscheidung zur Investition in die Immobilie und bringt vor, dass Erträge aus Immobilien signifikant höher waren als Erträge aus Finanzinvestitionen, andererseits argumentiert sie gegen den Ansatz des BFG von 2,5% bzw. 3% Rendite damit, dass aufgrund der weltweiten Finanzkrise im Jahr 2008 so ein Ertrag nicht erzielbar gewesen wäre.

Des Weiteren widersprechen die Angaben der Bf. hinsichtlich eines nach ihrer Ansicht anzuwendenden und angemessenen Jahreszinssatzes von 2% auf das eingesetzte

Kapital den Ergebnissen des von ihr beigebrachten und als Argumentationsgrundlage gegen die Feststellungen des BFG verwendeten Gutachtens.

D.h. mit der Nennung des im Gutachten ermittelten Sachwerts von rund Euro 2,4 Mio (Anschaffungskosten lt. Bilanz rund Euro 1,6 Mio) wird in der Vorhaltsbeantwortung auf die Wertsteigerung der Immobilie innerhalb von drei Jahren verwiesen und so versucht das ertragsorientierte und unternehmerische Handeln der Bf. zu untermauern. Zudem führt die Bf. aus „ ... *Das bedeutete, dass auf Dauer gesehen, insbesondere im Hinblick auf die Tatsache, dass die Miete sicherlich subversive angehoben wird, die Investition der liquiden Mittel in der Privatstiftung in diese Liegenschaft und dieses Gebäude eine wesentlich höhere Rendite erzielt als die Veranlagung in Finanztiteln. Das bedeutet aber auch, dass die Stiftung ertragsorientiert handelt und den Anfangsverlust, der sich aus der Vermietung ergibt, bewusst in Kauf genommen hat ...*“

Tatsache ist, dass der Gutachter seinen Berechnungen zum 16.9.2011 folgende Parameter zugrunde gelegt hat: Bodenwertverzinsung 3,5%, Restnutzungsdauer 77 Jahre (d.h. Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren), Rendite 3,5%, Vervielfältiger 26,5506, Mietausfallrisiko 1%, Erhaltungskosten 0,5%. Der ermittelte Ertragswert beträgt Euro 2.475.535,00. Dies führt unter Heranziehung des ermittelten Jahresreinertrages von Euro 92.534,65 im Ergebnis zu einem monatlichen Mietertrag von Euro 7.711,22.

Wenn sich die Bf. nun zum Nachweis des Vorliegens ihrer unternehmerischen Tätigkeit und ihres ertragsorientierten Handelns von Beginn der Vermietung an auf die Ergebnisse des zu Finanzierungszwecken erstellten Gutachtens stützt, so stützt sie sich damit auch auf die dem Gutachten zugrunde liegenden Parameter sowie die durch den Gutachter ermittelten Werte; damit aber auch auf die zugrundeliegende Rendite von 3,5% und der abzuleitenden monatlichen Miete von mehr als Euro 7.000,00 für das nach den Wünschen des Stifters und Begünstigten in hoher Qualität errichtete und ausgestattete Einfamilienhaus.

Aus den Ansätzen des Gutachters im für die Bf. erstellten Gutachten ergibt sich, dass demnach ein Investor am freien Markt, bei Vorliegen fremdüblicher Kriterien, für die in Rede stehende Investition, d.h. für das eingesetzte Kapital, eine Rendite von 3,5% erwarten kann.

Der für die Ermittlung einer marktorientierten Miete seitens des BFG im umgekehrten Ertragswertverfahren angewendete Kapitalisierungszinssatz von 2,5% bzw. 3% wird daher als angemessen beurteilt und liegt im Empfehlungsbereich des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs. Der empfohlene Zinssatz für Ein- und Zweifamilienhäuser bewegt sich demnach je nach Lage zwischen 2,5% und 4%. Die für die Nutzung der Immobilie zu verrechnende Kaltmiete wird demzufolge mit zumindest Euro 4.700,00 (siehe o.a. Berechnung des BFG) als angemessen beurteilt.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass es im gegenständlichen Fall von Beginn an klar war, dass der künftige Mieter der Wohnimmobilie, die nach dessen Wünschen und Vorgaben errichtet wurde, der Stifter und Begünstigte, S1, sein wird. Eine Nutzung durch einen fremden Dritten war nie vorgesehen.

Die Beurteilung des vorliegenden Sachverhalts und der zum Teil sich widersprechenden Angaben des steuerlichen Vertreters und Vorsitzenden des Stiftungsvorstandes führen zum Schluss, dass die Investition, der Bau, die Ausstattung der Immobilie allein nach dem Willen und Handeln des Stifters und Begünstigten erfolgten. Nachweise darüber, dass entsprechende, die Investition betreffende Beschlüsse des Stiftungsvorstandes gefasst wurden, wurden nicht beigebracht. Es liegen auch keine Nachweise dahingehend vor, dass der Stifter durch den Stiftungsvorstand für sein Handeln im Zuge der Bauausführung bevollmächtigt worden war.

Der vorliegende Mietvertrag vom 1.6.2008 trägt lediglich die Unterschrift des Mieters, S1. Der weitere, im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegte, „Mietvertrag“ trägt zwar die Unterschriften des Mieters, des Stiftungsvorstandes und dessen Stellvertreterin, ist jedoch undatiert. Die Inhalte der Schriftstücke, insbesondere hinsichtlich der Miethöhe und deren Zusammensetzung (siehe Ausführungen weiter oben), stehen in Widerspruch zueinander als auch in Widerspruch zu den mündlichen Angaben des Vertreters der Bf.

Die vertragliche Gestaltung entspricht mangels klarer Ausgestaltung nicht den im Wirtschaftsleben zwischen fremden Dritten üblichen Vereinbarungen. Die hier zu beurteilende Vorgangsweise betreffend die Investition in die Wohnimmobilie und deren Vermietung ist daher nicht als fremdüblich zu beurteilen.

Mangels jeglicher Dokumentation über Sitzungen, Beschlüsse, Protokolle des Stiftungsvorstandes im Zusammenhang mit der Investition und dem Bau der Immobilie erscheint es naheliegend, dass sämtliche diesbezügliche Entscheidungen durch den Stifter und Begünstigten ohne Einbindung der Vorstandsmitglieder getroffen wurden und diese auch nicht in die Bauabwicklung und Bauausführung eingebunden waren.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes kommt das BFG zum Schluss, dass die hier zu beurteilende Nutzungsüberlassung, die Vermietung der Wohnimmobilie an den Stifter und Begünstigten für private Wohnzwecke um den monatlichen Betrag von Euro 2.800,00 netto, keine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG 1994 darstellt.

Der bis dato für die Vermietung vereinnahmte Betrag ist weder als fremdüblich noch als marktorientiert zu beurteilen. Es wird damit keine marktübliche Rendite erzielt, die einen Investor veranlasst hätte eine Investition in der vorliegenden Art und Höhe zu tätigen und die Nutzung der Immobilie zu den konkreten Bedingungen einem fremden Dritten zu gestatten.

Aufgrund der Ergebnisse der Berechnungen des BFG einer angemessenen Miete, als auch aufgrund der in freier Beweiswürdigung getroffenen Beurteilung der Ergebnisse des seitens der Bf. vorgelegten Gutachtens, ist der Schluss zu ziehen, dass die Bf. hinsichtlich der Nutzungsüberlassung der Immobilie kein marktkonformes Verhalten an den Tag gelegt hat.

Die Vermietung stellt auch unter Berücksichtigung der entsprechenden Bestimmungen der sechsten Mehrwertsteuer-RL bzw. der Mehrwertsteuer-System-RL (Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. RL bzw. Art. 9 Abs. 1 MwStSyst-RL) aufgrund der nicht fremdüblichen Nutzungsüberlassung keine wirtschaftliche, d.h. nachhaltige und einnahmen orientierte Tätigkeit dar und ist als Zuwendung an den Stifter und Begünstigten zu beurteilen. Die Vorgangsweise der Bf. begründet sich im Naheverhältnis zwischen der Bf. und dem begünstigten Stifter und ist als Tätigkeit zu beurteilen, die von gesellschaftsrechtlichen Überlegungen bestimmt ist.

Da die Nutzungsüberlassung, die Vermietung der Wohnimmobilie keine unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 darstellt, liegt auch keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 vor.

Der Abzug der beantragten Vorsteuern iHv Euro 214.170,37 wurde daher durch die Abgabenbehörde zu Recht versagt. Mangels Unternehmereigenschaft der Bf. sind etwaige Mieteinnahmen nicht der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Es war daher wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig. Die Revisionsvoraussetzungen sind nicht gegeben. Es liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das Erkenntnis weicht nicht von der bisherigen Rechtsprechung des VwGH ab (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; 19.10.2011, 2008/13/0046).

Wien, am 6. November 2014