

Vermietung eines Wohnhauses durch eine Privatstiftung an einen begünstigten Stifter zu privaten Wohnzwecken

- 1. Ein offensichtliches Missverhältnis zwischen dem gemeinen Wert von Leistung und Gegenleistung ist ein maßgebliches Indiz für die Beurteilung der Frage, ob ein Rechtsgeschäft als Kauf oder als gemischte Schenkung anzusehen ist. Liegt ein solches Missverhältnis nicht vor, ist der Wille der Vertragsparteien einen, aus einem entgeltlichen und unentgeltlichen vermischten, Vertrag im Sinne des § 935 ABGB abschließen zu wollen allenfalls aus den bestehenden Verhältnissen ableitbar.**
- 2. Ein offenkundiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung und Lehre dann anzunehmen, wenn die tatsächliche Gegenleistung die sonst übliche angenommene Gegenleistung um 20 % - 25 % unterschreitet. Dies trifft im vorliegenden Fall nicht zu.**

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a
UStG 1994; § 20
Abs. 1 EStG 1988; §
12 Abs. 1 Z 1 KStG
1988

UFS RV/0743-W/07,
18.1.2008

Entscheidungsgründe

Die K-Privatstiftung (in der Folge Privatstiftung) wurde mit Stiftungsurkunde vom 20. Februar 1998 von den Stiftern WK (in der Folge Erststifter), seiner Ehegattin sowie den beiden Töchtern errichtet.

Der Stiftungszweck besteht laut § 3 der Stiftungsurkunde

a) in der Unterstützung von Begünstigten namentlich durch Gewährung von Geldleistungen, durch Nutzungsüberlassung von Stiftungsvermögen als Sachzuwendungen oder auch durch Übertragung des Eigentums von einzelnen Teilen des Stiftungsvermögens, b) in der bestmöglichen Sicherung des Fortbestandes und des Wachstums des eingebrachten und noch einzubringenden Stiftungsvermögens sowie

c) wenn die Mittel der Stiftung ohne Beeinträchtigung des Stiftungszwecks gemäß litera a) hierfür ausreichen, dann auch in der Erfüllung gewisser sozialer, karitativer und kultureller Aufgaben.

In der ebenfalls mit 20. Februar 1998 datierten Stiftungszusatzurkunde wird der „Zweck der Privatstiftung“ insofern erläutert und ergänzt, als der primäre Zweck es ist, den Stiftern und ihren Nachkommen als Begünstigten Zuwendungen zur Bestreitung des angemessenen Lebensunterhaltes sowie zur Erfüllung besonderer Unterhaltswünsche, Beiträge zur Ermöglichung einer jeweils angemessenen Schul-, Hochschul- und/oder Berufsausbildung, Beiträge zur Hausstands- und Familiengründung sowie eine einmalige, angemessene Starthilfe zum Berufsantritt außerhalb der Unternehmensgruppe, an der die Privatstiftung direkt oder indirekt beteiligt ist, Beiträge für die Ruheversorgung, Beiträge zur Unterbringung in einem Alters- oder Versorgungsheim sowie Unterstützungen und Kostenübernahmen im Krankheits- oder Notfall zukommen zu lassen. Als Begünstigte sind der Erststifter und seine Ehegattin angegeben.

Als Stiftungsvermögen wurde von sämtlichen Stiftern laut Stiftungsurkunde 1 Million Schilling gewidmet. Weiters stifteten mit Widmungserklärungen vom 20. Februar 1998 der Erststifter und seine Ehegattin ihre Geschäftsanteile an einer GmbH. Zudem erfolgten in den nachfolgenden Jahren (2000 bis 2005) vom Erststifter bare Nachstiftungen in der Höhe von insgesamt rund € 240.000,00. Überdies übernahm die Privatstiftung noch weitere GmbH-Beteiligungen.

Maßgeblich für den gegenständlichen Berufungsfall ist, dass mit „Zustiftungsurkunde“ vom 21. bzw. 22. Dezember 2000 der Erststifter der Privatstiftung zur Erfüllung des Satzungszweckes die Liegenschaft 1130 Wien, N-Gasse, mit einem darauf befindlichen, von ihm und seiner Ehegattin bewohnten Einfamilienhaus, stiftete.

Die Privatstiftung verpflichtete sich darin, "die auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude in gehobenem Standard zu erhalten, notwendige Ausbesserungs- und Renovierungsarbeiten unverzüglich vorzunehmen und alles vorzukehren, das den Wert der Liegenschaft erhält und vermehrt". Weiters wurde zwischen dem Erststifter und der Privatstiftung zusätzlich vereinbart, dass nach Umbau des Gebäudes ein formeller Mietvertrag abgeschlossen werden solle und in der Zeit zuvor dem benutzenden Erststifter lediglich die Betriebskosten angelastet werden (vgl. Schreiben der Privatstiftung vom 11. Dezember 2001 an das Finanzamt).

Nach dem Jahresabschlussbericht zum 31. Dezember 2000 wies diese Liegenschaft einen steuerlichen Einheitswert von S 668.000,00 sowie einen, in einem Schätzgutachten vom 7. August 2001 festgestellten Verkehrswert von S 8,863.000,00 auf. Darauf basierend wurde in der Bilanz zum 31. Dezember 2000 der Grundwert mit S 4,152.000,00 sowie der Gebäudewert (nach Vornahme der Abschreibung) mit S 4,675.844,00 angesetzt.

Dem eben angesprochenen Schätzgutachten ist Folgendes zu entnehmen: Das Grundstück ist insgesamt 651 m² groß, wobei zu diesem Zeitpunkt insgesamt 234 m² (160 + 74) verbaut waren. Das zweigeschossige Objekt bestand aus zwei unterschiedlich alten Bauteilen, die so miteinander verbunden waren, dass eine bauliche Trennung zwischen Alt- und Zubau nicht mehr möglich war. Das alte Haus wurde in den 50iger Jahren oder davor errichtet. Der Neu- bzw. Zubau wurde nach dem Kauf im Jahre 1977 errichtet und umfasste ua Kellerräume, die Garage, sowie mehrere Zimmer im Erd- und Obergeschoss. Dabei waren die Fugen zwischen Alt- und Zubau sowohl im Haus als auch, fallweise, außen erkennbar. Das Objekt hatte nur Flachdächer, die zum Teil nicht mehr dicht waren. Als "Neubauwert" wurde vom Sachverständigen ein Betrag von S 7,440.000,00 angesetzt, woraus sich insbesondere unter Berücksichtigung der vorhandenen Schäden (vollständige Dachsanierung notwendig) ein Substanzwert von S 4,211.000,00 bzw. unter Ansatz einer Pauschale von S 500.000,00 für die Außenanlagen (inkl. Terrasse und Garage) ein solcher von S 4,711.000,00 brutto ergab.

Der „Freigrundwert“ wurde unter Berücksichtigung eines für den Wiener Bezirk Hietzing angemessenen Kaufpreises von S 6.500,00 / m² bzw. abzüglich der Abruchkosten mit S 4.152.000,00 festgesetzt.

Streitgegenständlich sind die von der Privatstiftung beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Juli bis Oktober 2006, in denen jeweils keine Umsätze, dafür aber Vorsteuern in Höhe von € 75.508,21, € 17.304,09, € 9.725,80 sowie € 6.123,53 (insgesamt demnach € 108.661,63) erklärt wurden. Diese Vorsteuern resultieren aus der Sanierung bzw. dem Umbau des Einfamilienhauses auf der besagten Liegenschaft 1130 Wien, N-Gasse.

In diesem Zusammenhang wurden dem Finanzamt zum einen fast sämtliche Baurechnungen sowie zum anderen ein (mit 26. April 2006 datierter) Mietvertrag, abgeschlossen zwischen der Privatstiftung als Vermieterin und dem Erststifter als Mieter betreffend diese Liegenschaft (Grundfläche: 651 m², Nutzfläche: rund 258 m², Zubehör: Garage, Keller, Schwimmbad, Terrassen) vorgelegt. Die Höhe des monatlichen Mietentgeltes wurde mit € 2.200,00 zuzüglich 10 % Umsatzsteuer beziffert. Weiters heißt es in diesem Mietvertrag, dass das Einfamilienhaus aufgrund einer Baubewilligung vom März 2005 umgebaut, erweitert und umfassend erneuert wird und diese Baumaßnahmen voraussichtlich im September 2006 abgeschlossen sein werden.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 18. Dezember 2006 betreffend „Umsatzsteuervoranmeldungen Juli, August, September, Oktober 2006, Vorsteuerabzug“ wurde dieses Ansuchen mit folgender Begründung abgewiesen:

„Die beantragten Vorsteuern sind aus nachfolgenden Gründen nicht anzuerkennen:

Gemäß § 12 Abs. 1 (Anmerkung: gemeint offensichtlich 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.

Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, sind nach § 12 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 nicht abzugsfähig.

Zweck der Privatstiftung ist die Versorgung der Stifter und ihrer Nachkommen. Das von der Stiftung umgebaute und generalsanierte Einfamilienhaus dient der Befriedigung privater Wohnbedürfnisse der Stifter, die im Übrigen das Haus bereits vor der Nachstiftung bewohnt haben.

Die Tätigkeit der Stiftung besteht in umsatzsteuerrechtlicher Sicht allein darin, den Stiftern das Haus nach Fertigstellung zu dessen ausschließlicher privater 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 auch nicht zu versteuern, weil außerhalb des Unternehmensbereiches der Stiftung (vgl. dazu zB VwGH vom 28.10.2004, 2001/15/0028; vom 30.3.2006, 2002/15/0141).“

In der gegen diesen Nichtfestsetzungsbescheid erhobenen Berufung vom 21. Februar 2007 heißt es wie folgt:

„Die Privatstiftung wurde mit Stiftungsurkunde vom 20. Februar 1998 errichtet. Mit Nachstiftungsurkunde vom 22. Dezember 2000 wurde die Liegenschaft N-Gasse, 1130 Wien, der Stiftung gewidmet.

Gemäß § 3 der Stiftungsurkunde ist Zweck der Stiftung:

- die Unterstützung von Begünstigten, namentlich durch Gewährung von Geldleistungen, durch Nutzungsüberlassung von Stiftungsvermögen als Sachzuwendungen oder auch durch Übertragung des Eigentums von einzelnen Teilen des Stiftungsvermögens;
- die bestmögliche Sicherung des Fortbestandes und des Wachstums des eingebrachten und noch einzubringenden Stiftungsvermögens zur Absicherung des in lt. a) umschriebenen Stiftungszweckes;
- wenn die Mittel der Stiftung ohne Beeinträchtigung des Stiftungszweckes gemäß lit. a) hierfür ausreichen, wenn aber der Stiftungszweck gemäß lit. a) bereits erfüllt ist und keine Begünstigungen oder Begünstigungen nur in untergeordnetem Ausmaß in Anspruch genommen werden, dann auch die Erfüllung sozialer, karitativer und ähnlicher (in der Stiftungsurkunde genau bezeichneter) Zwecke. Die Erfüllung des Stiftungszweckes gemäß lit. a) (Unterstützung der Begünstigten) bedarf eines Beschlusses des Stiftungsvorstandes unter Zustimmung des Beirates. Begünstigte der Stiftung sind der Erststifter und seine Ehegattin.

Die Stiftung hat sich in der Nachstiftungsurkunde vom 21.12.2000 verpflichtet, das auf der Liegenschaft N-Gasse befindliche Gebäude in gehobenem Zustand zu erhalten, notwendige Ausbesserungs- und Renovierungsarbeiten unverzüglich vorzunehmen und alles vorzukehren, das den Wert der Liegenschaft erhält und vermehrt.

Die Erfüllung des Stiftungszweckes der Unterstützung der Begünstigten gemäß § 3 lit. a der Stiftungsurkunde setzt einen Willensakt der Organe der Stiftung, nämlich einen Vorstandsbeschluss und einen Beiratsbeschluss, voraus. Nicht durch Beschlüsse dieser Organe gedeckte Zuwendungen an die Begünstigten sind denkbar, setzen jedoch selbstverständlich voraus, dass den Begünstigten ein geldwerter Vermögensvorteil zugewendet wird, sei es in Form von Barzuwendungen oder in Form von Sachzuwendungen.

Die Liegenschaft N-Gasse, 1130 Wien, wurde gestiftet, um die Erhaltung des Liegenschaftsvermögens zu sichern, die Liegenschaft in bestem Zustand zu erhalten und um eine erbschaftsteuerfreie Übergabe des Grundvermögens im Falle des Ablebens der Stifter zu ermöglichen. Ebenso war Zweck der Nachstiftung die Ermöglichung der Sanierung der Liegenschaft aus Mitteln der Stiftung, und somit die Erfüllung des Stiftungszweckes des § 3 lit. b der Stiftungsurkunde, nämlich die bestmögliche Sicherung und das Wachstum des eingebrachten Vermögens. Investitionen in eine Liegenschaft in sehr guter Wohnlage sind sinnvoll, das Stiftungsvermögen wird dadurch erhalten und durch die zu erwartende Wertsteigerung der Liegenschaft - über die Sanierungskosten hinaus - erhöht.

Die Nutzung der Liegenschaft kann nunmehr entweder als Sachzuwendung an die Begünstigten erfolgen oder in Form einer unternehmerischen Nutzung. In diesem Falle war keine Zuwendung an die Begünstigten gewollt, wurde auch nicht beschlossen und erfolgt auch tatsächlich nicht, da keine geldwerte Zuwendung vorliegt:

Die Stiftung hat mit dem Erststifter am 26. April 2006 einen Mietvertrag über die Nutzung der Liegenschaft N-Gasse, 1130 Wien, nach Fertigstellung des Umbaus der Liegenschaft durch die Vermieterin abgeschlossen. Dieser Vertrag wurde am 19. Jänner 2007

im Hinblick auf die zu erwartende Höhe der Investitionskosten und die Bestimmung des Übergabetermines abgeändert. Die wesentlichen Bestimmungen des Mietvertrages lauten wie folgt:

Die Liegenschaft wird nach Fertigstellung des Hauses übergeben, die Übergabe erfolgte am 20. Dezember 2006 und die Zahlung des Mietzinses beginnt am 1. Jänner 2007. Der Mietvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, der Mietzins beträgt Euro 4.000,00 monatlich zuzüglich Umsatzsteuer. Der Mieter verzichtet für die ersten fünf Jahre des Mietvertrages auf die Kündigung des Mietverhältnisses, anschließend ist das Mietverhältnis unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Ende eines Quartales kündbar. Der Hauptmietzins ist wertgesichert, die Wertsicherung erfolgt analog zum VPI 2000 oder einem gleichwertigen, an dessen Stelle tretenden Index. Neben dem Hauptmietzins hat der Mieter die anfallenden Betriebskosten nach tatsächlichem Aufwand zu bezahlen.

Die Nutzfläche des Hauses beträgt rund 258 m², die Grundfläche der Liegenschaft rund 651 m².

Die Nettokaltmiete pro m² Wohnfläche beträgt daher 15,51 pro m² und Monat. Dieser sehr hohe Mietzins ist bedingt durch die gute Lage der Liegenschaft und die vorgenommenen hohen Investitionen in die Liegenschaft. Eine derart hohe Miete ist am Markt nur dann zu erzielen, wenn ein aufwendiger Umbau erfolgt. Dies ist der Fall, daher kann diese Miete erzielt werden. Fest steht jedoch, dass die Höhe der Miete jedenfalls fremdüblich ist, und dem Mieter (dem Begünstigten) daher keineswegs ein geldwerter Vorteil zugewendet wird. Für die Stiftung ergibt sich durch die Höhe der Miete bereits im ersten Jahr der Vermietung 2007 ein Gewinn von rund 30.000,00 Euro. Für die Stiftung ist die Vermietung an den Erststifter die wirtschaftlich sinnvollste Vorgangsweise, da er bereit ist, den hohen Mietzins zu bezahlen, vermehrt das Vermögen der Stiftung durch die Mieterträge und erfüllt so den Stiftungszweck gemäß § 3 lit. b der Stiftungsurkunde.

Gemäß Rz 214 der Stiftungsrichtlinien sind rechtsgeschäftliche Beziehungen zwischen Privatstiftung und Stifter und Privatstiftung und Begünstigtem infolge des Trennungsprinzipes dann anzuerkennen, wenn keine Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu Gunsten oder zu Lasten der Privatstiftung verschoben werden. Die Prüfung hat nach den zu den Rechtsbeziehungen mit nahen Angehörigen entwickelten Grundsätzen zu erfolgen. Diese sind in Rz 1127 ff der EStR 2000 dargestellt.

Die Kriterien für die Fremdüblichkeit von Miet- und Pachtverträgen unter nahen Angehörigen sind in den Rz 1206 ff EStR 2000 dargestellt. Das vorliegende Vertragsverhältnis erfüllt die für eine fremdübliche Gestaltung erforderlichen Kriterien (Schriftlichkeit des Vertrages, fremdübliche Bedingungen, angemessene Miete u.a.).

In der Bescheidbegründung zum bekämpften Bescheid wird festgehalten, dass die Vorsteuer für gemäß § 12 (1) KStG 1988 nicht abzugsfähige Ausgaben nicht refundierbar sind. Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Steuerpflichtigen, die durch Stiftung, Satzung oder sonstige Verfassung vorgeschrieben sind, sind gemäß § 12 (1) Z 1 KStG 1988 nicht abzugsfähig. Zweck der Privatstiftung ist die Versorgung der Stifter, das Haus wird dem Stifter zur Befriedigung privater Wohnbedürfnisse zur Verfügung gestellt, daher befindet sich das Gebäude nicht im unternehmerischen Bereich der Stiftung und ein Vorsteuerabzug stehe nicht zu, eventuelle Mieteinnahmen seien nicht zu versteuern.

Diese Argumentationskette ist aus folgenden Gründen nicht zutreffend:

1. Es ist unbestritten richtig, dass Aufwendungen für die Erfüllung von satzungsmäßigen Zwecken nicht abzugsfähig sind. Die Sanierung und Vermietung des Hauses erfolgt jedoch nicht zur Erfüllung des satzungsmäßigen Zweckes gemäß § 3 lit. a der Stiftungsurkunde, sondern bezweckt die Erhaltung und Vermehrung des Stiftungsvermögens, die auch ein satzungsmäßiger Zweck ist, jedoch durchaus zu einem unternehmerischen Bereich der Stiftung führt.

2. Zweck nahezu aller eigennützigen Privatstiftungen ist die Versorgung der Begünstigten. Jede steuerlich anerkannte rechtsgeschäftliche Beziehung zwischen Begünstigten und Stiftung wäre jedoch unmöglich, würde jede Transaktion in den nichtunternehmerischen Bereich der Zuwendung verschoben, ohne den wirtschaftlichen Zweck und die rechtsgeschäftliche Ausgestaltung zu prüfen. Selbstverständlich befriedigt der Erstmieter durch die Miete des Hauses seine privaten Wohnbedürfnisse, jedoch bezahlt er hierfür auch eine fremdübliche Miete, daher wird in diesem Fall die Erfüllung des Stiftungszweckes der Versorgung der Begünstigten nicht erfüllt, es erfolgt ja keine Zuwendung. Dass die Stifter und Begünstigten das Haus bereits vor der Stiftung bewohnt haben, ist nicht maßgeblich: für die Stiftung ist die Vermietung an den Begünstigten die wirtschaftlich sinnvollste Lösung, da von Dritten ein derart hoher Mietzins erst nach umfangreichen Vermietungsbemühungen (und der Bezahlung eines das Stiftungsvermögen schmälernenden Vermittlungsentgeltes) erzielbar gewesen wäre, und mit einem noch höheren Mietzins nicht gerechnet werden konnte. In jedem Fall agiert die Stiftung unternehmerisch und beabsichtigt, nach Beendigung des Mietverhältnisses mit dem Erststifter andere Mieter zu finden. Wie jeder Vermieter wird die Stiftung jedoch danach trachten, gute Mieter zu erhalten; der Erststifter ist unter Bedachtnahme des hohen Mietzinses und der Wertsicherung jedenfalls ein guter Mieter, die Stiftung erzielt eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals.

3. Der Schluss, dass sich das Gebäude im nichtunternehmerischen Bereich der Stiftung befindet, ist deshalb unzulässig.

Die von der Abgabenbehörde angeführten Erkenntnisse sind nicht anwendbar: Im Erkenntnis 2001/15/0028 geht es um den völlig anders gelagerten Fall der privaten Nutzung einer im Miteigentum von zwei Brüdern stehenden Liegenschaft durch einen Miteigentümer; das Erkenntnis 2002/15/0141 betrifft eine nicht fremdübliche Vermietung einer Wohnung von unterhaltsverpflichteten Eltern an ihren Sohn. Zum zweitgenannten Erkenntnis dürfen wir noch hinzufügen, dass Kernpunkt dieses Erkenntnisses die Erfüllung einer Unterhaltsverpflichtung der Eltern ist. Die Stiftung hat keine Verpflichtung, den Begünstigten mit einer Wohnstätte zu versorgen, sondern lediglich den Zweck, nach Beschluss des Vorstandes die Begünstigten zu unterstützen; d.h. es fehlt erstens an der direkten Verpflichtung wie im Falle des gesetzlichen Unterhaltes und zweitens kann dieser Stiftungszweck auf viele verschiedene Arten umgesetzt werden. Auch eine Kapitalgesellschaft hat den Zweck, das Vermögen der Gesellschafter zu mehren, ohne dass deshalb die

Erträge der Kapitalgesellschaft direkt den Gesellschaftern zugezählt werden. Dies entspricht dem auch für Stiftungen geltenden Trennungsprinzip.

Aus den genannten Gründen sind wir der Rechtsansicht, dass die Liegenschaft 1130 Wien, N-Gasse, infolge der beabsichtigten und auch verwirklichten fremdüblichen Verwertung, die zu erheblichen Überschüssen der Einnahmen über die Werbungskosten für die Stiftung führt und durch diese Gewinne das Stiftungsvermögen erhöht, weiters eine angemessene Verzinsung des durch die Stiftung eingesetzten Kapitals bewirkt, dem unternehmerischen Bereich der Stiftung zuzurechnen ist.

Daher beantragen wir unserer Berufung stattzugeben und die Vorsteuern in beantragter Höhe, das sind Euro 108.661,63, festzusetzen.“

Das Finanzamt legte diese Berufung daraufhin dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor und verständigte hievon gemäß § 276 Abs. 6 BAO die Privatstiftung. Der Streitpunkt wurde dabei wie folgt umschrieben: „Die Tätigkeit der Privatstiftung besteht allein darin, die Generalsanierung eines Wohnhauses nach den Vorstellungen des Stifters vorzunehmen und nach Fertigstellung den Stiftern gegen Entgelt zur Verfügung zu stellen.“

In einem an das Finanzamt gerichteten Schreiben vom 16. Mai 2007 brachte die Privatstiftung unter Bezugnahme auf diese Verständigung vor, dass es unrichtig sei, dass ihre Tätigkeit allein darin bestehe, die Generalsanierung eines Wohnhauses vorzunehmen. Ihre Tätigkeit bestehe darüber hinaus im Halten und Verwalten folgender Beteiligungen:

	1,054.300,00
Ka Immobilienverwaltung GmbH	
Ka Bauträger GmbH	146.367,84
F Liegenschaftsverwertung GmbH	1,034.910,67
	2,235.578,51

Zusätzlich halte und verwalte die Stiftung Aktien im Gegenwert von rund 250.000,00 Euro.

Nachdem die Privatstiftung beim VwGH Beschwerde wegen Verletzung der Entscheidungspflicht erhoben hatte, legte sie dem UFS über entsprechende Aufforderung noch eine Reihe von Unterlagen vor (ua die nicht im Finanzamtsakt enthaltene „Zustiftungsurkunde“ vom 21. bzw. 22. Dezember 2000, das Schätzgutachten vom 7. August 2001 sowie die Baupläne). Weiters wurde das gesamte Baugeschehen auf der Liegenschaft 1130 Wien, N-Gasse wie folgt chronologisch dargelegt (vgl. Schreiben vom 28. Dezember 2007):

„Ursprüngliche Plan- und Kalkulationsgrundlage:

Baubewilligung v. 16.2.2004 - Reduzierte Kubatur und Nutzfläche. Neubau unter Verringerung der bebauten Fläche.

Umstellung auf Umbau unter Beibehaltung der bebauten Fläche:

Baubewilligung v. 29.3.2005 - Nutzung der Altbestandskubatur und Erweiterung des Bauprogrammes durch Ausbau des Kellers und Schwimmbad im Erdgeschoss.

Weitere Änderungen infolge unvorhergesehener Erschwernisse in der Fundierung und Niveaulage Alt zu Neu und Upgrading der Gebäudetechnik (Schwimmbad, Lüftung) mit Wärmerückgewinnung, Blockheizkraftwerk Ecopower, Liftoptimierung, Steuerungstechnik. Während der Ausführung weitere Modifikationen im Grundrissbereich sowie zusätzlicher Kellerausbau zur Unterbringung der Technik, Erweiterung des Freiraumbereiches im Terrassen- und Schwimmbadbereich:

Mehrere Stufen der Ausführungs- und Detailplanung in insgesamt 8 Planänderungen der Polierpläne und diversen Detailplanungsänderungen.

Änderungspläne v. 5.7.2005 - 22.6.2006

Baubeginn: August 2005.

Abnahmen der Haustechnik (HLSE) zwischen 1. - 24.11.2006 und diverse Korrekturen und Nachrüstungen, zB Steuerung der E-Anlage, Flächenheizung in Keller und Bädern, Alarmananlage, Beschallung und Beleuchtung, Verbesserung des Brandschutzes (Garage) durch automatische Brandtüre.

Übergabe an den Erststifter: 20.12.2006

Dokumentation der Änderungen und Erstellung der "Bestandspläne" zu baubehördlichen Genehmigung der Ausführungsänderungen nach Bestandsaufnahme und Sichtung der tatsächlichen Ausführung durch Architekt und Bauaufsicht:

Ansuchen um (nachträgliche) baubehördliche Genehmigung der Abänderungen während der Bauausführung am 14.8.2007

Zurückweisung der Fertigstellungsanzeige durch Baubehörde am 5.10.2007 wegen Vorzeitigkeit infolge Bewilligungspflicht der Änderungen.

Baubehördliche Genehmigung der Änderungen per 26.12.2007 noch in Bearbeitung.“

Überdies brachte die Privatstiftung vor, dass der Erststifter und seine Ehegattin bis zum Jahre 2003 in 1130 Wien, N-Gasse, von 2003 bis 2006 dagegen in 1050 Wien, S-Gasse gewohnt hätten.

In Bezug auf den Abschluss des Mietvertrages wurde ein vom Erststifter nicht unterfertigtes Schreiben an die Privatstiftung vom 26. April 2006 vorgelegt, wonach die Höhe des Mietzinses (€ 2.000,00) insofern als vorläufig anzusehen sei, als der tatsächliche Bauaufwand noch nicht feststehe und sowohl die Nutzfläche laut Mietvertrag als auch der Ausstattungsgrad sich noch ändern würden. Es bestehe ein Übereinkommen, dass die Miethöhe in Relation zu einer angemessenen Verzinsung des Bauaufwandes (ca. 3,75 % plus Wertsicherung) des Betrag von € 4.000,00 p.m. nicht übersteigen solle, was einem Aufwand von rd. 1,28 Mio Euro entspreche. Sei

der Aufwand geringer, vermindere sich die Miete entsprechend, würde er höher, sei er vom Mieter selbst zu tragen. Die endgültige Miethöhe werde im Zuge der Übergabe geklärt.

Einem ebenfalls vorgelegten Schreiben des Erststifters an die Privatstiftung vom 19. Jänner 2007 ist Folgendes zu entnehmen: „In Durchführung bzw. teilweiser Abänderung des Mietvertrages vom 26. April 2006 wird festgehalten: Die zumindest provisorische Fertigstellung des Hauses und Übergabe erfolgte am 20.12.2006 und beginnt somit getroffener Vereinbarung der Mietzins ab Jänner 2007 zu laufen. Im Hinblick auf die zum Mietvertragsabschlusses noch nicht bekannten Ausführungen und die nunmehr feststehenden Investitionen und vom Vermieter gelieferten Qualitäten wird der Mietzins einvernehmlich auf € 4.000,00 zzgl. allfälliger USt festgelegt.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Der maßgebliche Sachverhalt kann wie folgt kurz zusammengefasst werden:

Zweck der Privatstiftung ist laut ausdrücklicher Eintragung im Firmenbuch die „Unterstützung von Begünstigten“, wobei es sich laut Stiftungszusatzurkunde dabei um den Erststifter und seine Ehegattin handelt. Der Erststifter hat der Privatstiftung die von ihm und seiner Ehegattin als Familienwohnsitz benutzte bebaute Liegenschaft in 1130 Wien, N-Gasse, gestiftet. Im Anschluss daran wurde das Gebäude nach den speziellen Wünschen des Erststifters von der Privatstiftung saniert bzw. komplett umgebaut, wobei der entsprechende Bauaufwand zumindest rund 1,28 Millionen Euro betrug. Nachdem die Sanierungsarbeiten fast vollständig abgeschlossen waren, vermietete die Privatstiftung das in einer gehobenen Wohngegend gelegene Einfamilienhaus, das wohl nicht zu Unrecht als „Luxusvilla“ bezeichnet werden darf, sowie die dazugehörenden Außenanlagen an den Erststifter. Was den Mietzins anbelangt, wurde ursprünglich ein Betrag in Höhe von € 2.000,00 monatlich vereinbart. Dieser Betrag ist unzweifelhaft als unangemessen niedrig zu bezeichnen. Nach Erlassung der streitgegenständlichen Bescheide wurde im Zuge der Übergabe des "Mietobjektes" der Mietzins auf € 4.000,00 erhöht. Ab Jänner 2007 wurden von der Privatstiftung Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben, in denen eine Zahllast von € 400,00 erklärt wurde.

Die Streitfrage zwischen der Privatstiftung und dem Finanzamt lautet, ob die Vermietung der Liegenschaft samt Einfamilienhaus durch die Privatstiftung eine unternehmerische Tätigkeit darstellt bzw. ob das Mietverhältnis in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht anzuerkennen ist und somit aus den entsprechenden Investitionskosten der Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann.

Das Finanzamt hat im angefochtenen Bescheid diese Frage verneint, indem es gemäß § 92 BAO festgestellt hat, dass die Umsatzsteuerfestsetzung für die Monate Juli bis Oktober 2006 unterbleibt. Es hat dabei die Rechtsmeinung vertreten, dass nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende „Kosten der Lebensführung“ vorliegen würden und diesbezüglich folgende gesetzliche Bestimmungen angeführt:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a leg.cit. Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind. Nach § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

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

Diese Rechtsansicht des Finanzamtes wurde schon von der Außenstelle Linz des UFS mit Entscheidung vom 24. August 2007, RV/0540-L/04, geteilt. Im Hinblick auf diese Entscheidung (und die unter der Zl. 2007/15/0255 anhängige VwGH-Beschwerde) ist deshalb Folgendes auszuführen:

Investitionskosten für ein nach den Wünschen des Stifters errichtetes bzw. im konkreten Fall umgebautes und von ihm und seiner Ehegattin privat genutztes Einfamilienhaus verlieren nicht deshalb den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG 1988, weil die Abgabepflichtigen der privaten Nutzung des Wohnhauses zivilrechtlich einen Bestandrechtstitel (zwischen der Privatstiftung und dem Stifter) zugrunde gelegt haben. Dies umso mehr, als zwischen Privatstiftung und (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 deshalb steuerlich unbeachtlich. Dies gilt selbst dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Diesbezüglich ist anzumerken, dass das Finanzamt nicht geprüft hat, ob unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des VwGH zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen das Mietverhältnis zwischen der Privatstiftung und dem Erststifter fremdunüblich ist. Aufgrund der gegebenen Aktenlage sieht sich auch der UFS nicht veranlasst, weitergehende Erhebungen vorzunehmen bzw. vom Finanzamt vornehmen zu lassen. Nicht unerwähnt bleiben soll aber, dass sich aus den (erst) im Rechtsmittelverfahren vorgelegten Unterlagen eine Reihe von Indizien ergeben, die für eine Fremdunüblichkeit des Mietverhältnisses sprechen (ua Zustandekommen des Mietvertrages, einseitige Änderung desselben durch Schreiben des Erststifters an die Privatstiftung).

Der VwGH hat schon wiederholt ausgesprochen, dass bei Gesellschaften, die entweder zur Gänze ihren Zweck in der Befriedigung der Gesellschafterinteressen haben oder im Vergleich zu ihrer operativen Funktion und Größe ungewöhnliche Investitionen im Gesellschafterinteresse tätigen, die ohne Gesellschafterinteresse nicht getätigt worden wären, eine Zugehörigkeit zur unternehmerischen

Sphäre abzulehnen ist (vgl. insbesondere das Erkenntnis vom 26.3.2007, 2005/14/0091). Dient demnach ein Wirtschaftsgut objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken oder ist es objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt, gehört es auch bei einer Privatstiftung nicht zu ihrem Betriebsvermögen, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen.

Eine derartige Konstellation ist im gegenständlichen Berufungsfall gegeben. Die umsatzsteuerliche „Tätigkeit“ der Privatstiftung beschränkt sich, wie das Finanzamt zu Recht ausgeführt hat, ausschließlich auf den Umbau des Einfamilienhauses. Das bloße Halten von Beteiligungen stellt nach der Rechtsprechung des EuGH keine wirtschaftliche Betätigung im Sinne von Art. 4 der Sechsten MWSt-Richtlinie dar. Die getätigte Investition ist sowohl im Hinblick auf die Funktion der Stiftung (ertragreiche Veranlagung des Familienvermögens) und die Größe als ungewöhnlich zu qualifizieren.

Unternehmerisch bzw. der unternehmerischen Sphäre zugeordnet können nur solche (auf Leistungsaustausch ausgerichtete) Leistungen, die selbständig, nachhaltig und mit der Absicht der Einnahmenerzielung ausgeführt werden (§ 2 Abs. 1 UStG 1994). Da für die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich ist, verliert eine Kapitalgesellschaft (und auch eine Privatstiftung) ihre Unternehmereigenschaft nicht, wenn sie ausschließlich gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Was die Absicht der Einnahmenerzielung anbelangt, liegt dann keine Tätigkeit zur Einnahmenerzielung vor, wenn die Tätigkeit darauf gerichtet ist, im eigenen Bereich Ausgaben zu sparen oder es Dritten zu ermöglichen, Ausgaben zu sparen, oder wenn Tätigkeiten ohne wirtschaftliches Kalkül bzw. ohne eigenwirtschaftliches Interessent entfaltet werden. Dies ist der Fall, wenn das Verhalten des Leistenden von der Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit, des familiären Zusammenwirkens und dergleichen bestimmt ist (*Ruppe*, UStG³, § 2, Tz 55 ff). So hat der VwGH jüngst entschieden, dass im Falle, dass die Überlassung der Nutzung des Wohnhauses an einen Gesellschafter-Geschäftsführer nicht deshalb erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern nur um dem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden, es an einer nachhaltigen, wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. Art. 9 MWSt-Richtlinie fehlt (Erkenntnis vom 16.5.2007, 2005/14/0083).

Im letzteren Erkenntnis hat der VwGH in Bezug auf die Zugehörigkeit eines Gebäudes zum Betriebsvermögen und damit auch unternehmerischen Bereich einer Körperschaft ausdrücklich unterschieden, ob es sich um ein jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbares Gebäude handelt (Zugehörigkeit gegeben), oder ob ein Gebäude vorliegt, das schon seiner Erscheinung nach (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse eines Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für die private Nutzung durch einen Gesellschafter bestimmt ist (Zugehörigkeit nicht gegeben). Dass es sich im konkreten Fall um ein auf die Wohnbedürfnisse des Erststifters und seiner Ehegattin abgestelltes Gebäude handelt, ist für den UFS allein angesichts der von der Privatstiftung dargelegten und oben wiedergegebenen „Bauchronik“ evident.

Wesentlich ist im konkreten Fall weiters der Umstand, dass bei der gegebenen Sachverhaltskonstellation (Erststifter stiftet der Privatstiftung sein sanierungsbedürftiges Wohngebäude, das in der Folge von der Privatstiftung kostspielig umgebaut und dem Erststifter zur Befriedigung seines Wohnbedürfnisses wieder überlassen wird) auch die Grundsätze des Gemeinschaftsrechtes dem Vorsteuerabzug entgegenstehen. So steht nach dem Urteil des EuGH vom 21.2.2006, Rs C-255/02, „Halifax ua.“, einem Steuerpflichtigen kein Vorsteuerabzug zu, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine „missbräuchliche Praxis“ darstellen. Im vorliegenden Fall ist es angesichts der von der Privatstiftung für den Umbau des Einfamilienhauses geltend gemachten Vorsteuern (strittiger Betrag in Höhe von € 108.661,63 sowie noch offene Umsatzsteuervoranmeldungen für November und Dezember 2006 mit Vorsteuern von € 32.667,86) sowie dem gegenüberstehenden jährlichen Umsatzsteuerzahllasten in Höhe von € 4.800,00 offensichtlich, dass die gewählte Gestaltungsvariante im Falle ihrer Anerkennung zur Erzielung eines Steuervorteiles - und damit verbunden - eines Liquiditätsvorteiles führen würde. Da auch keine für die gewählte Gestaltung beachtlichen außersteuerlichen Gründe erkennbar sind, ist das Mietverhältnis nicht anzuerkennen.

Zusammenfassend liegen damit zum einen Kosten der Lebensführung vor. Zum anderen handelt es sich nicht um ein „ernsthaftes Mietverhältnis“, da die Nachstiftung der Liegenschaft, die anschließende Sanierung und Nutzungsüberlassung an den Erststifter nicht vom Zweck der Einnahmenerzielung getragen ist. Vielmehr ist die Überlassung des gegenständlichen Einfamilienhauses vom Begünstigungswillen der Privatstiftung getragen, da die Sanierung offenkundig an den höchstpersönlichen Bedürfnissen des Erststifters (Begünstigten) ausgerichtet ist und eine allgemeine Beteiligung am Markt schon von vornherein nicht beabsichtigt ist. Überdies ist von einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne des § 22 BAO auszugehen.

Aus den dargelegten Gründen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Jänner 2008