

Errichtung eines Gebäudes auf einem im Eigentum des Stifters stehenden Grundstück

Kein Vorsteuerabzug bei Errichtung eines Gebäudes durch eine Privatstiftung auf einem im Eigentum des Stifters stehenden Grundstück und anschließende Vermietung an den Stifter. § 12 UStG

BFG 19.03.2019,
RV/7101472/2009

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der beschwerdeführenden Privatstiftung (Bf), deren Stifter gemäß §§ 2 und 3 der Stiftungszusatzurkunde auch Begünstigter und Letztbegünstigter ist, wurde anlässlich einer Außenprüfung folgende Feststellung getroffen:

Die Bf habe im Streitzeitraum, mit Baubeginn Anfang 2007, auf einem im Eigentum des Stifters stehenden Grundstück ein Einfamilienhaus, das sie in der Folge, mit Mietvertrag vom 27.11.2007 (Beginn des Mietverhältnisses laut Mietvertrag: 1.12.2007), gegen einen monatlichen Mietzins von 3.500,00 € zuzüglich Umsatzsteuer an den Stifter vermietet habe, errichtet und die auf die Errichtungskosten entfallenden Vorsteuern geltend gemacht.

Es sei davon auszugehen, dass das mit einem Bauvolumen von ca. 1,2 Mio Euro brutto errichtete, aus sechs Zimmern, Küche, Vorraum, drei Badezimmern, WCs, Garage, Wellnessbereich, Abstellraum und Keller bestehende Objekt nach den speziellen Wünschen des Stifters errichtet worden sei. Der Stifter scheine zum Teil selbst auf diversen Rechnungen auf bzw. werde auf Rechnungen und Anboten als Ansprechpartner geführt, was die höchstpersönlichen Interessen des künftigen Mieters bestätige. Die bei gesellschaftsrechtlicher Verflechtung zu beachtenden Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen seien auch auf das Verhältnis zwischen einer Privatstiftung und ihren Begünstigten übertragbar. Konkret sei, was die Ernsthaftigkeit des Mietverhältnisses betreffe, fraglich, ob die Errichtung des Hauses und die anschließende Vermietung tatsächlich vom Zweck der Einnahmenerzielung getragen seien oder ob nicht vielmehr der Begünstigungswille der Privatstiftung im Vordergrund stehe. Für letztere Sichtweise spreche, dass der Bau des Hauses an den Vorstellungen des Stifters ausgerichtet und eine allgemeine Beteiligung am Markt wohl schon von vornherein nicht beabsichtigt gewesen sei. Zudem sei ungewöhnlich, dass ein Vermieter auf dem Grundstück des Mieters ein Gebäude errichte, ohne seine rechtliche Position schon zu Baubeginn auch im Grundbuch abzusichern. Ein fremder Dritter hätte, zumal wegen des erheblichen finanziellen Aufwands, darauf bestanden, dass entsprechende Daten auch im Grundbuch ausgewiesen werden. Die Investitionskosten für das nach den Wünschen des Stifters errichtete und von diesem privat genutzte Einfamilienhaus würden den Charakter als Kosten der Lebensführung nicht deswegen verlieren, weil der privaten Nutzung ein Bestandsrechtstitel zu Grunde gelegt werde. Die geltend gemachten Vorsteuern (2006: 4.798,07 €; 2007: 123.415,51 €; 1-2/2008: 34.816,08 €) seien daher gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht abzugsfähig.

Die Bf wendet in ihrer (nunmehr als Beschwerde zu erledigenden) Berufung dagegen ein, dass sie mit dem Stifter einen den örtlichen Durchschnittsmieten entsprechenden Mietvertrag abgeschlossen habe. Festzuhalten sei, dass der Mieter Investitionen der persönlichen Neigung (Sauna und Schwimmbad) in Höhe von 200 T Euro aus eigenen Mitteln verausgabt habe, weshalb die von der Stiftung getragenen Errichtungskosten nur die Teile umfassten, die einer modernen und der Gegend angepassten Villa entsprächen. Der von der belangten Behörde als ungewöhnlich festgestellten Gestaltung eines Baurechtsvertrages auf einem Grundstück, welches dem Stifter persönlich gehöre, sei entgegenzuhalten, dass zum Zeitpunkt des Baubeginns bereits eine Grundstücksteilung vorbereitet und die Zuwendung des Grundstücks an die Stiftung geplant gewesen sei. Für die Bf sei im Hinblick auf die Kapitalmarktsituation die Investition in ein Grundstück sinnvoll gewesen. Weiters sei beabsichtigt gewesen, das Haus vorerst dem Stifter zur Verfügung zu stellen, auf Grund dessen beruflicher Pläne sei allerdings davon auszugehen, dass das Gebäude dann an stiftungsfremde Personen weitervermietet werde, wenn der Stifter berufsbedingt einen Ortswechsel vornehmen müsse. Aus umsatzsteuerlicher Sicht sei die Vermietung, so kein Missbrauch vorliege, immer eine unternehmerische Tätigkeit. Ein Missbrauch könne aber gegenständlich nicht angenommen werden, weil die Rechtsordnung gerade den Effekt des Vorsteuerabzugs bei Mietkaufmodellen im Bereich des gemeinnützigen Wohnbaus erlaube und vorsehe, wo zudem die Miete nicht mehr als 1% der Anschaffungskosten betrage. Konkret würden dem Stifter mehr als 3% der Anschaffungskosten verrechnet. Es würde eine unzulässige Ungleichbehandlung vorliegen, wenn die vom Staat geförderten Wohnbaumodelle, noch dazu durch großzügige Subventionen aus Wohnbauförderungsmitteln finanziert, nicht auch für die Eigenheimerrichtung anderer Rechtsträger angewendet werden dürften. Die Errichtung der gegenständlichen Villa sei daher nicht der außerbetrieblichen Sphäre zuzurechnen.

In der am 13.3.2019 durchgeführten mündlichen Verhandlung verwiesen die steuerlichen Vertreter der Bf auf die zwischenzeitig ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach eine den wirtschaftlichen Verhältnissen angemessene Vermietung eine unternehmerische Tätigkeit darstelle und demgemäß zum Vorsteuerabzug berechtige. Weiters habe sich mittlerweile die Situation so geändert, wie ursprünglich angenommen, die Familie des Stifters sei nämlich Mitte 2018 aus dem Haus ausgezogen, eine Fremdvermietung sei nunmehr in Planung. Bis Mitte 2018 sei durchgehend vermietet worden, die Mieteinnahmen seien in den Steuererklärungen erfasst bzw. der Umsatzsteuer unterzogen worden. Die verrechnete Kaltmiete entspreche einer Verzinsung von rd. 3% der Investitionskosten, weshalb die Bf eine unternehmerische Betätigung im Sinne der Rechtsprechung ausgeübt habe.

Dem Hinweis des Finanzamtsvertreters, dass im Grundbuch weiterhin der Stifter als Eigentümer der Liegenschaft aufscheine und man sich daher, wolle man das Grundstück kaufen, an diesen wenden müsse, hielten die steuerlichen Vertreter entgegen, dass eine Gebäudeerrichtung auf fremdem Grund und Boden vorliege, d.h. bei einem Verkauf müsse die Stiftung das Gebäude abgelöst bekommen, das ergebe sich aus dem Zivilrecht. Außer dem Mietvertrag gebe es keine schriftliche Vereinbarung.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits wiederholt mit der Beurteilung einer Vermietungstätigkeit durch eine Privatstiftung als unternehmerisch befasst. An einer wirtschaftlichen Tätigkeit fehlt es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wenn die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an den Stifter/Begünstigten nicht deshalb erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihm einen Vorteil zuzuwenden, wobei die Beurteilung an Hand eines Vergleiches zwischen den Umständen vorzunehmen ist, unter denen das Wohngebäude dem Stifter überlassen wird, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird (VwGH 10.20.2016, 2013/15/0284). Um bei der Überlassung des Gebrauches eines Wohnobjektes an den Stifter (oder sonstigen Begünstigten) das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausschließen zu können, kommt entscheidendes Gewicht dem Gesamtbild der Verhältnisse zu (VwGH 29.6.2016, 2013/15/0301).

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts ist der für die Beurteilung des vorliegenden Falles entscheidende Umstand darin zu sehen, dass die Bf das in Rede stehende Einfamilienhaus auf einem im Eigentum des Stifters stehenden Grundstück errichtet hat. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 25.4.2013, 2010/15/0139, zu einem vergleichbaren Sachverhalt (Errichtung eines Teiles einer Baulichkeit durch eine GmbH auf dem im Eigentum ihres Gesellschafters stehenden Grundstück) Folgendes ausgeführt:

"Eines der Grundprinzipien des österreichischen Sachenrechtes besteht in dem aus dem römischen Recht stammenden Grundsatz 'superficies solo cedit' (das Gebäude fällt dem Grundeigentümer zu). Demnach ist ein auf einer Liegenschaft errichtetes Gebäude grundsätzlich unselbständiger und daher sonderrechtsunfähiger Bestandteil der Liegenschaft. Dieser Grundsatz kommt in den §§ 294 und 297 ABGB klar zum Ausdruck. Gebäude sind danach schon unselbständige Bestandteile, wenn sie mit dem Grundstück fest verbunden sind und sie der Erbauer dort belassen will. Vom Fall des Superädifikats abgesehen, kann daher das Eigentum am Grundstück und an einem darauf errichteten Gebäude nicht verschiedenen Personen zustehen. Die Vorschrift des § 418 ABGB ist Ausfluss dieser Konzeption des Bestandteilsrechtes im Bereich der Bauführung auf fremdem Grund. Der Eigentümerkonflikt wird so gelöst, dass das Eigentum am Grund grundsätzlich mit dem am Gebäude zusammenfällt. Wenn daher jemand mit eigenen Materialien ohne Wissen und Willen des Eigentümers auf fremdem Grunde gebaut hat, gilt die allgemeine Regel des § 418 erster Satz ABGB superficies solo cedit. Hingegen gilt nach der Ausnahmebestimmung des § 418 dritter Satz ABGB und als eine der Ausnahmen vom Eintragungsgrundsatz des § 431 ABGB das umgekehrte Prinzip, wonach kraft Gesetzes im Zeitpunkt der Bauführung ein außerbücherlicher originärer Eigentumserwerb des Bauführers an der Grundfläche eintritt, wenn der Grundeigentümer von der Bauführung weiß und sie dem redlichen Bauführer nicht sogleich untersagt. Der Eigentümer eines Grundes kann dann in einem solchen Fall nur den gemeinen Wert für den Grund fordern." Als relevant erweist sich vor diesem Hintergrund die zugrunde liegende Vereinbarung (im zitierten Beschwerdefall: zwischen der GmbH und dem Gesellschafter), weil, wenn das durch die Bauführung der Bf entstandene Gebäude im Eigentum des Stifters gestanden ist, eine solche Investition grundsätzlich bereits für sich eine Vorteilszuwendung an den Stifter und Begünstigten bilden kann.

Außerbücherlicher Eigentumserwerb des Bauführers an der Baufläche im Sinne des dritten Satzes des § 418 ABGB tritt nur ein, wenn der Grundeigentümer vom Bau weiß, ihn dennoch vorwerfbar nicht untersagt (sich also verschweigt) und der Bauführer redlich ist. Das rechtlich entscheidende Moment für den Eigentumserwerb durch den redlichen Bauführer ist die Unredlichkeit des Grundeigentümers (der den Bauführer bauen lässt, obwohl er weiß, dass dieser auf fremdem Grund baut); § 418 dritter Satz ABGB ist vor allem als Sanktion für ein unredliches Verhalten des Grundeigentümers gedacht. Die bloße Zustimmung des Grundstückseigentümers zur Bauführung ohne Vereinbarung über die Eigentumsverhältnisse führt noch nicht zum Eigentumserwerb des Bauführers am betroffenen Grundstücksteil. Eine Vereinbarung zwischen Liegenschaftseigentümer und Bauführer über die Bauführung führt jedoch dazu, dass die Regelung des § 418 dritter Satz ABGB nicht anwendbar ist, weil diese Bestimmung eine Willensdiskrepanz zwischen Grundeigentümer und Bauführer zur Voraussetzung hat. Es hängt in einem solchen Fall von der (Auslegung der) Vereinbarung ab, ob das Bauwerk dem Grundeigentümer oder dem Bauführer zufällt, doch kann dadurch kein außerbücherlicher Erwerb des Bauführers herbeigeführt werden; vielmehr bedarf ein Eigentumserwerb des Bauführers an der Grundfläche der Intabulation. Soll der Bau nicht Eigentum des Grundeigentümers werden, also gespaltenes Eigentum vorliegen, ist die Vereinbarung nur dann wirksam, wenn es sich um ein Superädifikat handelt. Liegen die Voraussetzungen für ein solches nicht vor, wird das Gebäude unselbständiger Bestandteil der Liegenschaft und wächst dem Grundeigentum zu (z.B. OGH 21.4.2009, 10 Ob 17/09m; *Karner in Rummel/Lukas*,

ABGB⁴ § 418 Rz 7). Nach der Wertung des § 418 Satz 1 ABGB fällt das Gebäude auch dann dem Grundeigentümer zu, wenn der Bauführer teils mit eigenen, teils mit Materialien des Grundeigentümers gebaut hat (*Mader in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON, § 418 Rz 10).

Nach § 435 ABGB sind Superädifikate Bauwerke, die auf fremden Grund in der Absicht aufgeführt sind, dass sie nicht stets darauf bleiben sollen (sofern sie nicht Zugehör eines Baurechts sind). Sie sind damit nicht Bestandteil der Liegenschaft, auf der sie errichtet wurden, sondern sonderrechtsfähig. Solche nicht für die Dauer bestimmte Bauwerke bleiben selbständige Sachen im Eigentum des Bauführers (*Rummel/Lukas*, ABGB-ON, § 297 Rz 4). Wichtigstes Merkmal ist die mangelnde Belassungsabsicht in Bezug auf das Bauwerk (genauer: die zeitliche Beschränkung der positiven Belassungsabsicht des Erbauers dahingehend, dass sie kürzer als die natürliche Nutzungsdauer des Bauwerks ist); bei dauernder Belassungsabsicht wird das Bauwerk nach der Grundregel des § 297 ABGB Zugehör der Liegenschaft. Der zeitlich begrenzte Benützungszweck wird bei Bauführung jedenfalls auf Grund eines zeitlich beschränkten Benützungrechts an der Liegenschaft offenbar; die mangelnde Belassungsabsicht kann sich auch in der Bauweise bzw. dem äußeren Erscheinungsbild des Bauwerks (wie etwa im Fall einer Baracke) ausdrücken (*Mader in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON, § 435 Rz 3ff). Da es bei der Belassungsabsicht nicht auf die unkontrollierbare innere Absicht des Erbauers, sondern auf objektiv erkennbare Umstände ankommt, muss das Fehlen der Belassungsabsicht in äußerlich kundbarer Weise zutage treten, weil auch im Recht der Superädifikate ein Mindestmaß an Publizität gewahrt bleiben soll; die Vereinbarung der Superädifikatseigenschaft eines Bauwerkes durch bloße Parteienübereinkunft ohne Vorliegen von mangelnder Belassungsabsicht ist demzufolge nicht möglich (OGH 8.3.2007, 2 Ob 242/05k). Entscheidend ist, dass das Gebäude nur so lange bleiben darf, wie der Grundstückseigentümer das Grundstück zur Verfügung stellt (OGH 28.5.1991, 5 Ob 98/90).

Ein Baurecht als das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche des Grundstücks ein Bauwerk zu haben, entsteht gemäß § 5 Abs. 1 BauRG durch Eintragung im Lastenblatt der Liegenschaft.

Das Vorbringen der Bf bietet keinen Anhaltspunkt dafür, dass zwischen ihr und dem Stifter eine Willensdiskrepanz in Bezug auf die Bauführung durch die Bf bestanden hätte. Es ist vielmehr, zumal der Stifter in die Ausführung der Bauarbeiten involviert gewesen ist - was im Akt einliegende Rechnungen an die Bf, auf denen der Stifter als Ansprechperson aufscheint, auch dokumentieren - und Projektwünsche eingebracht hat, davon auszugehen, dass der Stifter als Grundeigentümer sich in Ansehung der Bauführung durch die Bf nicht bloß verschwiegen, sondern dass er der Bauführung zugestimmt, zwischen dem Stifter und der Bf sohin Einvernehmen über die Bauführung bestanden hat. Die Ausnahmebestimmung des § 418 dritter Satz ABGB, wonach kraft Gesetzes im Zeitpunkt der Bauführung ein außerbücherlicher originärer Eigentumserwerb des Bauführers an der Grundfläche eintritt, ist folglich im vorliegenden Fall nicht anwendbar. Im Hinblick darauf, dass der Stifter, wie in der Beschwerde vorgebracht wird, Investitionen der persönlichen Neigung in Höhe von rd. 200 T Euro aus eigenen Mitteln verausgabt hat, ist auch offenkundig, dass bei der Bauführung nicht nur eigene Materialien der Bf, sondern auch solche des Stifters verwendet worden sind.

In der Beschwerde wird zwar vorgebracht, es sei bereits zum Zeitpunkt des Baubeginns eine Grundstücksteilung vorbereitet und die Zuwendung des Grundstücks an die Bf geplant gewesen, dass dieser Plan umgesetzt worden wäre, ist aber nicht ersichtlich. Eine vertragliche Vereinbarung des Inhalts, dass das Haus samt dazugehörigem Grund in das Eigentum der Bf übergehen soll, wurde nicht vorgelegt, im Grundbuch scheint noch immer der Stifter als (Allein)Eigentümer des Grundstücks und so auch der Baufläche auf.

Aus welchem rechtlichen Grund das von der Bf auf dem Grundstück des Stifters errichtete Bauwerk als Superädifikat qualifiziert werden könnte, ist nicht ersichtlich. Dass die Bf das Gebäude auf Grund eines ihr vom Stifter - von vornherein - zeitlich begrenzt eingeräumten Grundbenutzungsrechts errichtet hätte, lässt sich dem Vorbringen der Bf, die abgesehen vom Mietvertrag auch keine weiteren Vereinbarungen vorgelegt hat, nicht entnehmen. Schon gar nicht kann damit nachvollzogen werden, dass der Bf die Belassungsabsicht in Bezug auf das Gebäude gefehlt hätte. Muss schon zivilrechtlich ein Mindestmaß an Publizität gegeben sein, damit sich die erforderliche Absicht der nicht ständigen Belassung des Gebäudes objektivieren lässt, so muss steuerlich im Hinblick auf das Naheverhältnis zwischen der Bf und dem Stifter (und Begünstigten) für die Erweislichkeit einer auf die Errichtung eines Superädifikats gerichteten Parteiübereinkunft um so mehr das Vorliegen einer nach außen ausreichend zum Ausdruck kommenden, einen klaren Inhalt aufweisenden Vereinbarung verlangt werden. Das Vorliegen einer solchen Vereinbarung hat die Bf aber nicht dargetan. Zudem weisen auch die Ausführungen in der Beschwerde, zum Zeitpunkt des Baubeginns seien bereits eine Grundstücksteilung vorbereitet und die Zuwendung des Grundstücks an die Bf geplant gewesen, darauf hin, dass die Errichtung eines Superädifikats, verbunden mit der Konsequenz einer nicht ständigen Belassung des Gebäudes, nicht Gegenstand einer Vereinbarung zwischen der Bf und dem Stifter gewesen ist.

Aus dem äußeren Erscheinungsbild des Gebäudes - eine mit Baukosten von rd. 1,2 Mio Euro auf einer Baufläche von rd. 600 m² errichtete Villa - tritt eine mangelnde Belassungsabsicht ebenfalls nicht hervor. Im Übrigen legt auch der Umstand, dass der Mietvertrag keinen Aufwändersatz für die vom Stifter selbst getätigten Investitionen in Höhe von rd. 200 T Euro vorsieht (Pkt. 4, 5. Absatz des Mietvertrages) - ein Umstand, der zudem das Beschwerdevorbringen, das Haus sollte nur vorläufig dem Stifter zur Verfügung gestellt werden, wenig glaubhaft erscheinen lässt -, eher die Annahme nahe, dass der Stifter und Grundeigentümer an der ständigen Belassung des Gebäudes interessiert gewesen ist.

Ergänzend ist auf das Urteil des OGH vom 17.9.2014, 6 Ob 38/14b, zu verweisen, das zu einer zwischen einer GmbH und ihrer Alleingesellschafter-Geschäftsführerin getroffenen Vereinbarung über ein Superädifikat ergangen ist. Der Gerichtshof hat dabei ausgesprochen, dass auf Grund der Personenidentität der Liegenschaftseigentümerin mit der Alleingesellschafterin und Geschäftsführerin der Erbauerin das Grundbenutzungsrecht der Erbauerin allein durch deren Willensentschluss verlängert werden könne. Damit

hänge die Belassung des Gebäudes allein vom Willen einer natürlichen Person ab, die die erbauende Gesellschaft beherrsche und allein vertrete. Der Abschluss eines solchen, jederzeit durch die Erbauerin "mit sich selbst" veränderbaren Mietvertrages mache ein Fehlen der Belassungsabsicht nach außen nicht erkennbar.

Diese Aussage ist, lässt man beiseite, dass gegenständlich schon die Einräumung eines Grundbenutzungsrechts nicht dargetan wurde, auch auf das Verhältnis zwischen der Bf und ihrem Stifter übertragbar, zumal im Hinblick auf das dem Stifter in § 6 der Stiftungsurkunde eingeräumte Recht zur Bestellung des ersten Stiftungsvorstands, zum Vorschlag für die Bestellung weiterer Stiftungsvorstände und zum Widerruf von Bestellungen sowie das gemäß § 12 der Stiftungsurkunde dem Stifter vorbehaltenes Recht, die Stiftung jederzeit zu widerrufen, wobei der Stifter auch im Fall eines Widerrufs gemäß § 3 der Stiftungszusatzurkunde Letztbegünstigter ist, eine - was die Beherrschung und Vertretung betrifft - vergleichbare Konstellation vorliegt.

Die Bf spricht in der Beschwerde zwar von einem Baurechtsvertrag, zur Begründung eines Baurechts, welche die Eintragung im Lastenblatt der gegenständlichen Liegenschaft erfordert hätte, ist es aber nicht gekommen.

Damit ist aber davon auszugehen, dass nach dem allgemeinen Rechtsprinzip "superficies solo cedit" das von der Bf auf dem im Eigentum des Stifters stehenden Grundstück errichtete Gebäude unselbständiger Bestandteil der Liegenschaft geworden und dem Grundeigentum des Stifters zugewachsen ist.

Daraus folgt für den Streitfall, dass die Frage, ob die Bf ein Wohnobjekt unter Umständen, unter denen eine solche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, zum Gebrauch überlassen hat, zu verneinen ist. Die Außenprüfung verweist zu Recht darauf, dass ein dem Grundeigentümer fremd Gegenüberstehender seine rechtliche Position abgesichert hätte, bevor er, noch dazu mit erheblichem finanziellen Aufwand, in ein auf diesem Grund errichtetes Gebäude investiert. Da der Stifter Eigentümer des Gebäudes geworden ist, konnte es zu einer Überlassung des (bloßen) Gebrauchs an dem Gebäude durch die Bf nicht (mehr) kommen. Es ist auch sonst nicht ersichtlich, inwiefern die Bf ein nicht in ihrem Eigentum stehendes Gebäude nachhaltig in Form der Vermietung nutzen und auf diese Weise wirtschaftlich tätig werden könnte. Die Umsetzung des in der Beschwerde geäußerten Ansinnens, das Haus an stiftungsfremde Personen zu vermieten, muss daran scheitern, dass die Bf mangels eines entsprechenden Rechtstitels an dem sonderrechtsunfähigen Gebäude keine Dispositionen hinsichtlich dessen Vermietung treffen kann. Kraft welchen rechtlichen Vorgangs sie zu einer Vermietung des Gebäudes legitimiert gewesen wäre, hat die Bf nicht einsichtig gemacht. Zweck der Gebäudeerrichtung war sichtlich, dem Stifter und seiner Familie ein ihren wirtschaftlichen Verhältnissen angemessenes Wohnhaus zu schaffen, was auch in der gestalterischen Mitwirkung des Stifters in der Bauphase und den Investitionen der persönlichen Neigung zum Ausdruck kommt. Die Bf hat dadurch, dass sie die Baukosten für eine im Eigentum des Stifters stehende, für Wohnzwecke des Stifters und seiner Familie bestimmte Villa übernommen hat, diesem einen Vorteil zugewendet. Dass die Bf und der Stifter diese Zuwendung in die Form eines Mietvertrages gekleidet haben, ändert daran nichts. Einer wirtschaftlichen Tätigkeit, die zum Abzug der auf die Errichtungskosten entfallenden Vorsteuern berechtigen würde, entspricht ein solche Betätigung jedenfalls nicht.

Die Beschwerde war daher spruchgemäß abzuweisen.

Zur Frage der Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Zu der gegenständlichen Sachverhaltskonstellation, bei der eine Privatstiftung ein für den Stifter bestimmtes Gebäude auf einem im Eigentum des Stifters stehenden Grundstück errichtet, gibt es noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb die Revision spruchgemäß zuzulassen war.

Wien, am 19. März 2019