

Privatstiftung überlässt Haus an Stifter (Begünstigten, Stiftungsvorstandsmitglied): Keine umsatzsteuerliche Anerkennung mangels Fremdüblichkeit der Nutzungsbedingungen

1. Rechtsgeschäfte zwischen einer Privatstiftung und deren Stifter bzw. Begünstigten sind auch umsatzsteuerlich nur dann als erwiesen anzunehmen, wenn sie den Kriterien der Angehörigenjurisdikatur entsprechen.
2. Eine Wiederaufnahme ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde der Sachverhalt schon im Erstverfahren so vollständig bekannt war, dass sie bei richtiger rechtlicher Subsumtion schon zur im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.
3. Erlangt das Finanzamt neben bereits bei Erlassung des Erstbescheides aktenkundigen Sachverhaltselementen, die gegen die Fremdüblichkeit eines Mietverhältnisses sprechen, Kenntnis von Tatsachen und Beweismitteln, die diese Tatsache zusätzlich untermauern, liegt kein Wiederaufnahmegrund vor. Diese Neuerungen sind nicht entscheidungswesentlich, weil sie zu keiner anderen Beurteilung führen, als sie schon bei Erlassung des Erstbescheides vorzunehmen gewesen wäre.

§§ 22, 303 Abs. 4
BAO, § 1 Abs. 1 Z 1
UStG 1994, §§ 2, 11,
12 Abs. 2 Z 2 lit. a
UStG 1994, § 20
Abs. 1 Z 1 bis 5
EStG 1988, § 12 Abs.
1 Z 1 bis 5 KStG
1988, § 17 Abs. 5
PSG
UFS 26.01.2011, GZ
RV/0418-S/09

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ([Stiftung_Bw]) ist eine nach österreichischem Recht errichtete Privatstiftung.

Ihre drei Stiftungsvorstandsmitglieder, von denen zwei gleichzeitig als Stifter fungierten (Stifter [Stifter_A***Z***] und dessen Bruder Stifter [Stifter_C***Z***] sowie Rechtsanwalt [Fremdvorstand_RA]), waren jeweils mit einem weiteren Vorstandsmitglied kollektiv zeichnungsberechtigt.

Die [Stiftung_Bw] erwarb 2002 ein unbebautes Grundstück und errichtete darauf von Herbst 2005 bis Mitte Juli 2006 (Bezug) bzw. Sommer 2007 (förmliche Bauvollendungserklärung) ein Einfamilienhaus, das sie **ab Juli 2006** an [Stifter_A***Z***] (Stifter) und [Stifterin_und_Begünstigte_H***] (dessen Lebensgefährtin, Stifterin und Alleinbegünstigte) zu Wohnzwecken überließ.

Mit Aktenvermerk vom 18. August 2005 hielt der steuerliche Vertreter das "Ergebnis einer Besprechung" zwischen

- der Berufungswerberin ("vertreten durch [Fremdvorstand_RA]") einerseits und
- dem Stifter [Stifter_A***Z***] sowie dessen Lebensgefährtin, der Stifterin und Alleinbegünstigten [Stifterin_und_Begünstigte_H***], andererseits fest.

Diese Urkunde wurde dem zuständigen Finanzamt erstmals anlässlich einer Außenprüfung mit **Nachschauzeitraum Jänner bis Dezember 2005** zur Kenntnis gebracht (kurz **Prüfung I**, ABNr. 121144/05 Bl. 36).

Diese Prüfung I wurde mit der **Schlussbesprechung vom 18. Dezember 2006** beendet.

Das Finanzamt akzeptierte die steuerliche wirksame Vermietung der Liegenschaft und unterzog "Mietvorauszahlungen" in Höhe von EUR 210.000 der Anzahlungsbesteuerung (Umsatzsteuer-Festsetzung für 12/2005 vom 5. Jänner 2007). Die Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 erließ das Finanzamt in der Folge erklärungsgemäß (22. Juni 2007 bzw. 6. Februar 2008).

Aufgrund des Prüfungsauftrages vom 4. Dezember 2008 unterzog die Großbetriebsprüfung Salzburg die Berufungswerberin einer Außenprüfung zur **Umsatzsteuer der Jahre 2005 und 2006** (ABNr. 105134/08 bzw. in der Folge 150038/09, kurz **Prüfung II**).

Erstmals qualifizierte das Finanzamt die behauptete Vermietung des Einfamilienhauses an [Stifter_A***Z***] und [Stifterin_und_Begünstigte_H***] nun als nicht unternehmerisch. Verfahrensrechtlich setzte es diese Feststellung mit Bescheiden vom **26. März 2009** um.

Es erließ je einen **Wiederaufnahmebescheid** für die **Umsatzsteuer 2005 und 2006**. In der Begründung verwies es auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung und die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den Prüfungsbericht. Das Finanzamt versagte den mit der Vermietung zusammenhängenden Vorsteuerabzug und unterließ die Umsatzbesteuerung der bereits 2005 geflossenen "Mietvorauszahlungen" sowie der als Darlehen verbuchten weiteren Zahlungen des [Stifter_A***Z***] in den Jahren 2006, die von der Berufungswerberin schon bisher nicht als steuerpflichtig erklärt worden waren.

Der mit 23. März 2009 datierte Außenprüfungsbericht wurde am 30. März 2009 an die Berufungswerberin zugestellt.

Mit den beiden Wiederaufnahmebescheiden wurden neue **Sachbescheide** für **2005 und 2006** (Jahresbescheide) sowie den Nachschauzeitraum **Jänner bis November 2007** (Festsetzungsbescheid) verbunden und sowohl die Umsatzsteuer wie auch die Bemessungsgrundlagen (Umsätze und Vorsteuern) mit 0,00 fixiert.

Die Berufungswerberin ergriff sowohl gegen die Wiederaufnahmebescheide (24. April 2009) wie auch gegen die Sachbescheide (27. April 2009) Berufung. Diese Rechtsmittel wurden am 16. Juni 2009 - ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Die Rechtsmittelbehörde konfrontierte die Berufungswerberin mit Vorhalt vom 20. Mai 2010 mit Zweifelsfragen sowie Widersprüchen zwischen dem Akteninhalt und ihren Ausführungen, gab ihr Gelegenheit zur Stellungnahme und forderte zur Beibringung weiterer Unterlagen auf. Erst nach der Erinnerung vom 28. Juni 2010 reagierte sie darauf mit großer Verspätung und gab am 18. August 2010 ein mit 16. August 2010 datiertes Antwortschreiben zur Post (Übermittlung vorab per Email vom 18. August 2010).

Sie ersuchte unter anderem um Einsicht in die Arbeitsbögen der Betriebsprüfung ABNr. 121144/05 und 150038/09. Der steuerliche Vertreter führte diese Akteneinsicht am 2. September 2010 durch und kündigte eine ergänzende Stellungnahme an, die mit Schreiben vom 9. September 2010 erfolgte.

Die Berufungswerberin regte die Abhaltung eines Erörterungstermins sowie die Besichtigung des streitgegenständlichen Hauses in [Ort_A***] vor. Dem kam der Unabhängige Finanzsenat am 5. Oktober 2010 nach.

Mit Schreiben vom 20. Oktober 2010 legte die Berufungswerberin daraufhin noch eine detaillierte Flächenaufstellung zum Einfamilienhaus [Ort_A***] und Plankopien zum Schwimmkanal (Maßstab 1:20) etc. vor. Dem Schreiben wurde auch die Kopie der "berechtigten Ausfertigung der im Prüfungsverfahren noch nicht vorliegenden Rechnung 358/06 der Firma [Lieferant_Johann_A]" beigelegt.

Mit Schreiben vom 8. November 2010 ersuchte die Berufungswerberin um Verlängerung der Frist zur Beibringung "der Ermittlung der Miethöhe", deren Existenz bei den Akten der steuerliche Vertreter anlässlich des Erörterungstermins behauptet hatte, bis 1. Dezember 2010. Die Vorlage unterblieb allerdings bis zur Ausfertigung dieser Entscheidung.

Der zuständige Referent verlangte daraufhin die **Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat**. Er begründete dies

- mit den tatsächlichen Schwierigkeiten im Hinblick auf den komplexen Sachverhalt sowie
- den rechtlichen Schwierigkeiten im Hinblick auf die Bedeutung der vom Finanzamt herangezogenen Wiederaufnahmegründe für Abänderung des Spruches der Sachbescheide.

Diese Entscheidung fiel am heutigen Tag in nicht mündlicher Verhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufungsentscheidung basiert auf dem nachfolgenden Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamtes und des Unabhängigen Finanzsenats abgebildet ist. Soweit nicht gesondert angeführt, ist er unstrittig.

A Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Berufungswerberin ist unter FN [#####4]h im Firmenbuch registriert und wurde mit Stiftungsurkunde vom 10. April 1998 von vier Stiftern unter Bareinzahlung von insgesamt ATS 1.000.000,00 (EUR 72.672,83) gegründet.

Stifter	Barzahlung	
	ATS	EUR
[Stifter_A***Z***]	10,00	0,73
[Stifter_B***Z***]	10,00	0,73
[Stifter_C***Z***]	10,00	0,73
[Stifterin_und_Begünstigte_H***]	999.970,00	72.670,65
Zusammen	1.000.000,00	72.672,83

Zu den Stiftungsvorständen wurden die beiden Stifter [Stifter_A***Z***] und [Stifter_C***Z***] sowie der Anwalt [Fremdvorstand_RA] (alle drei kollektiv zeichnungsberechtigt mit jeweils einem weiteren Vorstandsmitglied) bestellt. Mit der Stiftungszusatzurkunde vom 10. April 1998 wurde die oben zuletzt genannte Stifterin [Stifterin_und_Begünstigte_H***] zur Begünstigten berufen.

Anschließend wendeten die vier Stifter der Berufungswerberin mit Nachstiftungsverträgen vom 28. September 1998 und vom 26. Februar 1999 zusätzlich Anteile an der [Holding] GmbH (FN [#####1]z) und an der [Stifter_A***Z***] GmbH (FN [#####h]) sowie eine Liegenschaft (KG [Adresse_Deutschland] EZ [##]) zu.

Die Offenlegung des Nachstiftungsvertrages vom 28. September 1998 gegenüber dem Finanzamt erfolgte erst anlässlich der Prüfung I mit Fax vom 14. November 2006 (ABNr. 121144/05 Bl. 118 ff).

Im März 2002 kaufte die Berufungswerberin von einem fremden Dritten ein unbebautes Grundstück (1.000 m², Kaufpreis EUR 270.000) in Österreich (KG [#####3] [Ort_A***] EZ [##5]) und errichtete darauf nach einer noch 2002 begonnenen Planungsphase (1. Teilhonorarnote der Architekten vom 10. Jänner 2003) zwischen Herbst 2005 und Sommer 2007 ein Einfamilienhaus (Bauvollendungsanzeige August 2007), das [Stifter_A***Z***] (Stifter und Stiftungsvorstandsmitglied) sowie dessen Lebensgefährtin

[Stifterin_und_Begünstigte_H***] (Stifterin und Begünstigte) für ihre privaten Wohnzwecke überlassen wurde (Jahresmiete ca. EUR 33.000,00).

Laut Mitteilung der Berufungswerberin anlässlich der Vorlage der UVA für Juli 2006 sowie einer Meldeauskunft wurde das Gebäude **Mitte Juli 2006 bezogen**, was im Arbeitsbogen der Prüfung I dokumentiert wurde (*Arbeitsbogen der Prüfung I ABNr. 121144/05 Bl. 298*).

Der Ankauf des unbebauten Grundstückes wurde durch die Berufungswerberin mit EUR 190.000,00 fremdfinanziert (vgl. Prognoserechnung als Beilage 9 zur Vorhaltsbeantwortung vom 16. August 2010 sowie Krediturkunde vom 7. März 2002 laut Email vom 31. August 2010). Für diesen in gleich bleibenden Monatsbeträgen (à EUR 1.270,00) rückzahlbaren Kredit fiel eine einmalige Bearbeitungsgebühr von 0,75% an. Die Kreditzinsen wurden mit 4,75% vereinbart ("bis auf weiteres"). Daraus errechnet sich die Laufzeit mit ca. 19 Jahren und damit etwa bis Ende 2021.

Seit 2003 vermietet die Berufungswerberin auch ein anderes Grundstück in Deutschland an verbundene Gesellschaften. Die erklärte Miethöhe bewegt sich im Bereich von EUR 113.000,00 (2006) bis 138.000,00 (2007) und wird in Deutschland der Umsatzsteuer unterzogen (16% bzw. 19%). Österreichische Vorsteuern fielen in diesem Zusammenhang nach eigenen Angaben der Berufungswerberin nicht an (Punkt B/4 der Vorhaltsbeantwortung vom 16. August 2010).

Der Inhalt der Umsatzsteuerbescheide befasst sich deshalb ausschließlich mit der umsatzsteuerlichen Behandlung der Überlassung des Einfamilienhauses.

1 Außenprüfungsbericht vom 23. März 2009

Die Wiederaufnahme der Verfahren 2005 und 2006 sowie die neuen Sachbescheide 2005 und 2006 und die Umsatzsteuerfestsetzung 1-11/2007 wurden mit dem Hinweis auf den entsprechenden Außenprüfungsbericht (der Prüfung II) begründet. Die dortige Textierung der Tz 1 wird unten unter Punkt B/2.2 wörtlich dargestellt und analysiert.

Aufgrund dieser Außenprüfung erließ das Finanzamt Bescheide, mit denen es sowohl die Umsätze wie auch die Vorsteuern 2005 und 2006 sowie 1-11/2007 mit EUR 0,00 festsetzte.

2 Berufungen

2.1 Berufung vom 24. April 2009 gegen die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2005 und 2006

Die Berufungswerberin bestreitet das Vorliegen von Wiederaufnahmegründen und beruft sich auf die "Prüfung I", die vom 16. Mai bis 18. Dezember 2006 inklusive einer Umsatzsteuernachschau für 01/2005 bis 12/2005 erfolgte. Im Zuge dieser Nachschau seien der Abgabenbehörde sämtliche entscheidungsrelevanten Tatsachen oder Beweismittel vorgelegt worden. Im "Prüfungsverfahren II" seien daher keine Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen, womit die Voraussetzungen des § 303 Abs. 4 BAO nicht vorlägen.

Das Finanzamt setzte dem (im Vorlagebericht vom 15. Juni 2009) entgegen, zum Zeitpunkt der "Prüfung I" sei noch **nicht ersichtlich gewesen, dass das Gebäude ganz speziell auf die Bedürfnisse der Begünstigten abgestimmt wird** und die vertragliche Gestaltung zwischen Stiftung und den verbundenen Mietern dem geforderten **Fremdvergleich** nicht entsprechen wird. 2006 seien keine Unterlagen vorgelegt worden, aus denen das abgeleitet hätte werden können. Dies sei erst im Zuge der "Prüfung II" im Jahr 2009 bekannt geworden. Diese Einschätzung bekräftigte der Amtsbeauftragte in einem Telefonat mit dem Unabhängigen Finanzsenat vom 25. Jänner 2011.

Nach Durchführung der Einsichtnahme in die Arbeitsbögen der Betriebsprüfung ABNr. 121144/05 und 150038/09 verwies die Berufungswerberin mit Schreiben vom 9. September 2010 zusätzlich auf die Unterlagen ABNr. 121144/05 Bl. 258 bis 263, wonach vom Finanzamt für Mietwohnungen für 250 m² eine monatliche Miete von EUR 1.975,00 ([Stadt_C***) beziehungsweise EUR 1.800,00 (Mittelwert [Stadt_C***/[Bezirk_D***) ohne die Nebenflächen 120 m² handschriftlich vermerkt seien. Weiters sei angemerkt, dass die erklärte monatliche Miete (für [Ort_A***) monatlich EUR 2.500,00 betrage.

2.2 Berufung vom 27. April 2009 gegen die Umsatzsteuersachbescheide 2005, 2006 und 01/2007-11/2007

Inhaltlich rügte die Berufung die Feststellungen des Finanzamtes zusammengefasst wie folgt:

Die **Anpassung der Jahresmiete** bei Überschreitung der geplanten Nettobaukosten von EUR 1.000.000,00 sei - entgegen der Behauptung im Außenprüfungsbericht - erfolgt und wie folgt durchgeführt worden:

	bis 2006	bis 2007
Nettobaukosten	1.155.054,00	1.210.040,00
Basis	1.000.000,00	1.000.000,00
Kostenüberschreitung	155.054,00	210.040,00
das sind %	15,50%	21,00%
Basismiete inkl. USt	30.000,00	30.000,00

das ist Basismiete exkl. 10% USt	27.273,00	27.273,00
%-Erhöhung	4.227,32	5.727,33
Miete/Jahr netto neu	31.500,00	33.000,00
Monate verrechnet	6	12
das sind	15.750,00	33.000,00

Im Wohnhaus stünden ca. [XXX] m² **Wohnfläche** zur Verfügung. In der Berufung wurde ausgeführt, dass die endgültigen **Baukosten** pro m² Wohnfläche ca. **EUR 3.270,00** betragen hätten. Dies entspreche den üblichen Herstellungskosten für ein Wohnhaus in gehobener, aber nicht luxuriöser Ausführung.

Die Berufungswerberin rügte, die Feststellung im Prüfungsbericht, dass "die Errichtung offenkundig an den (**höchst**) **persönlichen Bedürfnissen** der Stifterin (Begünstigten) ausgerichtet ist und eine allgemeine Beteiligung am Markt schon von vornherein nicht beabsichtigt ist", sei eine **reine Zweckbehauptung** der Abgabenbehörde, die durch keinerlei **Tatsachen oder Beweise** untermauert sei.

Um eine "verdeckte Ausschüttung an der Wurzel" anzunehmen, müsse das betreffende Wohnobjekt schon seiner Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sein (besonders repräsentativ oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellt). Die Berufungswerberin führte aus, dass sie sich umfangreich mit der Vermietung von Liegenschaften beschäftige und die Mieteinnahmen des Wohnhauses [Ort_A***] (nur) etwa 19 % der gesamten Mieteinnahmen betragen hätten.

Sie führte aus, die Vermietung des Wohnhauses in [Ort_A***] sei **fremdüblich** und erziele innerhalb kurzer Zeit einen Gesamtüberschuss. Die angefallenen Investitionskosten beträfen daher die Unternehmenssphäre und berechtigten zum Vorsteuerabzug.

Unter Hinweis auf VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083, wies die Berufungswerberin darauf hin, dass die verdeckte Ausschüttung in Form einer zu niedrigen Miete auf Ebene einer GmbH im Normalfall lediglich zur Folge habe, dass für Zwecke der Körperschaftsteuer das Nutzungsentgelt auf ein fremdübliches Maß angehoben wird.

3 Kenntnisstand des Finanzamtes im Zeitpunkt der Erlassung der Umsatzsteuer-Erstbescheide 2005 und 2006 (vor der Prüfung II)

Im Arbeitsbogen über die "Prüfung I" findet sich - neben einer Auflistung zahlreicher Rechnungsdaten - auf Bl. 38 ein Vermerk, in dem das Prüfungsorgan des Finanzamtes Salzburg-Stadt unter anderem die Vorlage folgender Unterlagen festhielt:

Prognoserechnung bzw. Aktenvermerk, Bankkonten (unter anderem auch [Bank_A] Kto.Nr. [#####]), AR, ER, BH Konten

Das Ergebnis einer Besprechung des Prüfungsorgans mit dem steuerlichen Vertreter am 9. März 2006 wurde unter anderem so festgehalten (Formatierung "**fett**" durch den Unabhängigen Finanzsenat):

Der Baubeginn fand im Herbst 2005 statt. Das Haus in [Ort_A***] wird **ausschließlich für private Zwecke** genutzt werden und im Juni 2007 bezugsfertig sein. (siehe dazu Aktenvermerk vom 18.8.2005). Die **Finanzierung erfolgt hauptsächlich durch die Leistung der Stifter in Form von Mietvorauszahlungen**.

Abklärung der umsatzsteuerlichen Behandlung der bereits geleisteten Mietvorauszahlung in Höhe von EUR 210.000,00.

Zahlung 18.11.2005 7.000,00

Zahlung 16.12.2005 203.000,00

Der Abgabenbehörde war bekannt, dass die drei Vorstandsmitglieder jeweils nur kollektiv mit einem weiteren Vorstandsmitglied zeichnungsberechtigt waren (Firmenbuchauszug vom 30. Juni 1998 im Dauerakt).

Weiters war ihr seit der Einreichung der UVA 7/2006 am 18. September 2006 bekannt, dass das Haus Mitte Juli 2006 bezogen worden war ab diesem Zeitpunkt Mieteinnahmen anfallen sollen (Ablage der UVA in *ABNr. 121144/05 Bl. 298*).

3.1 Aktenvermerk

Trotz diesen dem Finanzamt bekannten Tatsachen wurden anlässlich der "Prüfung I" weder ein Mietvertrag noch Dokumente über die näheren Konditionen der Überlassung des Hauses in [Ort_A***] vorgelegt oder deren Existenz behauptet. Beigebracht wurde nur ein Aktenvermerk des steuerlichen Vertreters vom 18. August 2005 (*Arbeitsbogen 121144/05 Bl. 36*). Dieser lautet wörtlich:

Aktenvermerk

*über das Ergebnis einer Besprechung zwischen der [Stiftung_Bw], vertreten durch [Fremdvorstand_RA] einerseits und Herrn [Stifter_A***Z***] und Frau [Stifterin_und_Begünstigte_H***] andererseits wie folgt:*

- 1) Die [Stiftung_Bw] errichtet auf dem Grundstück in [Ort_A***] ein Einfamilienhaus, das voraussichtlich im Juni 2007 bezugsfertig ist. Die Wohnnutzfläche beträgt 250 m², auf Garagen und Nebenräume entfallen ca. 120 m². Die Baukosten betragen ca. EUR 1 Mio.
- 2) Herr [Stifter_A***Z***] und Frau [Stifterin_und_Begünstigte_H***] mieten das unter 1) angeführte Einfamilienhaus ab Fertigstellung, voraussichtlich ab 1. Juli 2006. Die Jahresmiete beträgt EUR 30.000,- inkl. Mehrwertsteuer. Die Betriebskosten werden von

den Mietern getragen. Erhöhen oder verringern sich die Nettobaukosten um mehr als 5%, erfährt die Miete eine entsprechende Erhöhung oder Verminderung.

- 3) Die Mieter leisten eine Mietvorauszahlung in der Höhe von 20 Jahresmieten. Wird das Mietverhältnis, aus welchen Gründen auch immer, vor Ablauf von 20 Jahren beendet, ist der nicht verbrauchte Teil der Mietvorauszahlung innerhalb von 6 Monaten nach Beendigung des Mietverhältnisses zurückzuzahlen.

3.1.1 Vertragsparteien und deren Vertreter

Der als schriftliches Beweismittel allein existierende Aktenvermerk vom 18. August 2005 bezeichnet die Vertragsparteien klar mit

- [Stiftung_Bw] vertreten durch [Fremdvorstand_RA] und
- Hrn. [Stifter_A***Z***] und Fr. [Stifterin_und_Begünstigte_H***].

Schon dem im Dauerakt des Finanzamts enthaltenen Firmenbuchauszug vom 30. Juni 1998 (FN [#####4]h) ist zu entnehmen, dass die Berufungswerberin durch drei Vorstandsmitglieder vertreten wird. Einer davon ist zwar [Fremdvorstand_RA], dieser kann die [Stiftung_Bw] aber wirksam nur mit einem weiteren Vorstandsmitglied gemeinsam vertreten. Schon daran musste der Abschluss einer zivilrechtlich wirksamen und damit fremdüblichen Vereinbarung durch die Berufungswerberin scheitern.

Weiters existierte bei den Akten auch keine gerichtliche Genehmigung. Wie vom Finanzamt richtigerweise per Email vom 5. Oktober 2010 aufgezeigt wurde, kam damit zivilrechtlich keine gültige Vereinbarung zustande (§ 17 Abs. 5 PSG).

3.1.2 Fehlende und unübliche Vertragselemente

Folgende Vertragselemente finden sich in diesen durch den ungewöhnlich kargen Aktenvermerk dokumentierten Abmachungen für die Überlassung des Objektes mit geplanten Investitionskosten von etwa EUR 1.500.000,00 (Baugrund ca. EUR 288.000,00 zuzüglich geplante Baukosten von mindestens EUR 1.200.000,00 inkl. Umsatzsteuer) nicht:

- a) Genaue Beschreibung des erst zu errichtenden Mietobjektes (Hinweis auf Bauplan, Ausschreibungsunterlagen, Ausstattung insbesondere im Hinblick auf den Schwimmkanal sowie die Basis-Inneneinrichtung mit den begehbaren "[Konstruktionselemente]", detaillierte Aufstellung des zu überlassenden Inventars etc. - vgl. auch unten Punkt 4.5.2)
- b) Der Aktenvermerk spricht nur von Baukosten bzw. einer Anpassung im Falle der Erhöhung von "Nettobaukosten", erwähnt aber den Anfall oder die Erhöhung von anderen Investitionskosten etwa für das Inventar nicht.
- c) Anzuwendender Umsatzsteuersatz auf die Miete und Folge von zukünftigen Änderungen des Steuersatzes (Aktenvermerk enthält nur die Anmerkung "inkl. Mehrwertsteuer" und fixiert damit einen Bruttobetrag)
- d) Indexanpassung der Miete
- e) Zeitpunkt der Berechnung und Fälligkeit der Mietvorauszahlung(en), Einräumung von (grundbücherlichen) Sicherheiten für die Vorauszahlungen des Mieters sowie detailliertere Regeln für den Fall der Beendigung des Mietverhältnisses vor Ablauf von 20 Jahren (Verzinsung allgemein und für die Zeit zwischen der Beendigung der Nutzung und der Rückzahlung etc.)
- f) (Befristeter) Kündigungsverzicht
- g) Es fehlt damit eine klare Regelung bezüglich der Überlassung von Einrichtungsgegenständen sowie deren eventueller Ersatzbeschaffung nach Ablauf der "Grundmietdauer" von 20 Jahren. Das ist vor allem deshalb auffällig, weil aus den Rechnungskopien (vgl. unten Punkt 3.4) deren Existenz klar hervorging.

Den Widerspruch bezüglich des Bezugsdatums (Fertigstellung laut Punkt 1 im Juni 2007 und Bezug am 1. Juli 2006 laut Punkt 2) erklärte der steuerliche Vertreter im Verfahren **vor dem Unabhängigen Finanzsenat** mit einem Schreibfehler. Nach diesen nunmehrigen Angaben sei der "Mietvertrag" am 18. August 2005 nur aus gebührenrechtlichen Gründen mündlich errichtet und in seinen wesentlichen Vertragspunkten in einem Aktenvermerk festgehalten worden. Bezüglich der Außenwirkung des Mietvertrages verwies die Berufungswerberin nur darauf, dass die Modalitäten der Nutzungsüberlassung dem Finanzamt im Rahmen der Prüfung I bekannt gegeben worden seien. Sie behauptete nicht, dass andere Dritte davon Kenntnis erlangt hätten. In ihrer Auswirkung hätten sie sich in den jeweiligen Jahresabschlüssen niedergeschlagen (Punkt B/1.1. des Schreibens vom 16.8.2010).

Der Aktenvermerk regelt eine lineare Erhöhung der Gesamtmiete bei Veränderung der Baukosten und nimmt keine Rücksicht auf einen "Sockelbetrag für die Überlassung des Grundanteiles", sondern blendet diesen Kostenfaktor bei der Anpassung der Miete völlig aus. Erhöhen sich somit die Baukosten, erhöht sich damit auch die anteilige Miete für die Nutzung des Grund und Bodens linear.

3.2 Planrechnung

Gleichzeitig mit dem Aktenvermerk legte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin am 9. März 2006 eine "**Planrechnung Vermietung ab 2007**" vor (Arbeitsbogen Prüfung I Bl. 37).

Der darin dargestellte Zeitraum betrifft "2007 bis 2010 ff". Die Mieteinnahmen werden beginnend mit 2007 mit jährlich EUR 27.273,00 (2007 EUR 13.636,00) dargestellt. Die AfA wird ebenfalls beginnend mit 2007 mit jährlich EUR 15.000,00 (2007 ½-AfA) dargestellt.

In den ersten drei Jahren (2007 bis 2009) wurden Zinszahlungen aufgrund der Fremdfinanzierung der Grundstückskosten prognostiziert (insgesamt EUR 13.400,00). Die entsprechenden Kontoauszüge zu diesen Fremdmitteln ([Bank_A] Kto.Nr. [#####]) lagen

schon bei der Prüfung I vor (vgl. Aktenvermerk über die anlässlich des Prüfungsbeginnes vorgelegten Unterlagen in ABNr. 121144/05 Bl. 148).

Ab 2010 wurden keine Zinszahlungen mehr prognostiziert.

Der Ankauf des unbebauten Grundstückes wurde durch die Berufungswerberin mit EUR 190.000,00 fremdfinanziert (vgl. Prognoserechnung als Beilage 9 zur Vorhaltsbeantwortung vom 16. August 2010 sowie Krediturkunde vom 7. März 2002 laut Email vom 31. August 2010). Für diesen in gleich bleibenden Monatsbeträgen (à EUR 1.270,00) rückzahlbaren Kredit fiel eine einmalige Bearbeitungsgebühr von 0,75% an. Die Kreditzinsen wurden mit 4,75% vereinbart ("bis auf weiteres"). Daraus errechnet sich die Laufzeit mit ca. 19 Jahren und damit etwa bis Ende 2021.

Die geplanten Überschüsse wurden ab 2010 mit jährlich gleich bleibenden EUR 12.273,00 ausgewiesen.

Diese Berechnung steht dazu im Widerspruch, dass dem Finanzamt noch vor Prüfungsabschluss anlässlich der Einreichung der Umsatzsteuer-Voranmeldung Juli 2006 mitgeteilt wurde, dass das Haus Mitte Juli 2006 bezogen worden sei und ab diesem Zeitpunkt Mieteinnahmen anfallen sollen (ABNr. 121144/05 Bl. 298).

3.3 Weitere Unterlagen

Im Arbeitsbogen der Prüfung I befindet sich weiters der Kaufvertrag vom 26. März 2002 über den Ankauf des unbebauten Grundstückes in [Ort_A***] um EUR 270.000,00. In den vorliegenden Bilanzen zum 31.12.2002 bis 2004 war dieses Wirtschaftsgut (nach der Aktivierung der Anschaffungsnebenkosten) mit rund EUR 288.000,00 ausgewiesen.

Wie oben schon erwähnt wurden den Prüfungsorganen auch die Auszüge bezüglich des Kreditkontos [Bank_A] Kto.Nr. [#####] vorgelegt (siehe Vermerk im Arbeitsbogen Bl. 38). Dieser Kredit diene offenbar der Finanzierung des Grundstücksankaufes (siehe Schreiben 31. August 2010, Punkt 3).

3.4 Rechnungskopien

3.4.1 Allgemeines

Im Arbeitsbogen finden sich weiters Kopien der Eingangsrechnungen zu den Umsatzsteuervoranmeldungen August bis Dezember 2005 (ABNr. 121144/05 Bl. 219 bis 243) sowie eine darüber aufgenommene Aufstellung der Betriebsprüferin (ABNr. 121144/05 Bl. 142f) und die Rechnungskopien zu den Umsatzsteuervoranmeldungen Jänner bis September 2006 (ABNr. 121144/05 Bl. 244 bis 364).

Darunter befinden sich auch die im Außenprüfungsbericht erwähnten und als Wiederaufnahmegrund angeführten Kopien der Rechnungen "[Lieferant_Johann_A] (Ofenbau) vom 16.5.2006" (ABNr. 121144/05 Bl. 338) sowie der "[Lieferant_B] (Schwimmbäder) vom 28.10.2005 (ABNr. 121144/05 Bl. 230) und vom 13.7.2006 (ABNr. 121144/05 Bl. 356).

Die Rechnungskopien zu den Umsatzsteuervoranmeldungen Oktober bis Dezember 2006 befinden sich im Umsatzsteuerakt (Umsatzsteuer-Akt Bl. 5 bis 47).

Nicht in den Akten befand sich bis zur Prüfung II die von dieser als nicht ordnungsgemäß gerügte Rechnung "[Lieferant_Johann_A] (Ofenbau) vom 20.12.2006" über EUR 6.400,00 zuzüglich EUR 1.280,00 Umsatzsteuer (ABNr. 150038/09 Bl. 32).

3.4.2 Erkennbarkeit der Gebäudeausstattung aufgrund der Rechnungen

Aus den im Arbeitsbogen enthaltenen und damit bei Erlassung der Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 aktenkundigen Rechnungen lassen sich die folgenden Gebäudemerkmale ableiten:

- Das Objekt verfügt über ein **Schwimmbad** (vgl. etwa Teilrechnung [Lieferant_B] vom 28.10.2005 und Abschlagsrechnung 2 [Lieferant_C] vom 10.11.2005 - ABNr. 121144/05, Bl. 230ff). Die Größe des Schwimmbades ergibt sich aus der Abschlagsrechnung 3 [Lieferant_C] vom 2.1.2006 mit über 47 m² (Pos. 07 16 13 0 - ABNr. 121144/05, Bl. 271) bzw. aus der 4. TR [Lieferant_E] vom 18.7.2006 (Pos 314 4400 - ABNr. 121144/05, Bl. 315) mit 15,45 m x 2,8 m.
- Das Gebäude wurde zusätzlich mit einem kontrollierten **Wohnraumlüftungssystem** sowie einer **Erdwärmepumpe** mit Tiefsondenbohrung ausgestattet (vgl. etwa 1. Teilrechnung [Lieferant_F] vom 24.11.2005 - ABNr. 121144/05, Bl. 237) und verfügt über **Fußbodenheizung** (2. Teilrechnung [Lieferant_F] vom 14.3.2006 etc. - ABNr. 121144/05, Bl. 245).
- Es verfügt über einen **holzbefeuerten Einzelofen** und einen **(Edelstahl)Kamin** (Rechnung [Lieferant_G] 27.12.2005 - ABNr. 121144/05, Bl. 240).
- Der Vermieter trug auch große Teile der **Einrichtungskosten** (umfangreiche Vorhangschiene - vgl. etwa 4. TR [Lieferant_E] vom 18.7.2006 - ABNr. 121144/05, Bl. 314) bzw. der kompletten Sanitärausstattung bis hin zur Hakle Feuchtpapierbox verchromt (vgl. SR [Lieferant_F] 14.7.2006 - ABNr. 121144/05, Bl. 307ff).
- Dazu zählen auch neun besondere "[Konstruktionselemente]" aus speziell bedruckten Platten, die offenbar die gesamte Inneneinrichtung (ca. EUR 160.000,00) beinhalten, sowie die **Küche** (ca. EUR 25.000,00) etc. (vgl. Rechnung Tischlerei [Lieferant_H] GmbH 28.7.2006 - ABNr. 121144/05, Bl. 322).

3.5 Untersuchung Fremdüblichkeit

Die Berufungswerberin wies mit Schreiben vom 9. September 2010 darauf hin, dass auf den Bl. 258 bis 263 des Arbeitsbogens der Prüfung I eine Anfragebeantwortung mit einem Immobilienpreisspiegel enthalten sei. Auf diesem wurden handschriftliche Anmerkungen angebracht, wonach für Mietwohnungen gemäß § 1 Abs. 4 MRG (frei vereinbarter Mietzins) für 250 m² Wohnfläche eine monatliche Miete von EUR 1.975,00 ([Stadt_C***]) beziehungsweise EUR 1.800,00 (Mittelwert [Stadt_C***]/[Bezirk_D***]) ohne die Nebenflächen 120 m² ermittelt werde. Weiters sei angemerkt, dass die erklärte monatliche Miete (für [Ort_A***]) monatlich EUR 2.500,00 betrage.

Diese Anmerkung ist richtig und beweist, dass sich das Finanzamt mit der Höhe einer fremdüblichen Miete auseinandergesetzt hat. Welche Schlüsse es aus dieser Untersuchung gezogen hat, ist daraus nicht ersichtlich. Trotzdem spricht alles dafür, dass es die Vermietung ursprünglich als fremdüblich eingeschätzt hat.

- Das Finanzamt wertete den ihr bekannten Sachverhalt als umsatzsteuerbare Vermietung und unterzog die 2005 geflossenen Vorauszahlungsbeträge von insgesamt EUR 210.000,00 der Umsatzsteuer (Anzahlungsbesteuerung), wobei es diesen Betrag als Bruttobetrag heranzog. Es versteuerte ihn zu 80% mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% (brutto EUR 168.000,00) und zu 20% mit dem Normalsteuersatz (brutto EUR 42.000,00).
- Aus einer im Arbeitsbogen der Prüfung II unter *ABNr. 150038/09 Bl. 168 ff* abgelegten Anfragebeantwortung des Fachbereiches für Umsatzsteuer vom 13. April 2007 geht hervor, dass das Finanzamt bei einer offensichtlich diesen Fall betreffenden Anfrage vom 30. Juni 2006 davon ausging, dass der Bestandzins fremdüblich gestaltet worden sei und dass keine Liebhaberei vorliege.

Dafür sprechen auch die vom Finanzamt unwidersprochenen Angaben der Berufungswerberin im Schreiben vom 16. August 2010. Danach wurde bei der Schlussbesprechung am 16. Dezember 2006 seitens des Finanzamtes erklärt, dass nach eingehender Prüfung des Sachverhaltes die Vermietung des Wohnhauses [Ort_A***] als

- a) ertragssteuerlich relevante Einkunftsquelle
- b) unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechtes anzusehen sei.

4 (Zusätzlicher) Sachverhalt aufgrund der Prüfung II sowie der Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenats und Wiederaufnahme der Verfahren

Der Wissensstand der Abgabenbehörde(n) erweiterte sich durch die Prüfung II und die Ermittlungsmaßnahmen des Unabhängigen Finanzsenats.

4.1 Wiederaufnahmegründe

Die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2005 und 2006 definieren die Wiederaufnahmegründe mit einem Hinweis auf den Außenprüfungsbericht (ABNr. 150038/09). Dieser verweist unter "Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO" auf seine Tz. 1, die mit "Vorsteuerabzug Villa" überschrieben ist. Der Text dieser Tz wird oben unter Punkt A/1 vollständig zitiert.

4.2 Zivilrechtliche Grundlagen für die Nutzung des Gebäudes und deren Umsetzung

Bezüglich der vertraglichen Gestaltung der Gebäudeüberlassung kann dieser Begründung eine Erweiterung des Wissensstandes des Finanzamtes durch die Prüfung II (ABNr. 150038/09) bestenfalls dahingehend abgeleitet werden, dass nach dem Aktenvermerk vom 18. August 2005 kein weiterer formeller Mietvertrag abgeschlossen worden ist.

Dem gegenüber geht die Berufungswerberin offenbar davon aus, dass schon am 18. August 2005 ein Mietvertrag mündlich errichtet worden sei. Er sei in seinen wesentlichen Vertragspunkten im Aktenvermerk festgehalten worden (Vorhaltsbeantwortung vom 16. August 2010). Die Berufungswerberin hatte auch bei der Prüfung I nicht behauptet, dass über den Aktenvermerk hinausgehende Dokumente und Beweismittel über den Abschluss und die exakten Modalitäten des Mietverhältnisses existiert hätten.

Anlässlich der Akteneinsicht (9. September 2010) bekräftigte der steuerliche Vertreter, dass in schriftlicher Form nur sein bekannter Aktenvermerk existiere. Alle restlichen Vereinbarungen seien mündlich geschlossen worden.

4.2.1 Vertragsparteien und deren Vertreter

Wie schon bei der Prüfung I bekannt wurde, wurde die Vereinbarung weder durch die Zustimmung des dritten Vorstandmitgliedes [Stifter_C***Z***] noch durch das Gericht genehmigt (vgl. Punkt 3.1.1).

Erstmals im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde nun aber von [Stifter_A***Z***] zusätzlich erklärt, dass Fr. [Stifterin_und_Begünstigte_H***] zwar seine Lebensgefährtin, nicht aber Mieterin des Gebäudes in [Ort_A***] gewesen sei (Niederschrift Erörterungsgespräch vom 5. Oktober 2010, Seite 7). Diese Tatsache war dem Finanzamt bisher nicht bekannt.

Die Planungsvorgaben für die Architekten stammten weitgehend von [Stifter_A***Z***]. Seine Lebensgefährtin [Stifterin_und_Begünstigte_H***] brachte sich nur wenig ein. Sämtliche Besprechungen mit Architekten etc. wurden von [Stifter_A***Z***] geleitet. Seine Lebensgefährtin war dabei zwar teilweise anwesend, griff aber nicht leitend ein.

Auch die beiden anderen Vorstände der Berufungswerberin (Stifter [Stifter_C***Z***] und Rechtsanwalt [Fremdvorstand_RA] "nickten dieses Projekt nur ab" und brachten sich nicht weiter ein (vgl. *Niederschrift Erörterungstermin Seite 6*).

4.2.2 Anpassung der Miethöhe an die geänderten Errichtungskosten

Der Außenprüfungsbericht unterstellte das Unterlassen der im Aktenvermerk vom 18. August **festgehaltenen Anpassung der Miete** bei Abweichung der Errichtungskosten über 5% trotz erfolgter Kostenüberschreitung um ca. 30 % (von EUR 1 Mio. auf EUR 1,3 Mio).

Dem widersprach die Berufungswerberin in der Berufung vom 27. April 2009 und entgegnete, die Anpassung sei erfolgt und die Miete um 21% angehoben worden.

Mit Schreiben vom 16. August 2010 ergänzte die Berufungswerberin diese Angabe dahingehend, dass die Gesamtbaukosten seit Oktober 2009 mit EUR 1.245.096,00 netto festgestanden seien. Dem gemäß habe die Miete eine Erhöhung um 24,51% erfahren (siehe Tabelle).

Tabelle Mieterhöhung

	bis 2006	bis 2007	bis 2009
Nettobaukosten	1.155.054,00	1.210.040,00	1.245.096,00
Basis	1.000.000,00	1.000.000,00	1.000.000,00
Kostenüberschreitung	155.054,00	210.040,00	245.096,00
das sind %	15,50%	21,00%	24,51%
Basismiete inkl. USt	30.000,00	30.000,00	30.000,00
das ist Basismiete exkl. 10% USt	27.273,00	27.273,00	27.273,00
%-Erhöhung	4.227,32	5.727,33	6.684,50
Miete/Jahr netto neu	31.500,00	33.000,00	33.957,50
Monate verrechnet	6	12	12
das sind	15.750,00	33.000,00	33.957,50

Die Berufungswerberin antwortete auf die Frage des Unabhängigen Finanzsenats, **wann** und **woran** diese Anpassungen nach außen hin erkennbar geworden seien, dass die Anpassung jährlich im Zuge der **Erstellung des Jahresabschlusses** verbucht worden sei. Die Adressaten des Jahresabschlusses seien die Abgabenbehörde, Hausbank, Stifter und Stiftungsvorstand. Mit Übermittlung des Jahresabschlusses an diesen Empfängerkreis seien diese Anpassungen nach außen hin erkennbar.

Die Berufungswerberin behauptete weder eine andere Außenwirkung noch, dass es Abrechnungen oder einen diesbezüglichen Schriftverkehr zwischen ihr ([Stiftung_Bw]) und den Nutzungsberechtigten ([Stifter_A***Z***] und [Stifterin_und_Begünstigte_H***]) gegeben habe.

4.2.3 Anpassung der Mietvorauszahlungen an die geänderten Errichtungskosten

Laut Aktenvermerk war eine Mietvorauszahlung von 20 Jahresmieten vereinbart.

Konfrontiert mit der Frage, ob und wann die **Anpassung** dieser **Mietvorauszahlung** an die tatsächlichen Kosten erfolgt sei und wann diese erhöhten Vorauszahlungen von den Mietern bezahlt worden seien, gab die Berufungswerberin mit Schreiben vom 16. August 2010 an, im Jahr 2006 seien weitere EUR 390.000,00 einbezahlt und auf ein Buchhaltungskonto "Darlehen Ing. [Stifter_A***Z***]" verbucht worden. Da die Höhe der Miete von den tatsächlichen Baukosten abhängig gewesen sei, sollte nach Angaben der Berufungswerberin die vereinbarte restliche Mietvorauszahlung nach Vorliegen der endgültigen Kosten aus diesem Darlehen geleistet werden.

Der erwähnte Betrag wurde am Buchhaltungskonto 3206 mit der Bezeichnung "Darlehen Ing. [Stifter_A***Z***]" verbucht. Er lagte am 14. April 2006 (EUR 90.000,00), 12. Mai 2006 (EUR 100.000,00) und 7. Juli 2006 (EUR 100.000,00) bei der Berufungswerberin ein. Die Überweisungen erfolgten ausschließlich durch [Stifter_A***Z***] und wurden mit dem Buchungstext "[Stifter_A***Z***] Darlehen" verbucht.

Auf diesem Konto ist eine weitere Einzahlung vom 10. Oktober 2008 über EUR 200.000,00 ersichtlich. Den dazugehörigen Überweisungsbeleg legte die Berufungswerberin mit Schreiben vom 9. September 2010 vor. Der Betrag wurde ebenfalls von [Stifter_A***Z***] einbezahlt. Als Zweck enthält der Bankbeleg das Stichwort "Übertrag".

Die Erfassung im Rechnungswesen als Darlehen begründete die Berufungswerberin damit, dass die endgültige Höhe der Mietvorauszahlung von den Gesamtbaukosten abhängig gewesen sei.

Sinngemäß gab sie an, auch als im Oktober 2009 die Gesamtbaukosten und damit auch die Höhe der Mietvorauszahlung festgestanden seien, habe die beabsichtigte Dotierung der Mietvorauszahlung aus dem Darlehenskonto aufgrund der Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Umsatzsteuerpflicht nicht erfolgen können (Schreiben vom 31. August 2010).

Nähere Modalitäten der Anpassung (Verträge, Berechnungen etc.) sowie, wann und woran die Anpassung der Mietvorauszahlung nach außen erkennbar geworden sei, wurde trotz Aufforderung (Vorhalt vom 20. Mai 2010) nicht bekannt gegeben.

Die als Darlehen verbuchten Zahlungsflüsse 2006 und 2008 von insgesamt EUR 590.000,00 wurden von der Berufungswerberin nicht der Umsatzsteuer unterzogen.

Die fehlende Umsetzung der Anpassung der Mietvorauszahlungen wurde vom Finanzamt bisher nicht als Wiederaufnahmegrund ins Treffen geführt.

4.3 Eingangsrechnung [Lieferant_Johann_A] 358/06

Der Außenprüfungsbericht ABNr. 150038/09 (vorher ABNr. 105134/09) nennt vier formell nicht ordnungsgemäße Rechnungen.

Bis auf eine Rechnung waren diese der Abgabenbehörde aber schon bei der Erlassung der Umsatzsteuererstbescheide 2005 und 2006 bekannt. Nur die als Wiederaufnahmegrund erwähnte Kopie der Eingangsrechnung "[Lieferant_Johann_A] (Keramik und Ofenbau) vom 20.12.2006" mit der Rechnungsnummer 358/06 (ABNr. 150038/09 Bl. 32) befand sich bis zur Prüfung II nicht im Steuerakt.

Dieser Rechnung mit einem Umsatzsteuerausweis von EUR 1.280,00 fehlte die Angabe des Leistungsdatums. Diese Vorsteuer wurde erst anlässlich der Umsatzsteuerjahreserklärung 2006 geltend gemacht, die mit 30. November 2007 elektronisch eingebracht wurde, und der keine entsprechenden Beilagen angefügt worden waren.

Von der Berufungswerberin wurde dieses Faktum bestätigt. Sie wendete allerdings ein, es sei Verwaltungsübung, bei Betriebsprüfungen bei Rechnungen ohne die vollständigen Bestandteile des § 11 UStG 1994 eine Nachfrist zur Rechnungskorrektur zu gewähren. Seitens der Abgabenbehörde sei bis zur Schlussbesprechung nichts diesbezügliches beanstandet worden. Erstmals sei diese Rechnung im BP Bericht erwähnt worden (Punkt B/1.4 des Schreibens vom 16. August 2010).

Mit Schreiben vom 20. Oktober 2010 legte die Berufungswerberin eine Kopie "der berichtigten Ausfertigung" dieser Rechnung vor. Der Lieferant erstellte eine rückdatierte Rechnung in neuem Design. Er bezeichnet sich selbst nicht mehr als [Lieferant_Johann_A], sondern als [Lieferant_Hans_A] und ergänzte diese um den "Leistungszeitraum", den er mit *Juni bis Dezember 2006* angab. Dieses neue Dokument enthält keine Hinweis auf seine Korrektur bzw. die Existenz einer Vorgängerrechnung.

4.4 Zeitungsartikel / Baubeschreibung / Gebäudeausstattung

Das Finanzamt behauptet, es sei neu hervorgekommen, dass die Errichtung des Gebäudes offenkundig an den (höchst)persönlichen Bedürfnissen der Stifter (Begünstigte) ausgerichtet worden sei und eine allgemeine Beteiligung am Markt schon von vornherein nicht beabsichtigt gewesen sei. Als Beweis dafür nannte es nur einen "Zeitungsartikel zu diesem mit Architekturpreis ausgezeichnetem ungewöhnlichen Wohnhaus".

Die Berufungswerberin bezeichnete diese Darstellung als "reine Zweckbehauptung, die durch keinerlei Tatsachen oder Beweise untermauert sei".

Beim angeführten Zeitungsartikel handelt es sich offenbar um den im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung enthaltenen Ausdruck eines Artikels in der Zeitung "[Zeitung_A]" vom [Datum_1] ([www.ZZZ.at/xxx.pdf]; Ausdruck vom [###.##.####] - ABNr. 150038/09 Bl. 27), der unter anderem die folgenden wichtigen Inhalte aufweist bzw. vermissen lässt:

- Im gesamten Artikel findet sich kein Hinweis darauf, dass das Bauvorhaben von einer Privatstiftung errichtet wurde.
- Der Artikel zitiert die mit Vornamen bezeichneten "Bauherren" mit den Worten, sie seien um nichts in der Welt bereit, das [Haus] gegen irgendein anderes einzutauschen.
- Man wohne [Baubeschreibung1].
- [Baubeschreibung2].
- Die Architekten werden mit der Aussage zitiert: "[Baubeschreibung3]."

Aus diesem Artikel ist - nach der Aktenlage und der Ansicht des Finanzamtes - erstmals eine sehr starke persönliche Note des Gebäudes ableitbar. Er enthalte demnach auch Hinweise darauf, dass dieses Bauwerk auf Dauer vor allem der Erfüllung der persönlichen Wohnbedürfnisse der Stifter dienen soll, was bis dahin in den Akten nicht dokumentiert war.

In ihrer Stellungnahme vom 16. August 2010 bestritt die Berufungswerberin nicht die Existenz dieses Zeitungsartikels, brachte aber vor, er sei ihr im Betriebsprüfungsverfahren nicht vorgehalten worden. Das Prüfungsorgan konnte sich nicht mehr daran erinnern, ob es die Berufungswerberin mit dem Artikel konfrontiert hat.

Der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin nahm am 2. September 2010 in den Arbeitsbogen der Betriebsprüfung Einsicht, in dem dieses Dokument enthalten ist (Bl. 27).

Inhaltlich stellte die Berufungswerberin daraufhin fest, dass auf der genannten Website ([www.ZZZ.at]) zwar im Zeitungsartikel kein Hinweis auf die Privatstiftung enthalten sei, wohl aber im Rahmentext der Seite als Bauherrschaft die [Stiftung_Bw] angeführt sei. Zusätzlich übermittelte die Berufungswerberin zusätzlich mehrere Artikel aus anderen Zeitschriften ([Zeitung_B], [Zeitung_C], [Zeitung_D], und [Zeitung_E]). Sie äußerte die Ansicht, all diese Artikel stellten die jeweilige (Fach)Meinung des Autors dar und seien am Informationsbedürfnis des Zielpublikums der Zeitschriften orientiert. Sie seien als Beweis dafür, dass die Errichtung des Gebäudes offenkundig an den (höchst)persönlichen Bedürfnissen der Stifter (Begünstigte) ausgerichtet worden sei und eine allgemeine Beteiligung am Markt von vornherein nicht beabsichtigt gewesen sei, ebenso wenig geeignet wie dafür, dass der Quadratmeterpreis EUR 1.720,00 ([Zeitung_B]) oder die Baukosten SFR 1,5 Mio ([Zeitung_F]) betragen habe.

Zu den mit Schreiben vom 16. August 2010 vorgelegten Argumenten und Zeitungsartikeln wurde vom Unabhängigen Finanzsenat festgestellt, dass sich der Hinweis auf die Berufungswerberin als Bauherrschaft nur im "Rahmentext" der Website findet, auf der der Zeitungsartikel im Web ersichtlich ist. In den einzelnen Zeitungsartikeln selbst (siehe auch unten) findet sich kein entsprechender

Hinweis. Auch auf der genannten Website [www.ZZZ.at] ist die Angabe der Bauherrschaft als link konzipiert. Drückt man diesen, erscheint eine Seite, auf der wiederum die beiden Bewohner des Hauses (und nicht die Berufungswerberin oder deren verantwortliche Vorstände) aufscheinen.

Das deckt sich mit den zusätzlich vorgelegten Artikeln. Diese enthalten zwar Hinweise auf die Bewohner, nicht aber auf die [Stiftung_Bw] als bürgerlichem Eigentümer des Gebäudes.

Die Berufungswerberin brachte vor, es sei unbestreitbar, dass das Gebäude eine sehr starke persönliche Note - nämlich die der Architekten - habe. Die Aufgabe eines Architekten sei es, die Anforderungen eines Bauherrn mit den vorgegebenen Mitteln (z.B. Bauplatz, Bauvorschriften, Kostenrahmen) optimal umzusetzen. Dass dies im gegenständlichen Fall gelungen sei, bewiesen die verliehenen Preise. Eine ausgezeichnete Architektur erhöhe auch die Vermietungschancen am Markt. Sie beschrieb das Gebäude selbst auszugswise:

Bei dem Wohnhaus handelt es sich um ein eingeschossiges Bauwerk, [...Detail_1]. Die Nutzfläche unterteilt sich in ca. 250 m² Wohnfläche, ca. 130 m² Garage und ca. 180 m² Terrasse. [...Detail_2...].

Im Terrassenbereich befindet sich ein 16 x 2,3 Meter großer Schwimmkanal, [...Detail_3]. Das Haus hat Wärmeschutzklasse A und erfüllt den Niedrigenergie Haus-Standard ("3-Liter-Haus").

Zur Energieoptimierung wurde [Detail_4].

Wegen der außergewöhnlichen Architektur hat das Haus in zahlreichen Veröffentlichungen Eingang gefunden. So erhielt es [Detail_5] intelligenten Materialiensatz, dem verantwortungsvollen Umgang mit der umgebenden Landschaft [Detail_6].

Bereits [Detail_8] Fragen unserer Zeit gelten kann.

Die von der Großbetriebsprüfung und vertiefend vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführte Internet-Recherche ergab, dass das streitgegenständliche Bauvorhaben als "Haus [Bezeichnung]" einen großen Bekanntheitsgrad erlangt hat. Details dazu (inkl. Grundriss) sind beispielsweise unter [www.YYY.com] abrufbar. Die auf dieser Homepage abrufbaren Fotos zeigen ein extravagantes und keinesfalls alltägliches Bauwerk.

Auf Antrag der Berufungswerberin wurde das Gebäude anlässlich des Erörterungstermins vom 5. Oktober 2010 besichtigt. Dabei bestätigte sich der oben beschriebene Eindruck.

Beim streitgegenständlichen Gebäude handelt es sich um einen eingeschossigen Baukörper, der für eine großzügige Nutzung durch zwei Personen konzipiert ist, für die jeweils ein eigener Schlafbereich mit angeschlossener Nasszelle vorgesehen ist. Aktuelle wird das Gebäude mit 2 Schlafzimmern + 1 Gästezimmer genutzt.

Die Planung ist aber so variabel, dass sich der Wohnraum durch Schiebeelemente in mehrere Räume aufteilen lässt, wodurch mehrere - immer noch sehr großzügige - Räume entstehen, die durchaus auch mehreren Personen/Zwecken bzw. einer größeren Familie als Wohnung dienen können.

Tabelle Wohnraum

Waschküche		9,62
Garderobe		5,76
Gang		28,32
Küche	6,72	
Speis	5,68	
Wohnen	71,11	83,51
Schlafzimmer 1	29,68	
Ankleidekabine 1	5,77	
Naßzelle 1	5,74	41,19
Schlafzimmer 2	29,68	
Ankleidekabine 2	5,76	
Naßzelle 2	5,74	41,18
Schlafzimmer 3	22,79	
Ankleidekabine 3	5,76	
Naßzelle 3	5,76	34,31
Wohnraum		243,89

Die unmittelbar an den Wohnbereich anschließende Garage ähnelt - wie vom steuerlichen Vertreter schon anlässlich der Akteneinsicht vom 2. September 2010 vorgebracht wurde - durchaus der Ausstattung des Wohnbereiches, ist mit einer Fußbodenheizung

beheizt und könnte damit auch als Freizeitraum für Kinder (Tischtennis etc.) genützt werden.

Die darin befindlichen Einbauten dienen als Stauraum (Schuhe, Kleidung, Technik, Skischuh Trocknung ...).

Details finden sich in der beim Erörterungstermin angefertigten Fotodokumentation im Akt des Unabhängigen Finanzsenats.

Die exakte Gesamtfläche beträgt laut adaptierter Aufstellung vom 8. Oktober 2010 inklusive der Innenräume der begehbaren "Schränke" 677,36 m².

Tabelle Gesamtfläche

Fläche in m ²	einzel	zusammen
Zufahrt asphaltiert	100,70	100,70
Garage inklusive Lagerräume ohne Garderobe	127,39	
Wohnraum inkl. Garderobe	243,89	371,28
Terrasse	149,22	
Schwimmkanal inkl. Technik	56,16	205,38
insgesamt		677,36

4.5 Fremdüblichkeit der Miethöhe

Bis zum Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat äußerte das Finanzamt der Berufungswerberin gegenüber - zumindest in Bescheidform - keine Zweifel an der Fremdüblichkeit der Höhe der Miete.

Dies trotz einer gegenteiligen Berechnung im Arbeitsbogen der Prüfung II (vgl. *ABNr. 150038/09 Bl. 24*), die von einer fremdüblichen Mindestmiete von etwa EUR 78.000,00 p.a. ausgeht und dabei eine Mindestrendite auf Basis der von der Privatstiftung für das Gesamtgrundstück eingesetzten Mittel von EUR 1.696.427,00 (inkl. Umsatzsteuer) errechnete. Die Betriebsprüfung setzte eine 1,5%ige AfA (ca. EUR 20.000,00) und eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals von 3,5% (ca. 59.000,00) an. Für die Einrichtung (Anschaffungskosten ca. EUR 90.000,00) setzte es eine 10%ige AfA (ca. EUR 8.900,00) und eine Verzinsung von 6% (ca. EUR 5.300,00) an.

Die am Markt maximal erzielbare Miete setzte es mit EUR 48.000,00 p.a. an und errechnete aus diesen Zahlen einen jährlichen Mittelwert von EUR 78.000,00.

Die Berufungswerberin hält die laut Aktenvermerk vom 18. August 2005 gegebene und im Rechnungswesen für die Auflösung des Passiven Rechnungsabgrenzungspostens übernommene Miete hingegen für fremdüblich und geht davon aus, sie erziele innerhalb kurzer Zeit einen Gesamtüberschuss.

Die endgültigen Baukosten hätten in Bezug auf die zur Verfügung stehende Wohnfläche von [XXX] m² durchschnittliche EUR 3.270,00 pro m² betragen. Dies entspreche den üblichen Herstellungskosten für ein Wohnhaus in gehobener, aber nicht luxuriöser Ausführung. Die von der Berufungswerberin zur Berechnung der durchschnittlichen Baukosten verwendeten 370 m² beinhalten ca. 133,15 m² beheizte Garagen- und Lagerflächen, die keine Wohnflächen i.e.S darstellen. Die durchschnittlichen Kosten pro m² Wohnfläche (238,13 m²) sind damit richtig wesentlich höher. Geht man von den ursprünglich prognostizierten Kosten von EUR 1.000.000,00 aus, ergibt das rund EUR 4.200,00 pro m² Wohnfläche. Auf Basis der tatsächlichen Investitionen von etwa EUR 1.245.000,00 erhöhen sich die Durchschnittskosten auf rund EUR 5.230,00 netto und übersteigen damit die von der Berufungswerberin errechneten Vergleichskosten gravierend.

Schon daraus ist die Situierung der Ausstattung dieses Gebäudes im oberen gehobenen Segment ersichtlich.

4.5.1 Kalkulation der Miethöhe

Der Unabhängige Finanzsenat forderte die Berufungswerberin auch auf, die konkreten, für die Bemessung der Miethöhe ausschlaggebenden Vergleichspreise (Basis 8/2005) vorzulegen.

Sie gab daraufhin schriftlich bekannt, die Miethöhe sei nicht aufgrund konkreter Vergleichspreise, sondern **abhängig von den Investitionskosten des Mietobjektes** festgelegt worden (Schreiben vom 31. August 2010).

Anlässlich des Erörterungstermins vom 5. Oktober 2010 erklärte [Stifter_A***Z***] auf Befragung durch den Referenten, die ursprünglich vereinbarte Miete von EUR 30.000,00 p.a. sei vom steuerlichen Vertreter [Steuerberater] errechnet worden. Dieser erklärte, er könne sich nicht mehr exakt erinnern, er werde die Unterlagen aber bei seinen Akten ausheben und beibringen. Als Parameter **habe er wohl die ortsübliche Miete, die Baukosten und die Prognoserechnung** herangezogen. Letztere habe natürlich einen Überschuss ergeben sollen. Weitere Details wurden auch nach Verlängerung zur Vorlage der Unterlagen (Fristverlängerungsansuchens des steuerlichen Vertreters vom 8. November 2010 mit Fristende 1. Dezember 2010) nicht beigebracht.

Schon mit Schreiben vom 16. August 2010 hatte die Berufungswerberin allerdings als *Beilage 8* im Jahre 2010 "aktuell im Internet recherchierte Mietangebote, die hinsichtlich Größe und Lage vergleichbar sind" vorgelegt. Sie argumentierte, wenn man von den angebotenen Jahresmieten geschätzte Werte für Terrassen, Balkone, Garagen und Gartenflächen in Abzug bringe, so ergäben sich monatliche Quadratmeterpreise für die vermieteten Wohnflächen. Diese zeigen nach Ansicht der Berufungswerberin, dass sich beim Objekt

[Ort_A***] die höchste Quadratmetermiete für die Wohnfläche erbege, womit auch die Betriebskostensparnis ("3-Liter-Haus") abgegolten sei.

Die *Beilage 8* besteht aus vier Internetausdrucken mit Mietangeboten ([www.QQQ.at] und www.[www.XXXX.at].at), die mit der hier zu untersuchenden Miete für das Haus [Ort_A***] verglichen werden.

Diese Internet-Inserate enthalten keine Aufgliederung der Gesamt-Netto-Kalt-Miete auf Wohnfläche, Garage, Terrasse, Garten etc., wie es von der Berufungswerberin unterstellt wird. Es handelt sich dabei um unverbindliche Angebote, denen wichtige Kernangaben fehlen, um wirklich mit der konkreten Miete [Ort_A***] verglichen werden zu können und die Vermietungen betreffen, die etwa fünf Jahre nach dem Beginn des konkreten Nutzungsverhältnisses inseriert wurden.

Die Miete für [Ort_A***] rekonstruierte die Berufungswerberin aus diesen Angeboten - ohne eine genauere Erklärung - und kam zum Schluss, dass sich dabei im Verhältnis zu den Vergleichsangeboten die höchste Quadratmetermiete für die Wohnfläche erbege. Die Berechnung stellte sie wie folgt dar:

Tabelle Vergleichsmiete

Fläche in m ²	Bezeichnung	à EUR/Mon.	EUR/Jahr
250	Wohnfläche	7,70	23.360,00
130	Garage	4,00	6.240,00
180	Terrasse	2,00	4.320,00
560	Jahresmiete netto		33.920,00

Die Berufungswerberin legte damit ihre Kalkulationsgrundlagen nicht offen. Der nachträglichen Rekonstruktionsversuch über aktuelle Internetinserate geht dabei schon ins Leere, weil diesen schon alleine wegen dem zeitlichen Abstand wenig Aussagekraft zukommen kann, die wesentlichen Parameter für eine konkrete Vergleichbarkeit fehlen und es keineswegs sicher gestellt ist, dass diese Angebote auch tatsächlich zu konkreten Mietverhältnissen zu diesen Konditionen führten.

4.5.2 Ausstattung

Die Miethöhe wurde auf Basis von Neuherstellungskosten von EUR 1.000.000,00 und den seit 2002 bekannten Grundstücksanschaffungskosten von ca. EUR 288.000,00 (Bilanzen im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung *ABNr. 121144/05*) mit brutto EUR 30.000,00 (inklusive Umsatzsteuer) angegeben. Bei einem unterstellten Umsatzsteuer-Satz von 10% ergibt das EUR 27.272,27 netto. Nicht berücksichtigt ist dabei, dass die Vermietung von Garagen sowie der Inneneinrichtung (Küche, Einbauten der "Sanitär- und Schrankräume" etc.) dem 20%igen Normalsteuersatz unterliegt, was zu einer weiteren Reduktion der Durchschnitts-Netto-Miete führen muss.

Die Betriebsprüfung *ABNr. 121144/05* ging dabei von einem mit Normalsteuersatz zu versteuernden Teil von einem Fünftel des Bruttoumsatzes aus und kam zu einer Netto-Jahres-Miete von EUR 26.818,18 (EUR 6.000,00 inkl. 20% Umsatzsteuer und EUR 24.000,00 inkl. 10% Umsatzsteuer). Dieser Schätzung widersprach die Berufungswerberin nicht, zweifelte aber die Anwendbarkeit des Normalsteuersatzes für die Garage an ("Eindruck eines Wohnbereiches" vgl. Niederschrift vom 2. September 2010).

Wie anlässlich der Besichtigung des Mietobjektes am 5. Oktober 2010 festgestellt wurde, verfügt es über eine ungewöhnliche, extravagante Ausstattung mit vollständiger Grundmöblierung im Sanitärbereich sowie durch begehbare "Einbauschränke" (Überdimensional große Terrasse; sehr große, wohnraumähnliche, mit Fußbodenheizung beheizte Garage; Swimmingpool, Glasfronten, [Konstruktionselemente] etc.).

Allein die Anschaffungskosten des Schwimmbades betragen mindestens EUR 60.000,00, die anderen Einrichtungsgegenstände und Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von 10 bis 20 Jahren verursachten Anschaffungskosten von etwa EUR 130.000,00. Das ergibt in Summe **Sonderkosten von annähernd EUR 200.000,00** (Die Details wurden anlässlich des Erörterungstermins besprochen und sind der Anlage A zu entnehmen).

Die Berufungswerberin brachte dagegen vor, ein Schwimmbad oder ein Schwimmteich seien für ein Einfamilienhaus in gehobener Ausführung nicht ungewöhnlich. Das Wohnhauslüftungssystem, die Erdwärmepumpe, die Fußbodenheizung und der holzbefeuerte Einzelofen mit Edelstahlkamin seien Teil des Niedrigenergiekonzeptes (3-Liter-Haus). Der außen liegende [Detail_11] sei ebenfalls Teil des Energiekonzeptes. Küche samt Geräten sowie Sanitäranlagen würden üblicherweise vom Vermieter beigestellt. Die 9 "[Konstruktionselemente]" seien für die Raumgliederung erforderlich und ersetzen die Innenwände. Die überdachte Terrasse erbege sich aus der gewählten Bauform [Detail_12].

4.5.3 Vergleichsrendite

Im Vorhalt vom 20. Mai 2010 konfrontierte der Unabhängige Finanzsenat die Berufungswerberin auch damit, dass die Vermietung in Bezug auf das von der Privatstiftung eingesetzte Kapital eine außerordentlich niedrige (Brutto)Rendite abwerfe.

Diese Wertung begründete der Unabhängige Finanzsenat mit zwei Berechnungen auf Basis des Aktenvermerkes vom 18. August 2005:

Selbst unter Außerachtlassung der Tatsache, dass die Vermietung inklusive der zentralen Einrichtung (Nasszellen, Schrankräume, Küche etc.) erfolgte, und unter der Fiktion, dass es sich ausschließlich um das leer stehende Gebäude gehandelt hätte sowie die Vermietung zur Gänze mit 10% Umsatzsteuer belastet wäre, errechnete der Unabhängige Finanzsenat eine Verzinsung des eingesetzten Eigen- und Fremdkapitals der Berufungswerberin von nur annähernd 1,43%.

Diese Berechnung erfolgte unter der für Finanzierungs-Leasingverträge üblichen Annahme des zukünftigen Restwertes des Gebäudes auf Basis der Nutzungsdauer (66,67 Jahre), ohne eine mögliche Wertänderung von Grund und Boden bzw. Gebäude einzupreisen.

Tabelle Rendite laut Aktenvermerk

	AK 2006 = Barwert	AfA 20x	Wert 2026 = Zukunftswert
Grund und Boden	288.000,00		288.000,00
Gebäude ohne USt	1.000.000,00	-300.000,00	700.000,00
Gesamt	1.288.000,00		988.000,00
Mietvorauszahlung netto (10%)	-545.454,55		0,00
Mitteinsatz Stiftung	742.545,45		988.000,00
Vermögenszuwachs		245.454,55	
Zinseszinsen		1,43%	

Die Berufungswerberin widersprach dieser Berechnung.

Sie brachte sinngemäß vor, die Renditeberechnung habe sich in Bezug auf den Zukunftswert an IAS 40 (Zeitwert) und damit an einem prognostizierten zukünftigen Verkehrswert zu orientieren. Diesen Verkehrswert ermittelte sie unter Fiktion einer Wertsteigerung für Grund und Boden von ca. 73% (von EUR 288.000,00 auf EUR 499.200,00) sowie der Steigerung der Neubaukosten um 70% (von EUR 1.058.332,00 auf EUR 1.799.164,00) zuzüglich der Umsatzsteuer vom Zukunftswert in Höhe von EUR 359.832,00. Nach weiteren Zu- und Abschlägen schätzte die Berufungswerberin den Zukunftswert des gesamten bebauten Grundstücks auf EUR 2.283.392,00, verringerte ihn um EUR 120.000,00 (aufgezinsten Instandhaltungen) und verwendete damit einen **kalkulatorischen Zukunftswert von EUR 2.163.392,00**. Die Rendite errechnete er daraus mit ca. 4,70%.

Die Berufungswerberin wurde darauf hingewiesen, dass bei diesen vereinfachten Berechnungen mehrere Tatsachen unberücksichtigt bleiben, die die Rendite zusätzlich nach unten drücken. Dazu zählen:

- Die "Gebäudekosten" lagen tatsächlich erheblich über den prognostizierten EUR 1 Mio. (laut Berufung EUR 1.210.000,00 bzw. laut Schreiben vom 16. August 2010 EUR 1.245.000,00).
- Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bestanden zu einem nicht unbeträchtlichem Teil aus den Kosten für das Schwimmbad, die Küche und die Innenausstattung (in Summe etwa EUR 200.000,00). Diese Wirtschaftsgüter werden nach Ablauf der Grundmietdauer von 20 Jahren mit großer Wahrscheinlichkeit wertmäßig weitgehend verbraucht sein (AfA).
- Der auf die nicht zum Gebäude zählende Einrichtung sowie auf die Garage entfallende Mietanteil unterliegt nicht dem ermäßigten, sondern dem Normalsteuersatz von 20% (vgl. Betriebsprüfung ABNr. 121144/05). Dieser Anteil lässt sich mit mindestens 20% des Gesamtentgeltes schätzen.

Selbst wenn man aber dem Argument folgt, dass der Zukunftswert des Gebäudes inkl. Umsatzsteuer in Ansatz zu bringen ist, entspricht es nicht den Gepflogenheiten von Leasingunternehmen, bei der Kalkulation von Leasingraten zukünftige Wertsteigerungen zu berücksichtigen. Der kalkulatorische Restwert wird beim Immobilienleasing grundsätzlich ausschließlich in Abhängigkeit von den Gesamtinvestitionskosten und der prognostizierten Nutzungsdauer bzw. dem AfA-Satz ermittelt. Dabei muss beachtet werden, dass Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer bis maximal 20 Jahren (Schwimmbad, Asphaltierung und Inneneinrichtung mit Wert von ca. EUR 200.000,00) nach Ablauf der Grundmietzeit ihren Wert verloren haben werden.

Dadurch ergibt sich die Rendite - ohne Berücksichtigung der vom Eigentümer zu tragenden Instandhaltungen - weiterhin mit annähernd nur 1,5% (vgl. Berechnung).

Tabelle Rendite tatsächlich

	AK 2006 = Barwert	AfA 20x	Wert 2026 = Zukunftswert (Gebäude brutto)
Grund und Boden	288.000,00		288.000,00
WG Nutzungsdauer max. 20 J.	200.000,00	-200.000,00	0,00
Gebäude ohne USt	1.045.000,00	-313.500,00	877.800,00
Gesamt	1.533.000,00		1.165.800,00
Mietvorauszahlung netto (20%)	-124.500,00		0,00
Mietvorauszahlung netto (10%)	-543.272,73		0,00
Miteinsatz Stiftung	865.227,27		1.165.800,00
Vermögenszuwachs		300.572,73	
Rendite		1,49%	

Die Kreditzinssätze für die Finanzierung von Wohnbauten mit anfänglicher Zinsbindung über 10 Jahre betragen im Vergleich in den Jahren 2005 bis 2007 zwischen 4,76% und 5,32% (Quelle: <http://www.oenb.at/isaweb/report.do?report=2.10>; Abfrage vom 10.5.2010).

Der konkrete Kredit zur Finanzierung der Anschaffung des Grundstückes im Jahr 2002 verursachte eine Zinsbelastung von 4,75% (siehe oben).

Daraus ergibt sich eine Vergleichsrendite, die nicht den Grundsätzen von fremdüblichen Verträgen entspricht.

4.5.4 Erzielbarkeit eines Gesamtüberschusses, Prognoserechnung

Die am 8. März 2006 vorgelegte Prognoserechnung (ABNr. 121144/05 Bl. 37) weist schon 2007 einen Einnahmenüberschuss aus. Noch im April 2009 (Berufung vom 27. April 2009) behauptete der Vertreter der Berufungswerberin, dass ab 2008 mit Überschüssen zu rechnen sei, die höher als die Verluste 2006 und 2007 sind.

Wie sich aber aus der Körperschaftsteuererklärung 2008 (die Umsatzsteuererklärung 2008 wurde noch nicht eingereicht) ergibt, muss im April 2009 schon bekannt gewesen sein, dass dies nicht der Fall war. Die Planzahlen weichen nämlich ganz erheblich von den tatsächlich erzielten Ergebnissen ab.

Tabelle Prognose und Realität

Kalenderjahr	2006	2007	2008	2009	2010 ff
PROGNOSE					
Miete		13.636,00	27.273,00	27.273,00	27.273,00
AfA		-7.500,00	-15.000,00	-15.000,00	-15.000,00
Zinsen		-3.800,00	-6.000,00	3.600,00	0,00
Überschuss Prognose	0,00	2.336,00	6.273,00	15.873,00	12.273,00
ERKLÄRUNG					
<i>FinanzOnline vom</i>	<i>30.11.2007</i>	<i>27.04.2009</i>	<i>09.10.2009</i>		
Miete	15.750,00	33.000,00	33.573,00		
AfA	-11.854,31	-24.535,82	-25.559,33		
Zinsen	-8.191,92	-9.675,02	-10.634,03		
Instandhaltung			-4.605,49		
Übrige WK	-218,52	-2.286,39	-2.475,97		
Überschuss tatsächlich	-4.514,75	-3.497,23	-9.701,82		

Die Abweichung ergibt sich vor allem aus der Kostenüberschreitung sowie der damit zusammenhängenden Erhöhung von AfA und Fremdmittelzinsen. In der Prognose wurde daneben offenbar unterlassen, Instandhaltungen und laufende Werbungskosten zu berücksichtigen.

Auch die "Anlaufverluste" zwischen Anschaffung und Nutzungsbeginn (2002 bis 2005) blieben bisher unberücksichtigt und schlagen mit insgesamt etwa EUR 37.000,00 (Zinsen bzw. Kreditbearbeitungsgebühr etc.) zu Buche.

B Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

1 Unternehmerische Betätigung

Nur Umsätze, die von Unternehmern ausgeführt werden, sind der Umsatzsteuer zu unterziehen. Vorsteuern können von diesen nur dann in Abzug gebracht werden, wenn die ihnen zugrunde liegenden Leistungen für ihr Unternehmen ausgeführt worden sind.

Unternehmer ist gem. § 2 UStG 1994, wer eine gewerbliche und berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. Die unternehmerische Tätigkeit muss auf einen Leistungsaustausch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 gerichtet sein und vom Steuerpflichtigen selbstständig und mit einer bestimmten Intensität, nämlich nachhaltig, ausgeführt werden. Die Tätigkeit muss damit zur Erzielung von Einnahmen ausgeführt werden, d.h. auf die Ausführung von Leistungen gegen Entgelt gerichtet sein (*Scheiner/Kolacny/Cagane*, UStG 1994, § 2 Rz 29).

Liegt kein Leistungsaustausch vor, fehlt es an einer unternehmerischen Tätigkeit, Umsatzsteuer ist nicht festzusetzen und Vorsteuern dürfen nicht in Abzug gebracht werden (vgl. etwa UFS 3.4.2008, RV/2556-W/06).

Die Behandlung von Vorsteuerabzügen durch Privatstiftungen für die Errichtung von Wohngebäuden mit anschließender Vermietung an Begünstigte ist zwar nicht abschließend geklärt (vgl. *N. Arnold* in *Arnold/Stangl/Tanzer*, Privatstiftungs-Steuerrecht², III/5), Faktum ist aber, dass der VwGH die Überlassung von Immobilien dann nicht dem Unternehmen zurechnet, wenn sie an nahe Angehörige und ohne angemessene Einnahmenerzielung erfolgt (vgl. etwa Wiedermann, ZfS 2007, 95).

Die Zuordnung von Mietobjekten zum Unternehmensbereich hängt sowohl ertragssteuerlich als auch umsatzsteuerlich von drei Voraussetzungen ab (vgl. VwGH 11.12.1996, 95/13/0227):

- Eine Bejahung dieser Frage hat zur Voraussetzung, dass es sich beim betroffenen Rechtsverhältnis um eine entgeltlichen Gebrauchsüberlassung und nicht nur um die bloße Regelung des Gebrauchs handelt (vgl. VwGH 20.2.1992, 89/13/0236).
- Das Vorliegen eines solchen Rechtsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen darf steuerlich nur dann als erwiesen angenommen werden, wenn es nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, von eindeutigen, klarem und jeden Zweifel ausschließendem Inhalt ist und auch zwischen Familienfremden unter solchen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (vgl. VwGH 7.12.1994, 93/13/0012; 27.8.1991, 91/14/0097; 18.11.1991, 91/15/0043). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, um ein Rechtsverhältnis zwischen nahen Angehörigen als bewiesen annehmen zu können, und auch für Verträge zwischen einer Privatstiftung und ihren Stiftern, Vorständen und Begünstigten gegeben sein.
- Weiters darf es sich beim zu beurteilenden Rechtsgeschäft nicht um einen gemäß § 22 BAO steuerlich unbeachtlichen Gestaltungsmissbrauch handeln.

1.1 Fremdüblichkeit des Mietvertrages

Das hier zu beurteilende behauptete Mietverhältnis ist aus mehreren Gründen **nicht** als erwiesen anzusehen und damit steuerlich nicht anzuerkennen.

1.1.1 Klare Vereinbarung

Die Bedingungen für die Überlassung der Nutzung wurden ausschließlich in einem etwa halbseitigen Aktenvermerk festgehalten, der nicht von den behaupteten Vertragsparteien, sondern nur vom steuerlichen Vertreter unterzeichnet wurde. Das ist beim Umfang des hier zu dokumentierenden Rechtsgeschäftes absolut unüblich.

Diesem Aktenvermerk sind zudem viele bei einem Bestandsvertrag sonst üblichen Bedingungen nicht oder nicht klar zu entnehmen (siehe oben Punkt 3.1.1/a-g).

Damit liegt keine eindeutige, klare und jeden Zweifel ausschließende Mietvereinbarung vor.

1.1.2 Vertragsparteien:

Der Aktenvermerk nennt als Vertragsparteien die Berufungswerberin sowie [Stifter_A***Z***] und [Stifterin_und_Begünstigte_H***].

Als Vertreter der [Stiftung_Bw] wird als einziges Stiftungsvorstandsmitglied [Fremdvorstand_RA] angeführt. Schon daraus ergibt sich aber, dass in der mit diesem Aktenvermerk dokumentierten Besprechung kein rechtsgültiger Bestandsvertrag abgeschlossen worden sein kann. Dazu mangelt es nämlich sowohl an der Aktivlegitimation des [Fremdvorstand_RA], der nur mit Kollektivzeichnungsberechtigung ausgestattet war (siehe Firmenbuch), wie auch an der gerichtlichen Genehmigung dieses Rechtsgeschäftes zwischen Stiftung und dem Vorstandsmitglied [Stifter_A***Z***] (§ 17 Abs. 5 PSG).

Dazu kommt, wie [Stifter_A***Z***] nun anlässlich des Erörterungstermins im Oktober 2010 angab, [Stifterin_und_Begünstigte_H***] sei niemals Mieterin des streitgegenständlichen Gebäudes gewesen.

Damit ist festzustellen, dass dem behaupteten Vertragsverhältnis die im Privatstiftungsgesetz normierten zivilrechtlichen Voraussetzungen fehlen.

1.1.3 Fremdvergleich

Die Nutzungsbedingungen wären unter Fremden in dieser Form und mit diesem Inhalt niemals vereinbart worden. Dem behaupteten und nur mittels eines etwa halbseitigen Aktenvermerkes dokumentierten Mietvertrag fehlen nicht nur wesentliche Elemente, er enthält auch mehrere Teile, die so zwischen Fremden niemals vereinbart worden wären bzw. mit der tatsächlichen Umsetzung in Widerspruch stehen.

- *Anpassung der Miete*

Die Anpassung des Nutzungsentgeltes sollte auf Basis von Baukosten von EUR 1.000.000,00 und einer jährlichen - auf 20 Jahre im voraus zu zahlenden - Miete von EUR 30.000,00 erfolgen. Die Erhöhung der Nettobaukosten sollte zur entsprechenden Erhöhung der Miete führen.

Umgesetzt wurde dass zumindest buchhalterisch in der Form, dass die Miete im prozentuellen Ausmaß der Steigerung der Nettobaukosten erhöht wurde (siehe oben Punkt 4.2.2) und von den 2005 geleisteten und als Passive Rechnungsabgrenzungsposten erfassten Zahlungen in Abzug gebracht wurde.

Das führt zu einem Ergebnis, das so zwischen Fremden niemals vereinbart worden wäre. Es lässt nämlich unberücksichtigt, dass die "Mietkalkulation" ganz offensichtlich auch die Abgeltung der Überlassung des Grund und Bodens enthält, dessen Wert durch gestiegene Baukosten keine Änderung erfährt. Dabei wird auch nicht unterschieden, ob Baukosten anfielen oder Einrichtungsgegenstände angeschafft wurden (siehe unten).

Dazu kommt, dass diese Mietanpassung nicht auf Grundlage des Wertes der den Bewohnern zur Verfügung gestellten Wirtschaftsgüter, sondern immer nur in Anlehnung an die Zahlung der Professionistenrechnungen durch die Vermieterin erfolgte. Das Gebäude wurde zwar Mitte 2006 bezogen und war in diesem Zeitpunkt weitgehend fertiggestellt, die Schlussrechnungen der Professionisten wurden zum Teil aber vom Architekten erst in den Folgejahren freigegeben und von der Berufungswerberin bezahlt. Die Mieterhöhung wurde dennoch nicht rückwirkend angepasst, sondern für die Zukunft berechnet und gebucht. Die Bewohner nahmen damit die Nutzung der fertigen Wirtschaftsgüter in Anspruch, hatten dafür aber bis zur Bezahlung der Rechnung durch den Eigentümer (noch) kein Entgelt zu entrichten.

Dazu kommt, dass eine Anpassung ausschließlich aus dem Rechenwerk der [Stiftung_Bw] hervorgeht und jeweils im Zuge der Erstellung ihres Jahresabschlusses erfolgte (Vorhaltsbeantwortung vom 16. August 2010).

Auch die Anpassung der Mietvorauszahlungen wurde nicht dokumentiert. Zwar flossen 2006 und 2008 Gelder von [Stifter_A***Z***] an die Privatstiftung, die Berufungswerberin klärte aber nicht auf, wie diese Geldflüsse berechnet wurden. Sie wurden buchhalterisch auch nicht als Vorauszahlungen (Passive Rechnungsabgrenzung) sondern als Darlehen erfasst.

- *Enthaltene Einrichtung und Wirtschaftsgüter mit kürzerer Nutzungsdauer*

Die Vereinbarung definiert die Zusammensetzung der Basiskosten von EUR 1 Mio nicht. Sie regelt auch nicht, ob und in welchem Umfang die Miete auch Einrichtungsgegenstände (Küche, Einbauschränke etc.) sowie Wirtschaftsgüter mit einer vom Gebäude losgelösten Nutzungsdauer umfassen soll. Das gilt naturgemäß auch für Kostensteigerungen aufgrund der Anschaffung solcher Güter.

Das ist absolut fremdunüblich. Sollte nämlich die Kostensteigerung auf solchen Anschaffungen mit kürzerer Lebensdauer basieren, würden Fremde die dafür aufzuwendende Miete unter Berücksichtigung dessen kalkulieren, dass mit dem Nutzungsentgelt nicht nur Teile des Wertverzehr abzugelten wären, sondern der vollständige Anschaffungswert. Das ist hier aber unterblieben.

- *Sicherheitsleistung des Vermieters für die Vorauszahlung*

Nach dem Aktenvermerk verpflichten sich die Mieter, die Miete für 20 Jahre im vorhinein zu bezahlen. Diese Zahlung ist an keinerlei Bedingungen geknüpft und die Abmachung enthält - obwohl auch kein Kündungsverzicht vereinbart wurde - keine ausreichenden Details über die eventuelle Rückabwicklung dieser Zahlungen im Falle der vorzeitigen Auflösung des Bestandsverhältnisses (Verzinsung, etc.).

Den Mietern wurden keine Sicherheiten eingeräumt, was von fremden Dritten niemals akzeptiert worden wäre. Niemand würde eine Mietvorauszahlung von etwa EUR 747.060,00 (EUR 30.000,00 Basismiete + 24,51% Erhöhung = EUR 37.353,00 x 20 Jahre) ohne entsprechende Absicherung leisten.

- *Miethöhe*

Zur steuerlichen Anerkennung muss auch die Miethöhe fremdüblich sein und damit dem entsprechen, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre. Das ergibt sich neben dem Vergleich mit ortsüblichen Mieten auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwarten würde (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003).

Die Berufungswerberin legte ihre ursprünglichen Überlegungen trotz Ankündigung nicht offen. Erst nachdem Sie vom Unabhängigen Finanzsenat mit einer Renditeberechnung in Anlehnung an eine Leasingfinanzierung konfrontiert worden war, legte Sie Berechnungen vor, die ganz offensichtlich erst aktuell erstellt worden waren. Später angekündigte weitere Grundlagen wurden nicht mehr beigebracht.

1.2 Zusammenfassung

Mangels steuerlicher Anerkennung stellt die Nutzungsüberlassung des bebauten Grundstückes in [Ort_A***] an [Stifter_A***Z***] und [Stifterin_und_Begünstigte_H***] somit keine steuerlich relevante, unternehmerische Betätigung dar. Ein Vorsteuerabzug steht nicht zu und die Erfassung der von [Stifter_A***Z***] geleisteten Zahlungen als Umsatz hat zu unterbleiben. Die Überlassung schlägt sich umsatzsteuerlich damit nicht nieder.

2 Wiederaufnahme der Verfahren

Die Wiederaufnahme des Verfahrens öffnet den Weg, eine durch Bescheid erledigte Rechtssache in einem neuerlichen Verfahren sachlich zu prüfen, wenn der betreffende Bescheid durch neu hervorgekommene Umstände gewichtiger Art in seinen Grundlagen erschüttert ist (VwGH 13.9.1988, 87/14/0159).

Von dieser Möglichkeit nahm das Finanzamt für die Umsatzsteuerverfahren 2005 und 2006 Gebrauch. Dagegen wendet sich der steuerliche Vertreter namens der Berufungswerberin in der Berufung vom 24. April 2009 auszugsweise mit folgenden Sätzen:

... Vom 16.5. - 18.12.2006 wurde bei meiner Mandantschaft eine Betriebsprüfung durchgeführt, in deren Rahmen auch eine Umsatzsteuernachschau für 01/2005 bis 12/2005 erfolgte.

Im Zuge dieser Nachschau wurden der Abgabenbehörde sämtliche entscheidungsrelevanten Tatsachen oder Beweismittel vorgelegt, die auch im gegenständlichen Verfahren für die Beurteilung der Frage, ob die für die Errichtung des Wohnhauses in [Ort_A***] anfallenden Investitionskosten die Unternehmenssphäre betreffen, relevant waren.

Im Betriebsprüfungsverfahren 2005 und 2006 sind daher keine Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen.

Da somit die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO nicht vorliegen, beantrage ich die ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Wiederaufnahmebescheide.

2.1 Rechtsgrundlagen

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, **und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte** (Ermessensentscheidung).

Sie dient aber nicht dazu, nur die Folgen der unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines bereits offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen. Die Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist nämlich dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so **vollständig bekannt** gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH 23.2.2005, 2001/14/0007). Es kommt nicht auf eine vollständige Sachverhaltskenntnis des Prüfers an, sondern es ist entscheidend, ob der **abgabefestsetzenden Stelle** alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (VwGH 29.5.2001, 97/14/0036).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion **zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können**. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand auf Grund der Abgabenerklärungen, ihrer Beilagen sowie der Erhebungen des Finanzamts für das jeweilige Veranlagungsjahr (vgl. VwGH 31.10.2000, 95/15/0114; 29.9.2004, 2001/13/0135; 29.7.2010, 2006/15/0006).

Schon 1988 entschied der VwGH über einen Fall, bei dem das Finanzamt die Existenz einer Mitunternehmerschaft verneinte. Als Wiederaufnahmegrund wurde vom Finanzamt damals die Höhe eines Aufwertungsgewinnes herangezogen. Das Höchstgericht kam zum Schluss, dass dieser Aufwertungsgewinn für die Frage der Existenz der Mitunternehmerschaft nicht von Belang ist und damit keinen Wiederaufnahmegrund darstellen kann. Wenn nämlich keine Mitunternehmerschaft vorliegt, ist auch die Versteuerung eines Aufwertungsgewinnes ohne Bedeutung (vgl. VwGH 13.9.1988, 87/14/0159; *Ritz*, BAO, § 303 Tz 24).

Waren Tatsachen und Beweismittel der Abgabenbehörde bisher nicht bekannt, ist der Grund dafür grundsätzlich nicht von Relevanz. Auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (VwGH 8.3.1994, 90/14/0192). Es schadet auch nicht, dass der Prüfer bei gehöriger Aufmerksamkeit aufgrund von Hinweisen in ihm bereits vorliegenden Urkunden, allenfalls unter Heranziehung der Mitwirkung des Abgabepflichtigen, die maßgeblichen Tatsachen bereits hätte erheben und feststellen können, wenn er dies bisher aus welchen Gründen auch immer nicht getan hat (VwGH 23.4.1998, 95/15/0108).

2.2 Die Wiederaufnahmegründe

Vom Unabhängigen Finanzsenat ist bei der Entscheidung über diese Berufung nur zu prüfen, ob dieses das Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wäre (vgl. VwGH 4.8.2010, 2006/13/0169 mit vielen weiteren Nennungen).

In der Begründung der Wiederaufnahmebescheide wurde vom Finanzamt nur auf den Außenprüfungsbericht der Prüfung II (ABNr. 150038/09) verwiesen.

Diese Textstelle wird in der Folge wörtlich wiedergegeben (*kursiv*) und Absatz für Absatz daraufhin untersucht, ob es sich dabei um neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel handelt, die der Abgabenbehörde bis dahin noch nicht so vollständig bekannt gewesen sind, dass sie erst im neuen Verfahren zu den in den wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen gelangen konnte (Nummerierung durch den Unabhängigen Finanzsenat mit 2.2.1 bis 2.2.7):

- 2.2.1 "Die [Stiftung_Bw] kaufte am 26.3.2002 Grund und Boden im Ausmaß von 1.000 m² und errichtete darauf beginnend im Herbst 2005 bis Sommer 2007 (Vollendungsanzeige vom 7.8.2007) ein Gebäude, welches in der Folge den Stiftern samt Einrichtung und Ausstattung sowie dem dazugehörenden Garten vermietet wird.

Ein Mietvertrag konnte bisher nicht vorgelegt werden. In einem Aktenvermerk des Steuerberaters vom 18.8.2005 werden Angaben zu Mieter, Vermieter, Anzahl der Quadratmeter, Baukosten, Mietvorauszahlung sowie Höhe der vereinbarten Miete festgehalten."

Diese Tatsachen sowie der Aktenvermerk **waren schon aufgrund der Prüfung I bekannt**. Zudem hatte die Berufungswerberin für die Jahre 2005 und 2006 praktisch alle Eingangsrechnungen in Kopie vorgelegt (bis UVA 9/2006 abgelegt im Arbeitsbogen der Prüfung I, UVA 10-12/2006 abgelegt im Umsatzsteuerakt). Die Bauvollendungsanzeige ist zwar neu, dokumentiert aber nur das, was im schon bis dahin bekannten Aktenvermerk festgehalten wurde.

- 2.2.2. "Eine im Aktenvermerk **festgehaltene Anpassung der Miete** bei Abweichung der Errichtungskosten über 5% ist trotz erfolgte Überschreitung um ca. 30% (von 1 Mio. auf 1,3 Mio €) ebenfalls nicht erfolgt."

Diese Aussage wurde von der Berufungswerberin widerlegt. Die Miete wurde angepasst (vgl. A/4.2.2).

- 2.2.3 "Es lag somit **weder ursprünglich** eine fremdübliche Mietvereinbarung vor, **noch wurde in der Folge** (nachdem die tatsächlichen Errichtungskosten feststanden) eine nach Form und Inhalt unter Fremden übliche Vereinbarung abgeschlossen."

Die ursprüngliche Form der "Mietvereinbarung" wurde nur durch den Aktenvermerk dokumentiert, was dem Finanzamt **seit der Prüfung I bekannt** war. Dem Finanzamt war spätestens seit 18. September 2006 auch bekannt, dass das Objekt Mitte Juli 2006 bezogen worden war (*Begleitschreiben zur UVA 7/2006 im Arbeitsbogen der Prüfung I ABNr. 121144/05 Bl. 298*). Der Aktenvermerk enthält keinen Hinweis darauf, dass zusätzlich die Abfassung eines "formellen" Mietvertrages geplant gewesen sei.

Der Unabhängige Finanzsenat ist der Überzeugung, dass Fremde bei diesem Investitionsvolumen einen förmlichen und detaillierten Mietvertrag abgeschlossen hätten, der einen den Aktenvermerk weit überschreitenden und von ihm in mehreren Bereichen abweichendem Inhalt gehabt hätte (vgl. Punkt B/1.1).

Ein solcher Vertrag wäre mit Sicherheit **spätestens** bei Mietbeginn bzw. **beim Bezug des Objektes** schriftlich abgeschlossen und damit unterfertigt worden. Für die Beurteilung der Fremdüblichkeit kann es dabei nicht auf den Zeitpunkt ankommen, zu dem die tatsächlichen Errichtungskosten feststanden.

Zusammenfassend ist deshalb festzustellen, dass die hier beschriebenen Tatsachen zum einen schon bei Erlassung des Erstbescheides bekannt waren und zum anderen nicht relevant für eine geänderte Beurteilung der Fremdüblichkeit sind.

- 2.2.4 "Grundsätzlich ist es unbedenklich, wenn eine Privatstiftung ihr Vermögen in den Erwerb eines Grundstückes investiert und darauf ein Einfamilienhaus errichtet und dieses vermietet.

Wird das Gebäude in der Folge an Begünstigte vermietet, sind für die Anerkennung der vertraglichen Gestaltung jene Kriterien anzulegen, welche für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden.

Im vorliegenden Fall liegt **mangels jeglicher fremdüblicher vertraglicher Gestaltung** (siehe oben) **kein ernsthaftes Mietverhältnis** vor, da der Liegenschaftserwerb und die anschließende Nutzungsüberlassung **nicht vom Zweck der Einnahmenerzielung getragen sind**."

Diese Zusammenfassung enthält allgemeine Aussagen ohne Hinweise auf neue Tatsachen und Beweismittel.

- 2.2.5 "Vielmehr ist die Überlassung des Gebäudes vom **Begünstigungswillen** der Privatstiftung getragen. Für diese Sichtweise spricht auch der Umstand, dass die Errichtung **offenkundig an den (höchst)persönlichen Bedürfnissen der Stifterin (Begünstigte) ausgerichtet ist und eine allgemeine Beteiligung am Markt schon von vornherein nicht beabsichtigt ist - dazu Zeitungsartikel zu diesem mit Architekturpreis ausgezeichnetem "ungewöhnlichen Wohnhaus"**."

Das Finanzamt begründet diese (neue) Beurteilung im wesentlichen damit, eine allgemeine Beteiligung am Markt sei von vornherein nicht beabsichtigt und die Errichtung sei offenkundig an den höchstpersönlichen Bedürfnissen der Bewohner ausgerichtet. Als (neues) Beweismittel nennt diese Stelle nur einen - nicht näher definierten - Zeitungsartikel. Zu den Einwendungen der Berufungswerberin darf auf Punkt A/4.4 verwiesen werden.

Das streitgegenständliche Gebäude wurde bei der Prüfung I (trotz Bezuges kurz nach Prüfungsbeginn) vom Prüfungsorgan nicht besichtigt. Eine detaillierte Besichtigung (zumindest des Innenbereichs) und die Anforderung von konkreten Planungsunterlagen etc. unterblieb offensichtlich auch im Zuge der Prüfung II. Die hier zu beurteilende Wertung des Finanzamts stützt sich nach der obigen Textierung nur auf die Beschreibung in einem neu ermittelten Zeitungsartikel.

Erst im Zuge des Erörterungsgesprächs im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde das Gebäude auch innen besichtigt (zu den Details sowie der Beschreibung des Gebäudes siehe Punkt A/4.4).

Aufgrund dieser Besichtigung und der Beschaffenheit des Mietobjekts **teilt der Unabhängige Finanzsenat die Meinung des Finanzamts nicht**, dass die Errichtung - ausschließlich - an den höchstpersönlichen Bedürfnissen ihrer derzeitigen Bewohner ausgerichtet ist. Dieser Eindruck kann zwar aufgrund der derzeitigen Nutzung entstehen. Die **Planung** ist zwar nicht alltäglich, dabei aber so **flexibel**, dass der Charakter des Innenraumes mittels mobiler Trennelemente jederzeit komplett umgestaltet werden kann. Natürlich trifft dies prinzipiell wohl auch auf die **Farbgestaltung** etc. zu, wobei deren Veränderung aber eines größeren Mitteleinsatz bedürfte.

Aufgrund dieses Sachverhaltes hält es der Unabhängige Finanzsenat für unzulässig, nur aufgrund dieses Zeitungsartikels darauf zu schließen, das Gebäude sei (nur) an den höchstpersönlichen Bedürfnissen von [Stifter_A***Z***] und [Stifterin_und_Begünstigte_H***] ausgerichtet und es sei eine allgemeine Beteiligung am Markt auf Dauer nicht beabsichtigt.

2.2.6 "Ein Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen für Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 oder des § 8 Abs. 2 und § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 sind (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994).

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind damit die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung.

Die angefallenen Investitionskosten betreffen von vornherein nicht die Unternehmenssphäre. Mit der Überlassung der Villa liegt keine unternehmerische Tätigkeit womit für die Errichtung keine Vorsteuerabzugsberechtigung gegeben ist."

Diese Zusammenfassung enthält allgemeine Aussagen ohne Hinweise auf neue Tatsachen und Beweismittel.

2.2.7 "Ergänzend ist noch anzumerken, dass bei den **unten angeführten Rechnungen** mangels Lieferdatum oder Leistungszeitraum keine ordnungsgemäße Rechnung für einen Vorsteuerabzug vorlag:

[Lieferant_Johann_A] (Ofenbau)	16.5.2006
[Lieferant_Johann_A] (Ofenbau)	20.12.2006
[Lieferant_B] (Schwimmbäder)	28.10.2005
[Lieferant_B] (Schwimmbäder)	13.7.2006

Von der Betriebsprüfung wurde daher die bisherige Umsatzsteuer für Anzahlungen 2005 bzw. der Vorsteuerabzug berichtigt."

Wie oben schon dargestellt (vgl. Punkt A/4.3) ist im Zuge der Prüfung II nur die Rechnung [Lieferant_Johann_A] (**Ofenbau**) vom **20.12.2006** neu hervorgekommen, weil diese erst im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses eingebucht wurde und dem Finanzamt nicht schon bei den Einreichungen der UVA's bekannt gegeben wurde. Diese Rechnung wurde nur deshalb beanstandet, weil sie den Erfordernissen des § 11 UStG 1994 nicht entsprach. Zwischenzeitig wurde sie korrigiert und dem Unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben vom 20. Oktober 2010 in Kopie vorgelegt.

2.3 Rechtliche Würdigung der Wiederaufnahmegründe

Wie unter Punkt B/1.1 dargestellt erfolgte die Nutzung des Gebäudes durch [Stifter_A***Z***] und [Stifterin_und_Begünstigte_H***] nicht aufgrund eines steuerlich anzuerkennenden Mietverhältnisses, weil ein solches in dieser Form, mit so wenigen bzw. unklaren und unüblichen Abmachungen von Fremden nicht eingegangen worden wäre.

Zu prüfen ist nun, ob diese Beurteilung auch schon mit den Fakten möglich gewesen wäre, die dem Finanzamt bei Erlassung der Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 bekannt waren (vgl. etwa Punkt A/3) und ob sich deshalb daran durch die im Außenprüfungsbericht angeführten (vgl. Punkt B/2.2) Wiederaufnahmegründe noch etwas ändern konnte.

Die Fremdunüblichkeit der Nutzung des Objektes ergibt sich nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenats aus der Kombination der Missachtung der vertretungsrechtlichen Rahmenbedingungen durch die beteiligten Personen und der Tatsache, dass die Vertragsbedingungen auch nach Bezug des Objektes nur im Aktenvermerk vom 18. August 2005 festgehalten wurden und dabei so kurz und mangelhaft sind, dass sie von Fremden niemals akzeptiert worden wären.

• Dem behaupteten Vertrag **fehlen die zivilrechtlichen Formalvoraussetzungen**. Die alleinige Vertretung bei der Zustimmung der Berufungswerberin zu dieser Abmachung durch [Fremdvorstand_RA] reicht mangels alleiniger Zeichnungsberechtigung nicht aus. Weiters fehlt diesem Rechtsgeschäft auch die formelle Zustimmung des dritten Stiftungsvorstandsmitgliedes [Stifter_C***Z***] sowie des Gerichtes, die § 17 Abs. 5 PSG zwingend für dessen Wirksamkeit vorsieht.

Damit unterblieb die gesetzlich aufgetragene Prüfung des Gerichtes, ob der Abschluss im Interesse der Privatstiftung liegt, ihrem Wohl entspricht, ob durch das Rechtsgeschäft die Verfolgung des Stiftungszwecks und des Stifterwillens in Zukunft mit ausreichender Sicherheit gewährleistet ist, ob das Funktionieren der Privatstiftung eingeschränkt ist, ob die Gefahr von Missbrauch oder Schädigung der Privatstiftung besteht und ob sonstige Interessen der Privatstiftung beeinträchtigt werden (*Arnold*, Privatstiftungsgesetz - Kommentar, § 17 Rz 92 ff; OGH 31.8.2006, 6 Ob 155/06x).

• Auch der **Inhalt bzw. die fehlenden Elemente** der im Aktenvermerk festgehalten Vereinbarung sind eindeutig als nicht fremdüblich zu qualifizieren (vgl. Punkt A/3.1 und B/1.1.3).

Beide Bereiche waren schon bei Erlassung der Erstbescheide dem Sachverhalt entsprechend, richtig und ausreichend in den Akten der Abgabenbehörde abgebildet. Sie waren damit schon bekannt.

Außer den mit der behaupteten Vermietung des Objektes [Ort_A***] zusammenhängenden Vorgängen liegen keine in Österreich umsatzsteuerlich relevanten Betätigungen der Berufungswerberin vor. Sämtliche Leistungen, die von anderen an die Berufungswerberin erbracht wurden, hängen ausschließlich mit dieser Nutzungsüberlassung zusammen.

Die Kernelemente zur Beurteilung dieser alleinigen Betätigung in Österreich stellten sich in den Akten des Finanzamts im Zeitpunkt der Erlassung der Umsatzsteuererstbescheide 2005 und 2006 (22. Juni 2007 und 6. Februar 2008) schon so klar und unmissverständlich dar, dass sich daraus die Fremdunüblichkeit und damit die Aberkennung der steuerlichen Anerkennung ableiten ließ. Aus diesem Grund hätte Umsatzsteuer schon in diesen Jahresbescheiden nicht festgesetzt werden dürfen bzw. hätten alle Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlagen und die Umsatzsteuer von vornherein mit EUR 0,00 festgesetzt werden müssen. Auf diese Beurteilung haben die nun vom Finanzamt als Wiederaufnahmegründe herangezogenen Tatsachen und Beweismittel (siehe oben Punkt 2.2.1 bis 2.2.7) keine weitere Auswirkung. Wäre der aktenkundige Sachverhalt von vornherein richtig gewürdigt worden, hätten diese zusätzlich hervorgekommenen Informationen nicht zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt.

Die Wiederaufnahmebescheide waren deshalb ersatzlos aufzuheben.

Obwohl vom Unabhängigen Finanzsenat bei der Entscheidung über diese Berufung nur zu prüfen ist, ob das Finanzamt die Verfahren aus den von ihm gebrauchten Gründen wieder aufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahmen auch aus anderen Wiederaufnahmegründen zulässig gewesen wären (vgl. VwGH 4.8.2010, 2006/13/0169 mit vielen weiteren Nennungen), erlaubt sich die Rechtsmittelbehörde abschließend noch folgende Anmerkung:

Der Sachverhalt war schon bei Erlassung der Erstbescheide richtig und so klar in den Akten abgebildet, dass alle weiteren oben dargestellten und erst im Zuge der Prüfung II sowie des Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel diesen Sachverhalt nur mehr zu untermauern, nicht aber in einem anderen Licht darzustellen vermochten.

Dazu zählen etwa, dass [Stifterin_und_Begünstigte_H***] offenbar entgegen der Darstellung im Aktenvermerk nicht Mieterin des Gebäudes war, dass die Rechnung [Lieferant_Johann_A] nicht den Voraussetzungen des § 11 UStG 1994 entsprach, die ausgefallene Optik und Ausstattung des fertigen Gebäudes, die tatsächliche Umsetzung der weiteren "Mietvorauszahlungen", der neu hervorgekommene Zeitungsartikel, die Frage der Fremdüblichkeit der Miethöhe in Verbindung mit der Renditeberechnung sowie die Prognoserechnung.

Da für das Finanzamt von vornherein erkennbar war, dass eine steuerlich anzuerkennende unternehmerische Betätigung nicht vorlag, waren diese zusätzlichen Fakten nicht mehr entscheidungswesentlich und damit keine tauglichen Wiederaufnahmegründe.

Salzburg, am 26. Jänner 2011