

## Vermietung durch eine Privatstiftung an einen Stifter

1. Wird eine von der Privatstiftung erworbene Wohnung samt Einrichtungsgegenständen fremdüblich an einen Stifter, der (noch) nicht Begünstigter ist, vermietet, stellt dies eine unternehmerische Tätigkeit dar. Die Privatstiftung hat dann Unternehmereigenschaft begründet, wenn sie sich marktkonform verhalten hat. §§ 2 Abs 1, 12 Abs 2 Z 2 UStG 1994
2. Bei Beurteilung der Marktkonformität kommt nicht nur der Angemessenheit des Nutzungsentgeltes Bedeutung zu, von Relevanz sind insbesondere auch Inhalt, die Umstände des Vertragsschlusses und die tatsächliche Abwicklung der Vereinbarung, aber etwa auch die Gebahrung des Stiftungsvorstandes. UFS 29.06.2012, RV/0657-L/11
3. Eine Privatstiftung kann lediglich einen unternehmerischen und einen nichtunternehmerischen Bereich haben, nicht aber über einen Privatbereich verfügen. Daher kann die Nichtanerkennung des Mietverhältnis als unternehmerische Betätigung nicht darauf gestützt werden, dass es sich bei den in Zusammenhang mit dem Erwerb und der Erhaltung der Wohnung (und den Einrichtungsgegenständen) angefallenen Kosten um solche für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen handelt, da die Nutzung einer Liegenschaft zu „privaten Zwecken“ bei einer Privatstiftung nicht in Betracht kommt.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

1. Verfahren bei der Abgabenbehörde erster Instanz

1. 1. Anträge/Umsatzsteuervoranmeldungen

Am 24. März 2010 beantragte die mit Stiftungsurkunde vom 23. 12. 2009 errichtete Stiftung (Berufungswerberin, im folgenden kurz Bw.) die Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mit der Begründung „*Erwerb Liegenschaft zur Vermietung*“. Diese wurde mit Mitteilung vom 30. März 2010 vergeben.

Mit Erklärung vom 7. April 2010 verzichtete die Bw. gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994.

Nach Einbringung der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat März 2010 mit einem Vorsteuerguthaben in Höhe von € 98.006,34 wurde vom Finanzamt um Vorlage der Belege ersucht.

Dazu wurde eine Rechnung von der WohnGes. vom 18. 3. 2010 über den Erwerb der Wohnung Top Nr. 5/EG-OG sowie der Tiefgaragenstellplätze Nr. 1,2 in der Wohnanlage Ort, StraßeNr. mit einem Nettokaufpreis von € 485.812,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer in Höhe von € 97.162,00 = Bruttokaufpreis € 582.974,00 sowie ein mit 15. 2. 2010 von den Vorstandsmitgliedern der Stiftung AA und BB unterfertigter Kaufvertrag übermittelt.

Aus dem Kaufvertrag geht hervor, dass es sich bei der Wohnung um ein Wohnungseigentumsobjekt in einer von der Verkäuferin errichteten Wohnhausanlage in Ort, StadtteilX mit einer Wohnfläche von 165,22 m<sup>2</sup>, einer Terrasse von 21,73 m<sup>2</sup>, einer Freifläche von 328,75 m<sup>2</sup>, sonstigen Flächen (Keller 14,85 m<sup>2</sup>, Hobbyraum 32,92 m<sup>2</sup>, Vorraum/Diele 10,16 m<sup>2</sup>, Schleuse 3,17 m<sup>2</sup>) sowie zwei Kfz-Abstellplätzen handelt. Vereinbart war die Übergabe an die Käufer (denen die Lage und der Zustand des Objektes bekannt ist) in das außerbücherliche Eigentum der Erwerberin bis spätestens 15. 3. 2010, die dem Wohnungseigentumsobjekt zuzuordnenden Nutzwerte bzw. Miteigentumsanteile für die grundbücherliche Einverleibung sollten laut Vertrag - nach Vollendung der Bauausführung - in einem späteren Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag unter Zugrundelegung des Nutzwertgutachtens festgelegt werden. Seitens der Verkäuferin wurde eine Haftung im Rahmen der gesetzlich vorgesehenen Gewährleistung (für drei Jahre) für die vereinbarte Bauausführung übernommen.

Unter Punkt III des Kaufvertrages wird angeführt, dass die Erwerberin erklärt, die kaufgegenständliche Wohnung für „unternehmerische Zwecke“ iSd UStG zu erwerben und daher der Liegenschaftserwerb gemäß § 6 Abs. 2 UStG steuerpflichtig behandelt wird sowie dass der Kaufpreis bar aufzubringen und binnen 14 Tagen nach Unterfertigung fällig ist.

In einem Schreiben vom 19. Mai 2010 teilte die steuerliche Vertretung dem Finanzamt mit, dass ein Mietvertrag noch nicht abgeschlossen wurde, da noch Adaptierungs- und Einrichtungsarbeiten anfallen bzw. nach deren Abschluss die Vermietung erfolgt und dass die Finanzierung des Liegenschaftskaufs vorerst im Wege eines kurzfristigen Kontokorrentkredites, welche im Laufe des Jahres großteils durch Eigenkapital ersetzt werden wird, erfolgt.

Vom Finanzamt wurden in der Folge die in den Monaten März bis November 2010 gemeldeten Vorsteuerguthaben (März € 98.006,34, April € 3.512,10, Mai € 1.254,58; Juni € 4.852,58; Juli € 4.282,54; August € 7.525,61; September € 3.564,66; Oktober € 2.585,23; November € 463,77 abzüglich der Zahllast für den Monat Dezember in Höhe von € 172,73, somit insgesamt € 125.907,18 gutgeschrieben und ausbezahlt.

1. 2. Außenprüfung gemäß § 150 BAO

Im Zuge einer Außenprüfung iSd § 150 BAO wurde folgendes festgestellt (Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 1. März 2011):

**Sachverhalt:** Die Stiftung erwarb am 18. 3. 2010 von der WohnGes. um brutto € 582.974,00 eine Wohnung in der Wohnanlage Ort, StraßeNr. . In dieser Wohnung wurden Investitionen von brutto rund € 170.000,00 für Sanitäranlagen, Küche, Einrichtung, etc. (laut Beilage) getätigt. Seit 1. 12. 2010 wird die Wohnung um brutto € 1.700,00 monatlich an die Stifterin AA vermietet.

In den Umsatzsteuervoranmeldungen ab März 2010 wurden Vorsteuerbeträge aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie den Werbungskosten in Höhe von insgesamt € 126.079,91 geltend gemacht.

**Feststellung:** Nach aktueller Rechtsprechung (Berufungsentscheidungen UFS 24. 8. 2007, RV/0540-L/04 sowie UFS 18. 1. 2008, RV/0743-W/07) ist bei der Überlassung von Immobilien an den Stifter/Begünstigte zu privaten (Wohn)Zwecken unter Verweis auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit.a UStG der Vorsteuerabzug zu versagen und die Überlassung als nichtunternehmerische Tätigkeit zu werten.

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben 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 (§ 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 und Ausgaben der Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (§ 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a iVm § 20 Abs. 1 Z. 1 und 2 lit. a EStG 1988).

Rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder für den Unterhalt seiner Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, sind steuerlich unbeachtlich. Dies gilt auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten sowie unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung.

Steuerliche Auswirkungen:

Umsatzsteuer bisher	€ 172,73
Umsatzsteuer laut BP	€ 0,00
Vorsteuer bisher	€ -126.079,91
Vorsteuer laut BP	€ 0,00
Nachzahlung 03-12/2010	€ 125.907,18

In den Arbeitspapieren der Betriebsprüfung (archivierter ABNr. 222003/11) sind neben den übernommenen ACL-Daten der Stiftung (mit den Bestands- und GuV Konten der Finanzbuchhaltung zum Stichtag 31. 12. 2010) und Aufstellungen zu den Berechnungsgrundlagen der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen detaillierte Aufgliederungen zu den Investitionskosten und Vorsteuergrundlagen enthalten. Danach betreffen die Vorsteuern mit € 121.624,51 aktivierte Investitionskosten und mit € 4.455,40 Vorsteuern aus diversen GuV-Konten (Instandhaltungsaufwendungen, Beratungskosten, sonstige Verwaltungsaufwendungen).

Die Vorsteuern iHv € 121.624,51 ergeben sich laut den in der angeführten Beilage zur Niederschrift einzeln aufgegliederten Buchungen/Rechnungen zu den Anlagekonten wie folgt:

(Beträge in €)	Soll	Haben	Vorsteuer
Konto 0200 Unbebaute Grundstücke	101.432,29	0,00	19.432,47
Konto 0210 Wohnung H-Str.	433.247,91	0,00	81.866,22
Konto 0440 Maschinen	1.450,00	0,00	290,00
Konto 0680 Einrichtungen	102.179,07	2.770,97	20.065,82
	638.309,27	2770,97	121.654,51

Aus der Detailaufgliederung geht zu den einzelnen Konten folgendes hervor:

Das Konto 0200 betrifft den Kaufpreis (€ 97.162,33) und anteilige Nebenkosten.

Auf dem Konto 0210 Wohnung sind neben dem Kaufpreis (€ 388.649,33) und den anteiligen Nebenkosten (€ 17.079,03) zusätzliche Kosten für Sonderausstattungen im Sanitärbereich (Fliesen; Bad) sowie für Jalousien etc. erfasst.

Das Konto 0680 Einrichtungen beinhaltet neben Rechnungen für diverse Einrichtungsgegenstände (Küche, Schränke, Wohnzimmer-einrichtung, Beleuchtung, Betten, etc.) ein Ölbild (€ 4.000,00).

Die vom Prüfer aufgelisteten Aufwandskonten (Summe Sollposten € 28.514,93 - Summe Habenposten € 5.978,70 = Saldo € 22.535,93) betreffen neben den typischen Verwaltungskosten (wie Gebühren, Strom, Porto, Buchhaltung, Rechts- und Beratungskosten und Geldverkehrskosten) auch folgende Aufwendungen:

Kto 7210 Instandhaltung Gebäude € 1.320,00, Konto 7401 +7402 Betriebskosten Wohnung/Garage € 2.547,93, Instandhaltungsrücklage € 258,33, Konto 7701 Haushaltsversicherung € 303,34

Aus den übernommenen Buchhaltungsdaten geht auch hervor, dass die Finanzierung der Immobilie (einschließlich Einrichtung) offensichtlich mit Darlehen der (Erst)Stifter erfolgt ist. Die Nutzerin (Mieterin) der Wohnung, die gleichzeitig Stifterin, Vorstandsmitglied und laut Stiftungszusatzurkunde Anwartschaftsberechtigte auf Zuwendungen ist, hat laut den im Arbeitsbogen aufliegenden Daten der Stiftung ein Darlehen von 1,2 Mio € (Konto 3802 € Darlehen AA I € 700.000,00; Konto 3803 Darlehen AA II € 500.000,00) zur Verfügung gestellt hat, für die in der GuV keine Zinsaufwendungen ausgewiesen werden.

Auf den Bankkonten wird zum Stichtag 31. 12. 2010 ein Guthaben von rund 50 TEUR ausgewiesen.

Nähere Informationen (Verträge, Aktennotizen, Vorstandsbeschlüsse, etc.) zu den Darlehensvergaben und Konditionen (Verzinsung, Rückzahlungsvereinbarungen, etc.) waren in den Arbeitspapieren nicht enthalten.

Auf einem Berechnungsblatt mit der Bezeichnung „Angemessene Miete“ finden sich folgende Angaben: „18.3.2010: 485.812,00 (=Nettokaufpreis laut Rechnung); 3,00 % = € 14.574,36 - Monatsmiete € 1.527,27\*12=€ 18.327,24. Eine ausdrückliche Stellungnahme bzw. ein Hinweis darüber, dass die Höhe/Angemessenheit des Mietentgeltes bestätigt bzw. mit dem steuerlichen Vertreter im Rahmen der Prüfung erörtert worden wäre, ist den Arbeitspapieren der Betriebsprüfung nicht zu entnehmen.

In den Veranlagungsakten des Finanzamtes ist ein Mietanbot abgelegt, dessen Beilage mit 24. November 2010 datiert und im Namen der Stiftung von den Vorstandsmitgliedern Stb und BB unterfertigt ist. Ob und in welcher Form von der Mieterin eine Annahme dieses Angebotes erfolgt ist lässt sich den Unterlagen nicht entnehmen.

In diesem Mietanbot ist folgendes geregelt:

I Mietgegenstand: Angabe der Raum- und Flächenangaben laut Kaufvertrag mit dem Zusatz, dass der Mieter den Mietgegenstand für private Wohnzwecke übernimmt

II Mietdauer: Der Mietvertrag beginnt am 1. Dezember 2010 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die Kündigungsfrist beträgt drei Monate für beide Vertragsparteien. Die vorzeitige Auflösung des Mietverhältnisses aus wichtigem Grund ist von beiden Parteien aus Gründen der §§ 1117,118 ABGB sowie gemäß § 30(2) MRG zulässig. Die Mietzahlungen beginnen mit 1. 12. 2010.

In Punkt III wird ein vereinbarter monatlicher Mietzins mit € 1.700,00 (Zusammensetzung laut Beilage: Miete Wohnung TOP 5 EG-OG € 1.327,27 zzgl. 10 % Umsatzsteuer € 132,73 = € 1.460,00; Miete für 2 Garagenstellplätze 1+2 € 200,00 zzgl. 20 % Umsatzsteuer € 40,00=€ 240,00), der am ersten Werkvertag im Monat im Voraus fällig ist, angegeben und ergänzt, dass in diesem Beitrag die Leistungen der Hausverwaltung nicht enthalten sind (Anmerkung: Im Kaufvertrag, Punkt IX, ist festgelegt, dass die Verkäuferin für die Wohnhausanlage einen Hausverwalter bestellen wird und der Erwerber mit Abschluss des Kaufvertrages an diesen gleichzeitig Vollmacht für alle Angelegenheiten in Zusammenhang mit der Verwaltung erteilt).

Das Mietentgelt unterliegt einer Wertsicherung nach dem Verbraucherpreisindex 2005 Basis Oktober 2010 (wobei Wertschwankungen erst nach Überschreiten der 5%Grenze zum Tragen kommen).

Der Mieter hat die auf den Mietgegenstand entfallenden Betriebskosten und öffentlichen Abgaben iSd des § 21 MRG unmittelbar selbst zu tragen bzw. die Kosten für elektrischen Strom, Wasser, Wärme, Energie und sonstige Kosten aufgrund eigener Zähler selbst an die Versorgungsunternehmen zu bezahlen.

Unter Punkt IV. ist festgehalten, dass

- der Mietgegenstand nur zu Wohnzwecken benutzt werden darf,
- sich der Mieter verpflichtet, den Mietgegenstand in gutem, vollkommen benutzbarem Zustand zu halten und in dieser Beschaffenheit, abgesehen von der normalen gebrauchsbedingten Abnutzung, nach Beendigung des Mietverhältnisses zu übergeben hat,
- der Mieter insbesondere Lichtleitungs-, Wasserleitungs- und Sanitäranlagen so instand hält, dass der Vermieterin kein Nachteil entsteht,
- sämtliche Reparaturen und Neuherstellungen am Mietgegenstand, seinen Einrichtungen und Anlagen, die im Laufe der Bestandszeit notwendig werden, die Mieter aus eigenem zu besorgen haben und der Vermieter entsprechende Reparaturen selbst veranlassen und die Kosten weiterbelasten kann.

Punkt V. regelt, dass mit Annahme dieses Mietanbotes alle bisherigen mündlichen und schriftlichen Absprachen außer Wirksamkeit treten, Änderungen oder Ergänzungen bzw. ein Abgehen von diesem Erfordernis der Schriftform bedürfen, der Mieter für die in Verbindung mit der Nutzung stehenden Risiken eine Versicherung abzuschließen hat, die Vertragserrichtungskosten die Vermieterin, damit in Zusammenhang stehende Gebühren/Verkehrssteuern die Mieterin trägt und das Mietrechtsgesetz BGBl. 520 nur hinsichtlich der gesetzlich zwingenden Vorschriften Anwendung findet.

### 1. 3. Angefochtener Bescheid

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 3. März 2011 die Umsatzsteuer für die Monate März bis Dezember 2010 unter Verweis auf die Feststellungen der Außenprüfung mit Null fest, woraus eine Umsatzsteuernachzahlung in Höhe von € 125.907,18 resultierte.

### 1. 4. Berufung

Mit Schreiben vom 7. April 2011 beantragte der steuerliche Vertreter die Aufhebung des Bescheides vom 3. März 2011 gemäß § 299 Abs. 1 BAO und die Festsetzung der Umsatzsteuer für März bis Dezember 2010 mit einem Guthaben iHv € 125.907,18.

Als Begründung wurde im Berufungsschriftsatz und in einem Ergänzungsschreiben vom 3. Mai 2011 folgendes vorgebracht:

*Eine Privatstiftung als eigentumslose juristische Person kann lediglich einen unternehmerischen und einen nichtunternehmerischen Bereich haben, nicht aber über einen privaten Bereich verfügen (EuGH 6. 11. 2007, Rs C-291/07). Insofern können bei einer Privatstiftung keine eigenen Aufwendungen für den Privatbereich (Haushalt oder Unterhalt der Familienangehörigen) anfallen, die in das äußere Erscheinungsbild einer Wirtschaftstätigkeit gekleidet werden können. Die Privatstiftung hat weder Gesellschafter noch Mitglieder. Die Privatstiftung hat einen Stiftungsvorstand, der in seiner Tätigkeit an die Satzung und Stiftungszusatzurkunde gebunden ist. Eine Privatstiftung kann nur durch den Stiftungsvorstand als Organ handeln und Zuwendungen an allfällige Begünstigte beschließen. Der Abschluss eines Mietvertrages zwischen der Privatstiftung und dem Stifter kann daher uE mit dem Argument der beabsichtigten Verlagerung von Aufwendungen oder von Unterhaltsaufwendungen in den unternehmerischen Bereich die steuerliche Anerkennung nicht versagt werden.*

*Die Mieterin ist zwar Stifterin jedoch nicht Begünstigte der Stiftung. Die Vermietung an Frau AA wurde von den Organen der Stiftung beschlossen. Eine Zuwendung an die Mieterin war nicht beabsichtigt und wäre mangels Begünstigtenstellung nicht wirksam und wurde von der Betriebsprüfung auch nicht festgestellt.*

*Die Fremdüblichkeit des Mietentgeltes und auch das Zustandekommen des Mietvertrages wurden von der Betriebsprüfung bestätigt. Seitens der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass keine Liebhaberei vorliegt. Im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes liegt eine Einkunftsquelle vor.*

*Seitens der Betriebsprüfung wurde das Vorliegen eines Leistungsaustausches zwischen Mieterin und Privatstiftung nicht bestritten.*

*Die längerfristige Vermietung durch die Privatstiftung an einen Stifter ist eine auf eine Einnahmenerzielung gerichtete Tätigkeit und auch zu Umsatzsteuerzwecken eine gewerbliche, nachhaltige Tätigkeit iSd § 2 UStG, die zum Vorsteuerabzug führt.*

*Für die Anerkennung der Unternehmereigenschaft ist nicht in jedem Fall die Erzielung eines Totalgewinnes gefordert. Kostengemeinschaften und Errichtungsgemeinschaften zur Errichtung von Eigentumswohnungen, die lediglich die Errichtungskosten an die Wohnungseigentümer verrechnen, werden als umsatzsteuerliche Unternehmer anerkannt, auch wenn ein Totalgewinn nicht erzielt wird. Gleiches gilt für Wohnungseigentümergeinschaften, die lediglich die Kosten aus der Erhaltung, Verwaltung und dem Betrieb des Gebäudes an die Wohnungseigentümer überwälzen (Verweis auf Tumpel/Aigner in SWK 8 vom 10. 3. 2011).*

*Im vorliegenden Fall hat die Privatstiftung bereits im ersten Jahr nach Erwerb der Liegenschaft einen Gewinn aus der Vermietungstätigkeit erzielt. Auch wurde Missbrauch im Sinne der Liebhaberei seitens der Betriebsprüfung nicht festgestellt, weshalb sich weitere Ausführungen zu diesem Aspekt erübrigen.*

*Des Weiteren erbringt die Privatstiftung jedenfalls neben der Vermietungstätigkeit auch sonstige umsatzsteuerpflichtige Leistungen, welche allerdings erst nach dem Betriebsprüfungszeitraum im Jahr 2011 wirksam werden.*

*Von der Behörde wird nicht bestritten, dass für die Nutzung der Immobilie ein marktgerechter Mietzins bezahlt wird. Allein aus diesem Grund ist die Tragung von privaten Kosten der Lebensführung unmöglich.*

Zu den im Prüfungsbericht zitierten Entscheidungen des UFS wurde festgehalten:

*Bei der Entscheidung RV/0540-L/04 vom 24. 8. 2007 ging es um die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliegt (ein Punkt, der von der Betriebsprüfung ausgeschlossen wurde, weil eine marktgerechte Verzinsung des Kapitals unserer Mandantin vorliegt), eine mangelhafte Prognoserechnung vorlag (bei der Bw. nicht anwendbar, weil die Verzinsung bereits im ersten Geschäftsjahr nach Erwerb der Liegenschaft zu einem Gewinn führt), das Mietverhältnis nach außen hin nicht ausreichend dokumentiert war und eine spezifische Ausstattung bzw. ein Umbau auf die Bedürfnisse der Begünstigten getätigt wurde (was im vorliegenden Fall deshalb nicht vorliegt, weil „ein fertiges Produkt“ ohne bauliche Änderungen von einem Bauträgerprojekt erworben wurde).*

*Der Sachverhalt des UFS- Urteils vom 18. 1. 2008, RV/0743-W/07 ist auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar. Dort wurde offensichtlich eine renovierungsbedürftige Immobilie, welche vorher im Eigentum der Stifter war und in der Folge nach den Bedürfnissen der Stifter (welche zugleich Begünstigte sind) renoviert und umgebaut wurde, marktüblich vermietet. Im vorliegenden Fall wurde eine grundsätzlich fertiggestellte Wohnung von einem Bauträger zur allgemeinen Vermietung erworben. Die Vermietung der Liegenschaft erfolgte daher nicht zur Erfüllung des Stiftungszweckes, dies wurde von der Betriebsprüfung weder festgestellt noch behauptet.*

#### 1.5. Vorlage der Berufung

Die Berufung wurde ohne Stellungnahme zu den Berufungsausführungen mit Vorlagebericht vom 27. Mai 2011 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

#### 2. Angaben zur Stiftung

Gemäß den in den übermittelten Akten des Finanzamtes befindlichen Unterlagen (Stiftungsurkunde und Zusatzurkunde vom 23. 12. 2009, Nachträgen/Änderungen vom 25. 2. 2010 und 30. 3. 2010) sowie den von der Berufungsbehörde durchgeführten Firmenbuchabfragen stellen sich die Verhältnisse bei der Stiftung für die Berufungsbehörde wie folgt dar:

Die Stiftung wurde mit Stiftungsurkunde vom 23. 12. 2009 errichtet. Am selben Tag wurde eine Stiftungszusatzurkunde unterfertigt.

Die Eintragung der Stiftung im Firmenbuch erfolgte am 3. März 2010.

Stifter waren Frau AA und Herr BB (benannt als „Erste Stifterlinie“) sowie zwei inländische Gesellschaften (M-GmbH&CoOG - benannt als „zweite Stifterlinie“ und MGmbH - benannt als „dritte Stifterlinie“).

Die den Stiftern nach Gesetz, Stiftungsurkunde und Zusatzurkunde vorbehaltenen Rechte werden von den jeweiligen Stiftern durch schriftliche Beschlussfassung ausgeübt. Zu Lebzeiten der Stifter der ersten Stifterlinie werden diese nur von diesen gemeinsam ausgeübt (§ 1 Abs. 7 Stiftungsurkunde). Nach Wegfall der ersten Stifterlinie übernimmt deren Rechte ein Familienbeirat (§ 8 Abs. 1 Stiftungsurkunde).

Zur zweiten und dritten Stifterlinie geht aus den Firmenbuchabfragen folgendes hervor:

**MGmbH:** Die Gesellschaft wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 9. Dezember 2009 errichtet. Alleinige Gründungsgesellschafterin war die LGmbH (deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer war/ist der damalige steuerliche Vertreter der Stiftung Stb) mit einer Stammeinlage von € 35.000,00. Die Anteile wurden im September 2010 zur Gänze von der SGmbH (diese wurde laut Firmenbuch im Jahr 2008 gegründet, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ist seit Gründung BB) übernommen. Die Gesellschaft wurde mit Verschmelzungsvertrag vom 15. September 2010 als übertragende Gesellschaft mit der SGmbH als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

**M-GmbH&CoOG:** Neben der MGmbH waren im Gründungszeitpunkt der damalige steuerliche Vertreter Stb und die LGmbH unbeschränkt haftende Gesellschafter der mit Gesellschaftsvertrag vom 10. Dezember 2009 errichteten (und am 6. Jänner 2010 im Firmenbuch eingetragenen) Gesellschaft. Gemäß Firmenbucheintrag vom 27. Jänner 2010 wurden die Funktionen der LGmbH und von Stb gelöscht und BB und AA als unbeschränkt haftende und vertretungsbefugte Gesellschafter eingetragen. Nach Verschmelzung der Holding war neben diesen Personen die übernehmende SGmbH weiterer unbeschränkt haftender und vertretungsbefugter Gesellschafter. Im Juni 2012 erfolgte eine Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB durch die SGmbH und die Auflösung/Löschung der OG im Firmenbuch.

Zusammenfassend ergibt sich, dass ab Oktober 2010 (nach den erfolgten Anteilsabtretungen und der Verschmelzung) BB und AA alleinige Gesellschafter und Geschäftsführer der zweiten (OG) und dritten (M GmbH nach Verschmelzung mit 15. September 2010) Stifterlinie waren.

Das Stiftungskapital in Höhe von € 70.000,00 wurde mit € 34.900,00 von der ersten Stifterlinie und mit je € 100,00 von der zweiten und dritten Stifterlinie übernommen. Von BB erfolgte im März 2010 eine Nachstiftung durch Einbringung verschiedener Gesellschaftsanteile und Genussrechte mit einem Einlagewert von € 695.325,00.

In § 2 der Stiftungsurkunde ist der Zweck der Stiftung wie folgt festgelegt:

*„(1) Zweck der Stiftung ist die Förderung des Zusammenhalts der Familie und des Familienvermögens sowie die Wahrung der gesellschaftsrechtlichen Interessen in jenen Unternehmungen, an denen die Stiftung unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, wobei darunter nur die Vermögensverwaltung hinsichtlich dieser Beteiligungen verstanden wird. Die Stiftung soll insbesondere bei Bedürftigkeit an die als Begünstigte ausgewiesenen Familienmitglieder durch Zuwendungen Hilfe leisten: Mit Rücksicht auf den Stiftungszweck sind die Stifter der ersten Stifterlinie sowie alle direkten leiblichen Nachkommen nach den Stiftern Anwartschaftsberechtigte auf Stiftungszuwendungen, wenn keine leibliche Nachkommenschaft feststellbar ist, werden Erbberechtigte gemäß ABGB zur Anwartschaft berechtigt. Die Begünstigten werden von den Stiftern der ersten und zweiten Stifterlinie und nachfolgend vom Familienbeirat aus dem Kreis der Anwartschaftsberechtigten bestimmt.“*

Zu den Stiftungsbegünstigten wird in § 7 (1) der Stiftungszusatzurkunde angeführt, dass *„mit Rücksicht auf den Stiftungszweck die Stifter, sowie alle direkten leiblichen Nachkommen nach den Stiftern (bei Fehlen auch Seitenlinien) Anwartschaftsberechtigte auf Stiftungszuwendungen sind und die Begünstigten aus dem Kreis der Anwartschaftsberechtigten bestimmt werden.“*

Mit Änderung der Stiftungszusatzurkunde vom 30. März 2010 wurde die ursprüngliche Bestimmung in § 7 (2) 1. Satz der Stiftungszusatzurkunde (*„Die Stifter bezeichnen gemäß § 5 PSG als Erstbegünstigte der möglichen Zuwendungen nach § 8 a) SM mit einem Anteil von 50 %; b) UM mit einem Anteil von 50 %“*) entfernt. Nach dieser Änderung hat § 7 (2) der Stiftungszusatzurkunde folgenden Inhalt: *„Den Stiftern steht das Recht zu, weitere Begünstigte festzustellen, die Art und somit die Höhe der jährlichen Zuwendungen an diese festzulegen oder abzuändern.“*

Nach § 7 (11) der Stiftungszusatzurkunde *„nimmt der Stiftungsvorstand über Weisung der Stifter bzw. sodann des Familienbeirates Zuwendungen an die Begünstigten vor“*.

An Zuwendungen kommen laut § 8 der Stiftungszusatzurkunde die Förderung des Familienzusammenhalts (Grabpflege, Familienchronik- und -register), Ausbildungszuschüsse, Unterstützungen bei Berufs- und Erwerbsunfähigkeit und bei wirtschaftlichen Notfällen sowie ideelle Zuwendungen (die die Stifter bzw. nachfolgend der Familienbeirat bei freier Liquidität definieren kann) in Betracht.

In § 4 der Stiftungsurkunde ist festgelegt, dass die Mitglieder des Stiftungsvorstandes von den Stiftern bestellt und abberufen werden und dem Vorstand weder Mitglieder des Familienbeirates, noch Begünstigte sowie diesen nahestehende Personen angehören dürfen. Als Vorstände der Stiftung sind seit Gründung die „Erste Stifterlinie“ AA und BB sowie Stb bestellt und im Firmenbuch eingetragen.

Die Vertretung erfolgt laut § 5 Stiftungsurkunde durch zwei Mitglieder des Vorstandes gemeinsam.

Nach § 2 (4) und § 13 (1) der Stiftungsurkunde bestimmt der Stiftungsvorstand über die Zuwendungen an die Begünstigten nach Maßgabe der Bestimmungen der Zusatzurkunde, wobei sich die Zuwendungen an Begünstigte einerseits grundsätzlich an den jährlichen Erträgen der Stiftung und Ausschüttungen der von ihr gehaltenen Beteiligungen und der Bedürftigkeit der Begünstigten und andererseits an der Bedürftigkeit der Begünstigten zu orientieren haben. Die Begünstigten haben keinen Rechtsanspruch auf Zuwendungen: Unter Vorbehalt der Genehmigung durch die Stifter darf auch die Substanz des Stiftungsvermögens zur Erfüllung des Stiftungszweckes herangezogen werden.

Laut § 3 (1) der Stiftungszusatzurkunde bedarf der Stiftungsvorstand unter anderem zur alljährlichen Festsetzung der Zuwendung an die Begünstigten und zum Erwerb und zur Veräußerung von Unternehmen, Beteiligungen und Liegenschaften (soweit ein Betrag von € 50.000,00 überschritten wird) der vorherigen Zustimmung der Stifter.

#### **Über die Berufung wurde erwogen:**

##### 3. Rechtliche Grundlagen für die Bescheidaufhebung:

§ 289 Abs. 1 BAO ermöglicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz die Erledigung einer Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Nach herrschender Ansicht (*Ritz*<sup>4</sup>, BAO § 289 Tz 5) und der dort angeführten Judikatur des VwGH (21. 11. 2002, 2002/20/0315) würde es die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen, wenn das von der Abgabenbehörde erster Instanz vorzunehmende Ermittlungsverfahren zur Gänze oder beinahe ausschließlich auf die Berufungsbehörde zweiter Instanz übertragen und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen dann damit zur bloßen Formsache wird (bzw. damit auch für den Abgabepflichtigen der Instanzenzug im Rechtsmittelverfahren verkürzt wird). Die Berufungsbehörde soll nicht jene Behörde sein, die den entscheidungserheblichen Sachverhalt erstmals ermittelt und einer Beurteilung unterzieht.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des aufgehobenen Bescheides befunden hat.

Im fortgesetzten Verfahren ist die Abgabenbehörde erster Instanz an eine im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsauffassung gebunden.

##### 4. Aufhebungsgründe im gegenständlichen Fall:

Vom Finanzamt bzw. der Außenprüfung wird der Spruch des angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides für die Monate März bis Dezember 2010 darauf gestützt, dass die Überlassung einer Immobilie an Stifter/Begünstigte zu privaten Wohnzwecken keine unternehmerische Betätigung der Stiftung darstelle. Bei den damit in Zusammenhang stehenden Ausgaben handle es sich um Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen bzw. um Ausgaben der Lebensführung für die nach § 12 Abs. 2 lit. a UStG iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 kein Vorsteuerabzug zusteht. Nach Ansicht der Außenprüfung (gestützt auf eine Aussage im Umsatzsteuerprotokoll des Jahres 2008) gelte dies auch für Vereinbarungen über die Nutzungsüberlassung eines von einer Stiftung erworbenen bzw. errichteten Wohnhauses an einen ihrer Stifter oder Begünstigten unabhängig davon, ob die Vereinbarung einem Fremdvergleich standhält oder ob außersteuerliche Gründe für eine derartige Gestaltung vorliegen würden.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses als unternehmerische Betätigung und damit verbunden die Verweigerung des Vorsteuerabzuges nicht darauf gestützt werden kann, dass es sich bei den in Zusammenhang mit dem Erwerb und der Erhaltung der Wohnung (und den Einrichtungsgegenständen) angefallenen Kosten um solche für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen handeln würde. Wie in der Berufung zutreffend mit Verweis auf die Literatur (*Aigner/Tumpel* in SWK 8/2011, S. 394) dargelegt, kommt „die Nutzung einer Liegenschaft zu „privaten Zwecken“ bei einer Privatstiftung nicht in Betracht kommt. Eine Privatstiftung kann als eigentümerlose juristische Person - anders als eine natürliche Person - lediglich einen unternehmerischen und einen nichtunternehmerischen Bereich haben, nicht aber über einen Privatbereich wie eine natürliche Person verfügen.

Denkmöglich wäre allenfalls eine Qualifikation dahingehend, dass die Nutzungsüberlassung nicht als Leistungsaustausch anzusehen ist bzw. die den geltend gemachten Vorsteuern zu Grunde liegenden Aufwendungen als (von der Stiftung zugewendete) Aufwendungen der Lebensführung einer der Stiftung nahestehenden Person (Stifter/Begünstigte) darstellen und daher nicht Zwecken der Einnahmenerzielung dienen.

Nach den in den Akten aufliegenden, unter Punkt 1 und 2 angeführten Unterlagen (Stiftungsurkunden, Kaufvertrag, Mietvereinbarung) hat die Stiftung eine im März 2010 in das außerbücherliche Eigentum übernommene (von einer Bauträgergesellschaft unmittelbar vor Übernahme neu errichtete) Eigentumswohnung in sehr guter Wohnlage und diverse (offensichtlich ebenfalls neu angeschaffte) Einrichtungsgegenstände mit einem Investitionsvolumen von rund € 635.000,00 netto bzw. € 760.000,00 brutto auf ihre Rechnung erworben und diese ab 1. Dezember 2010 an die Stifterin, die Mitglied des Vorstandes und gemäß § 7 Abs. 1 der Stiftungszusatzurkunde auch Anwartschaftsberechtigte auf Zuwendungen ist, zu einer wertgesicherten Bruttomonatsmiete (ohne Betriebskosten) in Höhe von € 1.700,00 auf unbestimmte Zeit überlassen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in den Erkenntnissen vom 7. 7. 2011, 2007/15/0255 und vom 19. 10. 2011, 2008/13/0046 zur Beurteilung ob eine Nutzungsüberlassung von Wohnimmobilien durch Stiftungen an Stifter bzw. Begünstigte als unternehmerische Betätigung zu qualifizieren ist, klar zum Ausdruck gebracht, dass eine Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken an den Stifter/Begünstigten als fortlaufende Dienstleistung auch bei einer Privatstiftung als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 (bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit iSd der MwSt-Systemrichtlinie) in Betracht kommt. Eine derartige Nutzungsüberlassung ist nicht von vornherein als Zuwendung eines Nutzungsvorteils anzusehen, allerdings sind Vermietung und Gebrauchsüberlassung voneinander abzugrenzen. Entscheidend für die Anerkennung der Vermietungstätigkeit als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 und damit auch für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges ist laut Höchstgericht, dass die Vermietung zu marktkonformen (fremdüblichen) Bedingungen erfolgt.

Die Klärung der Frage der marktkonformen (fremdüblichen) Vermietung ist nach Ansicht des VwGH auch für die Beurteilung relevant, ob das Mietverhältnis deshalb nicht anzuerkennen wäre, weil die zu beurteilende Gesamtgestaltung als „missbräuchliche Praxis“ iSd EuGH-Judikatur (bzw. als Missbrauch iSd § 22 BAO) zu werten ist.

Hinsichtlich der Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen Tätigkeiten, die letztlich nur der Erfüllung des Stiftungszweckes dienen, und solchen die als wirtschaftliche Tätigkeiten einzustufen sind, verweist der VwGH auf das EuGH-Urteil vom 26. 9. 1996, C-230/94, Rs. *Enkler*.

Der EuGH stellt für die Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt auf die Art des für die Einnahmeerzielung verwendeten Gegenstandes ab. Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im Allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Einnahmeerzielung nutzt. Kann ein Gegenstand der Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände der Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob der Gegenstand tatsächlich nur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen genutzt wird.

Nach Ansicht des EuGH stellt der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine Methode dar, um das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu prüfen. Dabei sind alle Gegebenheiten des Einzelfalls in die Beurteilung miteinzuziehen, neben anderen Gesichtspunkten stellen die Dauer der Vermietung, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen berücksichtigungswürdige Aspekte dar.

Im gegenständlichen Fall lässt sich die dem Bescheidspruch zugrundeliegende Begründung der Abgabenbehörde erster Instanz weder mit den unionsrechtlichen Vorgaben der MwSt-Systemrichtlinie noch mit den Bestimmungen des § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. mit der oben angeführten dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH und Verwaltungsgerichtshofes in Einklang bringen. Der dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegenden Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz (und des bundesweiten Fachbereiches), dass die Vermietung einer zu privaten Wohnzwecken dienenden Immobilie von einer Stiftung an nahestehende Personen (Stifter/Begünstigte) auch dann keine unternehmerische Tätigkeit darstellen würde, wenn die Vereinbarungen fremdüblich gestaltet sind, hat der Verwaltungsgerichtshof eine klare Absage erteilt (VwGH vom 19. 10. 2011, 2008/13/0046).

Für die Beurteilung, ob die Stiftung mit der Nutzungsüberlassung an die Stifterin (und Anwartschaftsberechtigte für Zuwendungen) im gegenständlichen Fall Unternehmereigenschaft begründet hat (und die Vorsteuern aus den damit in Zusammenhang stehenden Vorleistungen abziehen darf und für die vereinnahmten Entgelte Umsatzsteuern abzuführen hat) wäre näher zu prüfen gewesen, ob sich die Stiftung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse - bei Berücksichtigung aller Umstände - marktkonform verhalten hat.

Dazu wären nicht nur entsprechende Erhebungen zur Gestionierung beginnend von der Planung bis zum Erwerb/zur Übergabe der für Mietzwecke angeschafften Immobilie und Einrichtungen, sondern auch die Umstände betreffend die Anbahnung und das Zustandekommen der Nutzungsvereinbarung zu erheben gewesen sowie der Vertragsinhalt und die tatsächliche Abwicklung des Mietverhältnisses auf Fremdüblichkeit zu untersuchen gewesen. Mit den daraus gewonnenen Erkenntnissen hätte die Abgabenbehörde zu einem anderslautenden Bescheid gelangen können.

Wie bereits dargelegt, geht für die Berufungsbehörde aus den Unterlagen nicht zweifelsfrei hervor, ob, wann und in welcher Form das in den Akten aufliegende (unter Punkt 1.2. näher beschriebene) Mietanbot von der Mieterin auch in dieser Form angenommen wurde und ob die darin festgelegten Vereinbarungen (die alleinige und letztgültige) Grundlage für die Wohnungsüberlassung darstellen (oder möglicherweise andere bzw. Zusatzvereinbarungen getroffen wurden). Ferner ist nicht feststellbar, ob und in welcher Form das darin vereinbarte Mietentgelt tatsächlich bezahlt bzw. fristgerecht bezahlt wurde und ob die übrigen darin enthaltenen Vereinbarungen vertragskonform abgewickelt wurden.

Festzuhalten bleibt, dass die im Mietanbot angeführte Mieterin nach den in den Akten aufliegenden Stiftungsurkunden nicht nur Mitglied des Vorstandes, sondern auch Stifterin der Ersten Stifterlinie (mit Weisungsrechten an den Stiftungsvorstand bezüglich der Zuwendungen an Begünstigte) und als solche Anwartschaftsberechtigte auf Zuwendungen ist.

Von der Abgabenbehörde erster Instanz wurde im Zuge des Berufungsverfahrens auch zu den in der Berufung vorgebrachten Behauptungen, dass von der Betriebsprüfung

- die Fremdüblichkeit des Mietentgeltes und das Zustandekommen des Mietvertrages bestätigt worden seien,
- festgestellt worden sei, dass keine Liebhaberei vorliege,

- das Vorliegen eines Leistungsaustausches zwischen Mieterin und Privatstiftung nicht bestritten worden sei und
  - kein Missbrauch festgestellt worden sei
- keine Stellung genommen.

Aus den Unterlagen in den Arbeitspapieren und in den Veranlagungsakten ergeben sich keine Anhaltspunkte darüber, dass seitens der Betriebsprüfung derartige Aussagen getätigt worden seien. Die Berufungsbehörde zweiter Instanz geht nicht nur mangels Hinweisen und Unterlagen in den Arbeitspapieren, sondern auch deshalb, weil die Aberkennung der Unternehmereigenschaft mit der Begründung erfolgt ist, dass es bei derartigen Nutzungsüberlassungen auf die Fremdüblichkeit nicht ankomme, vielmehr davon aus, dass diesbezüglich keine Prüfungshandlungen und Erhebungen durchgeführt wurden.

Auch zu den Angaben in der Berufung, dass die Privatstiftung bereits im ersten Jahr nach Erwerb der Liegenschaft einen Gewinn erzielt und neben der Vermietungstätigkeit weitere umsatzsteuerpflichtige Leistungen (allerdings erst ab 2011) erbracht habe, finden sich keine Hinweise in den Arbeitspapieren.

Nachdem laut den der Berufungsbehörde vorliegenden Unterlagen weder im Zuge der Betriebsprüfung noch im Rechtsmittelverfahren seitens der Abgabenbehörde erster Instanz Ermittlungen dahingehend vorgenommen wurden, um beurteilen zu können, ob sich die Stiftung bei der Vermietung wie ein am Markt agierender Vermieter verhalten hat, war der Bescheid betreffend die Umsatzsteuerfestsetzung für die Monate März bis Dezember 2010 gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben.

#### 5. Fortgesetztes Verfahren

Die Abgabenbehörde erster Instanz wird im weiteren Verfahren die konkreten Umstände der Nutzungsüberlassung zu erheben haben. Dazu ist folgendes anzumerken:

Bei Beurteilung der Marktkonformität kommt nicht nur der Angemessenheit des Nutzungsentgeltes Bedeutung zu, von Relevanz ist insbesondere auch Inhalt, die Umstände des Vertragsschlusses und die tatsächliche Abwicklung der Vereinbarung.

Nach der Literatur (*Mayr* in SWK 14/15/2012, S. 718) ist marktüblich, was untereinander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre und damit insbesondere auch, was sich ein Investor als Rendite der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet hätte. Der VwGH hat im Erkenntnis vom 7. 7. 2011, 2007/15/0255 insbesondere bei Objekten für die keine ortsüblichen Mieten feststellbar und die auf besondere Bedürfnisse der Mieter abgestellt sind, die Ermittlung einer auf Renditeüberlegungen aufgebauten fremdüblichen Miete durch Umkehrung des Ertragswertverfahrens und mit entsprechender Berücksichtigung von Instandhaltungskosten und Leerstellungsrisiken als eine mögliche Methode angesehen.

Ergänzend sind unter Berücksichtigung der Art und der Verwertbarkeit des Objektes auch die Möglichkeiten bzw. die tatsächliche Einflussnahme und Beteiligung der zukünftigen Wohnungsbewohnerin bei der Bauausführung und Gestaltung und insbesondere auch die Finanzierung zu berücksichtigende Aspekte bei der Würdigung des marktkonformen Verhaltens seitens der Stiftung.

Es werden daher nicht nur Informationen zur Angemessenheit des Mietentgeltes und zum Inhalt der Mietvereinbarung, sondern auch zur Gebarung des Stiftungsvorstandes beginnend von der Planungsphase mit den dazu angestellten wirtschaftlichen Überlegungen bis zum Abschluss der Verträge über den Kauf der Wohnung und der Einrichtungsgegenstände, zur Finanzierung und zum Zustandekommen der Mietvereinbarung einzuholen sein. Dabei wird insbesondere auch darauf Bedacht zu nehmen sein welche Personen in die Bauaufträge eingebunden waren, ob der Stiftungsvorstand bei der Auswahl des Objektes/der Einrichtungen an Vorgaben gebunden war und für den Abschluss der Kaufverträge und der Mietvereinbarung die gesetzlichen und allfälligen satzungsmäßigen Zustimmungen eingeholt hat.

Im gegenständlichen Fall finden sich weder Informationen darüber, wann seitens der Stiftung (bzw. der handlungsbefugten Organe) die Investitionsentscheidung getroffen wurde, welche Renditeüberlegungen (mit welchen Investitionskosten) angestellt wurden, wann und ob die Stiftung mit der Errichtungsgesellschaft Kontakt über den Erwerb aufgenommen hat, wer die Verhandlungen über den Kaufpreis geführt hat, ob Gutachten zur Angemessenheit des Kaufpreises eingeholt wurden, von wem die Aufträge für die Sonderausstattungen und die angeschafften Einrichtungsgegenstände erteilt wurden bzw. von wem diese genehmigt wurden, wie die Übergabe der Wohnung an die Stiftung (Dokumentation durch Übergabeprotokolle über die Wohnungsübernahme von der Errichtungsgesellschaft) und in weiterer Folge an die Mieterin stattgefunden hat etc.

Zu erheben wird insbesondere auch sein, ob bezüglich der Überlassung der Einrichtungsgegenstände besondere Vereinbarungen getroffen wurden, zumal Einrichtungsgegenstände naturgemäß den individuellen Bedürfnissen eines Wohnungsnutzers Rechnung tragen (was beispielsweise bei einem Ölbild mit Kosten von € 4.000,00 anzunehmen ist) und eine Verwertbarkeit insbesondere bei einer vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses mit wertmäßigen Einbußen verbunden sein kann. Im Falle der Überlassung von Einrichtungen werden in Mietverträgen üblicherweise Kautionen vereinbart.

Bei speziell auf den Mieter abgestimmten Ausstattungen (und einem damit verbundenen allfälligen Verwertungsrisiko) würde ein am Markt agierender Vermieter eine angemessene Abgeltung beim Mietentgelt berücksichtigen und auch entsprechende Absicherungen für drohende Wertverluste (insbesondere bei Einrichtungen) in Form von längerfristigen Kündigungsverzichten oder durch Hinterlegung von Kautionen/Mietvorauszahlungen treffen (und/oder Vereinbarungen über nicht mit der Miete abgezahlte außerordentliche Wertverluste bei vorzeitiger Vertragsauflösung vorsehen).



Zum Mietentgelt werden im weiteren Verfahren daher nicht nur Informationen über die ortsüblichen Mieten für Objekte in gleicher Lage und Ausstattung (insbesondere mit den Einrichtungen) einzuholen sein, sondern auch darüber, wie die Stiftung zur vereinbarten Höhe des Mietentgelts gelangt ist, welche Kalkulationen der Miete zu Grunde gelegt wurden und ob und welche Informationen (Gutachten, Auskünfte am Immobilienmarkt) über die am Markt erzielbaren Mieten eingeholt wurden.

Weiters wird zu klären sein, ob die Überlassung der Einrichtungen im Mietentgelt berücksichtigt ist.

Zur tatsächlichen Abwicklung (Zahlungsform und -zeitpunkt der Miete, Weiterbelastung von Betriebskosten, Abschluss von Versicherungen, etc.) erscheint der Berufungsbehörde erhebungsbedürftig, ob und inwieweit die auf den Aufwandskonten des Jahres 2010 offensichtlich mit der Wohnung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen (wie Instandhaltung, Betriebskosten, Vertragserrichtungskosten etc.) an die Mieterin weiterbelastet wurden.

Wie bereits dargelegt, wird auch die Finanzierung des Objektes (insbesondere die zu den oben angeführten Darlehen getroffenen Vereinbarungen) sowie die Wirksamkeit des Zustandekommens der Mietvereinbarung und die dabei eingebundenen Personen/Organe näher zu hinterfragen sein.

Bei der Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse wird im gegenständlichen Fall besonders darauf Bedacht zu nehmen sein, dass die Mieterin nicht nur gleichzeitig (Erst)Stifterin sondern auch Vorstandsmitglied und Anwartschaftsberechtigte auf Stiftungszuwendungen ist. Auch wenn die Mieterin nach Änderung der Stiftungszusatzurkunde nicht mehr ausdrücklich als Begünstigte genannt wird, so legt § 7 der Stiftungszusatzurkunde fest, dass die Stifter Anwartschaftsberechtigte auf Stiftungszuwendungen sind und die Begünstigten aus dem Kreis der Anwartschaftsberechtigten bestimmt werden.

Die vorliegenden Stiftungsurkunden räumen den Stiftern (von den nach den erfolgten Umstrukturierungen nur noch die Erste Stifterlinie vorhanden ist) weitreichende Einflussnahmen auf die Tätigkeit des Stiftungsvorstandes (insbesondere die Begünstigtenzuwendungen betreffend) ein.

In diesem Zusammenhang wird auf § 17 Abs. 5 PSG verwiesen, wonach Rechtsgeschäfte der Privatstiftung mit einem Mitglied des Vorstandes (wie im gegenständlichen Fall die behauptete Mietvereinbarung über die entgeltliche Nutzung einer auf Rechnung und Namen der Stiftung angeschafften, von einem Vorstandsmitglied genutzte Eigentumswohnung) der Genehmigung aller übrigen Mitglieder des Stiftungsvorstandes **und** des Gerichtes bedürfen, wenn die Privatstiftung keinen Aufsichtsrat hat. Die Zustimmungspflicht besteht nach herrschender Ansicht unabhängig davon, ob das betroffene Vorstandsmitglied einzel- oder gesamtvertretungsbefugt ist.

Schließlich wird auch noch eine eingehende Beurteilung darüber vorzunehmen sein, ob Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 der LVO vorliegt und dazu entsprechende Prognoserechnungen einzufordern sein.

Sofern die Abgabenbehörde beabsichtigt, die Vermietung auch nach den gebotenen Ermittlungen nicht als unternehmerische Tätigkeit anzuerkennen, wären die Ergebnisse im Rahmen der Wahrung des Parteiengehörs vor Bescheiderlassung der Bw. zur allfälligen Stellungnahme zur Kenntnis zu bringen.

Linz, am 29. Juni 2012