

Immobilienvermietung durch Privatstiftung an Stifter oder Begünstigte

- | | |
|---|--|
| <ol style="list-style-type: none">1. Wird die Überlassung der Liegenschaft nur vom Begünstigungswillen der Privatstiftung gegenüber der Stifterin getragen und ist die Tätigkeit als im Rahmen der Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke zu beurteilen, wird damit keine auf Einnahmenerzielung ausgerichtete, nachhaltige und somit unternehmerische bzw. wirtschaftliche Tätigkeit begründet.2. Fehlt es an der marktkonformen Vermietung und steht die Vorsorgung der Stifterin im Vordergrund, liegt keine unternehmerische Tätigkeit der Privatstiftung vor.3. Aus der Vermietung getätigte Erlöse sind bei der Umsatzsteuer nicht zu erfassen; der Vorsteuerabzug ist zu versagen. | <p>§ 2 Abs 1 UStG 1994, §§ 27 Abs 1 Z 7, 93 Abs 1 und 2 lit. d EStG 1988</p> <p>UFS 23.05.2012, RV/2807-W/10, miterledigt RV/2805-W/10, RV/2806-W/10</p> |
|---|--|

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der vorläufige Bescheid hinsichtlich Umsatzsteuer 2008 wird für endgültig erklärt.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um eine mit Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde vom Datum1 gegründete Privatstiftung (Familienstiftung).

Stifter sind die Familienmitglieder A.B., B.B. und G.L.. Das Stiftungsvermögen wurde in Form von Barvermögen iHv insgesamt ATS 1.000.000,00 durch A.B. mit ATS 998.000,00 und durch B.B. und G.L. mit je ATS 1.000,00 gewidmet. Der Stiftungszweck umfasst die Versorgung der in der Stiftungszusatzurkunde vom Datum1 genannten Mitglieder der Familie B. und ihren genannten Verwandten. Als Stiftungsgegenstand sind in der Stiftungsurkunde u.a. die Beteiligung an Unternehmen, deren Verwaltung und Veräußerung, die Verwaltung des sonstigen Stiftungsvermögens, insbesondere durch Veranlagung in Wertpapieren sowie der Erwerb, Verwaltung, Vermietung, Verpachtung und Veräußerung von Liegenschaften angeführt. Der Vorstand der Privatstiftung, der die Stiftung unter eigener Verantwortung verwaltet, besteht aus drei Mitgliedern, Herrn M.H. als Vorsitzender, Frau Bas. und Herrn Dr.G..

Als Stiftungsbegünstigte sind in der Stiftungszusatzurkunde die Stifter A.B. zu 30% und B.B. zu 70% angeführt sowie Regelungen für den Fall deren Ablebens getroffen.

Mittels Nachstiftungen vom Datum1 und vom Datum2 wurden der Bw. durch die Stifter A.B., G.L. bzw. B.B. 100% ihrer Geschäftsanteile an der GPGmbH bzw. an der EHandelsGmbH gewidmet.

Wie den **Akten des Finanzamtes** zu entnehmen ist, gab die Bw. im Zuge eines Vorhalteverfahrens im Jahr 2002, im Schreiben vom 16.8.2002, an, dass keine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wurde, sondern dass im Jahr 2000 eine Liegenschaft erworben und im Jahr 2001 renoviert worden war. Ab Ende 2001 wurde sie vermietet. Erlöse wurden im Jahr 2000 nicht erzielt. Es wurden in der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2000 vom 9.8.2002 nur Vorsteuern iHv ATS 67.268,20, vor allem aus Abbruchkosten resultierend, ausgewiesen.

In einem weiteren Ergänzungsersuchen vom 16.9.2002 wurde die Bw. um Vorlage des Mietvertrages, des Wirtschaftsprüfungsberichtes, der Bilanz und der GuV-Rechnung ersucht. Ebenso sollte sie angeben aus welchem Grund bisher weder Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht wurden.

Mit Schreiben vom 11.11.2002 gab die Bw. dazu an, dass die angekaufte und renovierte Liegenschaft aufgrund eines mündlichen Mietvertrages an die Stifterin und Begünstigte, Frau B.B. vermietet wurde. Als Mietwert wurde ab 2001 der im beigebrachten Gutachten vom 25.7.2002 festgestellte ortsübliche Betrag von monatlich Euro 4.300,00 zuzüglich aller Kosten und Umsatzsteuer angesetzt. Der „gutachtlichen Äußerung“ ist zu entnehmen, dass der Auftrag auf Ermittlung des marktüblichen Vermietungswertes als monatlicher Nettomiettertrag bei einem Fremdnutzer als Mieter für die Liegenschaft in Wien lautete.

Grundlagen dafür waren Pläne der Liegenschaft und des Gebäudes, Besichtigung, Kostenaufstellung über Anschaffung, Um- und Ausbau, Berechnung der Mietwertfläche nach den vorliegenden Plänen, Berücksichtigung des Ertrages einer teilweisen Fremdvermietung und der Grundbuchauszug. Der genannte Mietwert von monatlich Euro 4.300 zuzüglich aller Kosten und Umsatzsteuer bezog sich auf die Nutzwertfläche der nicht getrennt verwertbaren Mietfläche in Gartengeschoß, Hochparterre, 1. Obergeschoß sowie Terrasse, Doppelgarage und Gartenflächen. Die gesamten Betriebs- und sonstigen Bewirtschaftungskosten sowie die Kosten der laufenden Instandhaltung waren dabei durch den Mieter zu tragen. Dieser hat zur Gänze für die Werterhaltung der Liegenschaft zu sorgen und den Vermieter diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

Ausgenommen war das Dachgeschoß mit einer Nutzfläche von 101m², wofür die Bw. eine monatliche Inklusivmiete von Euro 1.100 netto durch Fremdvermietung erhalten sollte.

Die Liegenschaft in Wien war mit Kaufvertrag vom 11.7.2000 durch die Bw. erworben worden.

Mit Vorhalt vom 26.11.2002 wurde die Bw. nochmals ersucht anzugeben, warum bei Vermietung der Liegenschaft bis dato keine Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen (UVA) abgegeben wurden.

Die Bw. führte dazu in ihrem Schreiben vom 10.12.2002 an, dass im Jahr 2002 ein Großteil der Schlussrechnungen gelegt wurde und sich daher ein Vorsteuerüberhang ergab. Die Abgabe der UVA wurde unterlassen, da der Saldo des Vorsteuerüberhangs mit der Umsatzsteuerjahreserklärung geltend gemacht werden sollte.

Der Jahresabschluss für das Jahr 2001 wurde am 23.12.2002 beigebracht. Die erklärten Erlöse 10% betrugen ATS 49.169,29 (Euro 4.300); die Vorsteuern ATS 1.876.994,05.

Der Jahresabschluss für das Jahr 2002 wurde am 14.11.2003 vorgelegt. Die erklärten Erlöse 10% betrugen Euro 62.221,84, die Erlöse 20% Euro 14.624,93, die Vorsteuern Euro 17.990,78. Der Jahresabschluss für das Jahr 2003 wurde am 14.1.2005 übermittelt. Die erklärten Erlöse 10% betrugen Euro 51.600, die Erlöse 20% Euro 13.200.

Aufgrund des **Prüfungs- und Nachschauauftrages** vom 5.12.2005 fand bei der Bw. eine **Außenprüfung (AP)** gem. § 147 (1) BAO hinsichtlich Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer der Jahre 2001 - 2003 sowie eine Nachschau gem. § 144 (1) BAO statt. Die **Niederschrift über die Schlussbesprechung** sowie über die im Anschluss an den Prüfungszeitraum durchgeführte Nachschau wurde am 15.6.2009 aufgenommen.

Der **Bericht** über die AP erging mit Datum 9.9.2009.

Die in der Folge durch die AP getroffenen **Feststellungen zur Umsatz- und Kapitalertragsteuer** beruhten auf dem in der angeführten Niederschrift dargelegten Sachverhalt:

Die Bw. habe im Jahr 2000 um ATS 17,8 Mio (Euro 1.293.576,45) die Liegenschaft in Wien erworben. Der Kaufpreis sei aufgrund der Lage, der Größe des Grundstückes und des Gebäudes sowie des Erwerbes von einem fremden Dritten als angemessen zu betrachten. Das Gebäude sei durch die Bw. um ca. ATS 9,8 Mio (Euro 712.193,77) renoviert und eingerichtet worden. Es seien das Hallenbad im Gartengeschoß, die gesamten Sanitäranlagen, die Heizung, Fenster, Türen, Böden etc. erneuert worden. Die Finanzierung sei über die Tochtergesellschaften der Bw. (GPGmbH, EHandelsGmbH sowie M.GmbH) erfolgt. Diese hätten Darlehen ohne schriftliche Vereinbarung an die Bw. vergeben oder Rechnungen direkt bezahlt und an die Bw. weiterverrechnet. Die Verbuchung erfolgte bei der Bw. auf den jeweiligen Darlehens- und Verrechnungskonten. Diese Verbindlichkeiten der Bw. gegenüber den Tochtergesellschaften seien in der Folge mit Forderungen aus Beteiligungserträgen gegenverrechnet und ausgeglichen worden.

Nach Fertigstellung des Umbaus seien der Garten, das Gartengeschoß, Erd- und Obergeschoß samt Einrichtung an eine Stifterin und gleichzeitig Begünstigte bzw. das Dachgeschoß an das (zwischenzeitig gelöschte) Tochterunternehmen M.GmbH vermietet worden. Die Miete basierte auf einem Schätzgutachten. Die Mietverträge seien mit der Stifterin und dem Tochterunternehmen mündlich geschlossen worden. Die Stifterin B.B. habe ab Dezember 2001 die Liegenschaft gemietet und benütze diese bis dato, ohne dass ein schriftlicher Bestandsvertrag bestehe. Die Miete sei jährlich mit Euro 56.760,00 inklusive Umsatzsteuer festgelegt und bis heute nicht erhöht worden. Die Stifterin habe weder Miete noch Betriebskosten tatsächlich bezahlt. Die Beträge seien von der Bw. als Forderungen über ein Verrechnungskonto verbucht und dieses mit 4,5% verzinst worden.

Für das im Dachgeschoß von Mai 2002 bis Dezember 2004 „eingemietete“ Tochterunternehmen M.GmbH seien Familienangehörige der Stifterin als Geschäftsführer tätig gewesen, sodass sich auch hier ein Naheverhältnis zur Bw. ergebe. Es habe für diese Vermietung keinen schriftlichen Bestandsvertrag gegeben. Die Mietforderungen der Bw. seien auf ein Verrechnungskonto verbucht worden. Die Tilgung sei durch Ausgleich einer Verbindlichkeit der Bw. gegenüber der GPGmbH durch die M.GmbH erfolgt.

Bei der Betriebsbesichtigung durch die AP sei zu den Gegebenheiten im vermieteten Gebäude festgestellt worden:

„Über ein Vorzimmer mit Garderobe kommt man in den zentralen Wohnraum (Salon), der mit Sofa, einer Anrichte und einem Klavier ausgestattet ist. Von diesem Raum gelangt man in die Küche, in das Wohn-/Esszimmer und über eine offene Stiege in das Obergeschoß. Im Obergeschoss befinden sich die Schlafräume und Badezimmer. Das Dachgeschoss ist vom Obergeschoß über eine offene Wendeltreppe, die in eine Galerie mündet, zu erreichen. Von dieser Galerie sind zwei Räume, ein Bad und WC zu erreichen. Es war und ist kein separater Eingang bzw. Ausgang zum Dachgeschoß vorhanden. Das Dachgeschoss ist nicht eigens abzuschließen, sondern stellt eine Weiterführung des Stiegenhauses bzw. des Wohnraumes dar.“

Das Tochterunternehmen habe nie die offizielle Geschäftsanschrift oder den Sitz an der Adresse dieser Liegenschaft gehabt.

Laut Anlagenspiegel zum Stichtag 31.12.2003 habe die Bw. in den Jahren 2000 - 2003 Aktivierungen von Anschaffungskosten iHv insgesamt Euro 2.137.713,34 vorgenommen. Vorsteuern seien wie folgt geltend gemacht worden (in Euro):

2001 - 136.406,48, 2002 - 17.990,78, 2003 - 4.953,18 und 2004 - 158,44.

Die AP kam unter Bezug auf die gesetzlichen Bestimmungen des UStG 1994 sowie der Rechtsprechung des EuGH und des VwGH zum Schluss, dass die entgeltliche Überlassung eines („luxuriösen“) Einfamilienhauses durch die Bw. an die Stifterin (für den privaten Wohnbedarf) nicht zum Unternehmensbereich zähle und keine unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 darstelle.

Die Vermietung an das Tochterunternehmen M.GmbH könne mit steuerlicher Wirkung nicht anerkannt werden. Die räumlichen Gegebenheiten ließen keine fremdübliche Vermietung zu. Das Dachgeschoß sei baulich nicht vom übrigen Wohnbereich getrennt, nicht separat begehbar und lediglich über den Wohnbereich erreichbar. Schriftliche Vereinbarungen betreffend dieses Mietverhältnis lägen nicht vor und es bestehe ein Naheverhältnis der Bw. zu den Geschäftsführern der Gesellschaft. Es handle sich dabei um Familienangehörige der Stifterin.

Laut AP werde daher die gesamte Fläche der Stifterin - als Mieterin - zugerechnet. Festgehalten werden, dass die Miete für die Stifterin auch nicht erhöht worden sei, als die Tochtergesellschaft das dargestellte "Mietverhältnis" nicht mehr "wahrgenommen" habe.

Die Überlassung des Einfamilienhauses sei im vorliegenden Fall vom Begünstigungswillen der Bw. getragen. Wenn auch Einnahmen erzielt werden, stehe dem entgegen, dass mit der Nutzungsüberlassung die privaten Wohnbedürfnisse der Stifterin und deren Familie befriedigt werden und keine schriftlichen Vertragsvereinbarungen zugrunde lägen. Zweck der Bw. sei die Versorgung der Stifterin und der in der Stiftungszusatzurkunde genannten Personen. Das Gebäude sei nach den speziellen Wünschen der Stifterin durch die Bw. saniert und eingerichtet worden. Die Bw. habe das Haus samt Einrichtungen, Anlagen und Ausstattungen an die Stifterin vermietet. Eine Differenzierung bei der Miete für den Bereich des Gebäudes und der Einrichtung sei nicht vorgenommen worden.

Der vereinbarte Bestandszins liege, z.B. im Jahr 2004 mit Euro 56.760,00, unter dem für die Jahre 2001 bis 2008 laut Mittelwertberechnung errechneten jährlichen Wert einer angemessenen Miete iHv Euro 88.906,09.

Darüber hinaus habe sich die „umsatzsteuerliche Tätigkeit“ der Bw. auf den Umbau des Einfamilienhauses beschränkt. Die Bw. halte zwar auch Anteile an Kapitalgesellschaften und erziele daraus Einnahmen, jedoch stelle das bloße Halten von Beteiligungen nach der Rechtsprechung des EuGH keine wirtschaftliche Betätigung iSv Art. 4 der 6. MwSt-Richtlinie dar.

Mangels Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit stehe für die im Zusammenhang mit der Errichtung und Nutzungsüberlassung anfallenden Vorleistungen kein Vorsteuerabzug zu und unterliegen die Entgelte aus der Nutzungsüberlassung nicht der Umsatzsteuer. Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass die Bw. der privaten Nutzung des Einfamilienhauses zivilrechtlich einen Bestandrechtstitel zugrunde gelegt habe. Ein schriftlicher Mietvertrag liege nicht vor, sodass die erhöhten Dokumentationsanfordernisse zwischen nahen Angehörigen nicht erfüllt werden. Die angefallenen Anschaffungs- und Investitionskosten betreffen somit von vornherein nicht die Unternehmenssphäre. Im Übrigen werden Wohngebäude, die dem privaten Wohnbedarf dienen, von den Vorsteuerauschlussregelungen des § 12 Abs. 2 UStG 1994 erfasst.

In Bezug auf die **Umsatzsteuer** für die Jahre 2001 bis 2008 sei daher die bisher entrichtete Umsatzsteuer rückzuzahlen; die in diesen Jahren geltend gemachten Vorsteuern seien abzuerkennen.

In Bezug auf die **Kapitalertragsteuer** sei eine verdeckte Zuwendung an die Stifterin aufgrund der Nutzung der Liegenschaft festgestellt worden.

Wenn nicht Wirtschaftsgüter sondern Nutzungsmöglichkeiten zugewendet werden, habe die Bewertung mit dem Betrag zu erfolgen, den der Empfänger für die Übertragung der Nutzungsmöglichkeit aufwenden müsste. Der übliche Mittelpreis des Verbraucherortes könne zum Tragen kommen, wenn es sich bei dem zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut um ein am Markt in vergleichbarer Ausstattung zur entgeltlichen Nutzung angebotenes und genutztes Wirtschaftsgut handelt.

Eine Marktmiete sei in der Praxis aufgrund des eher eingeschränkten Interessentenkreises, der individuellen Gestaltungen des Bauwerkes, der Grundstückseinrichtungen und der örtlichen Lage nicht bzw. kaum feststellbar. Es sei daher die Methode der Mittelwertberechnung herangezogen worden.

Der in der Niederschrift im Detail angeführten Berechnung wurden die Anschaffungskosten inklusive Umsatzsteuer zugrunde gelegt. Der ermittelte Wert wurde der jährlich verrechneten Miete gegenübergestellt und der Mittelwert berechnet.

Die sich zwischen verrechneter Miete und errechnetem Mittelwert in den jeweiligen Jahren 2001 - 2008 ergebende Differenz von bis zu Euro 32.146,09 stelle eine Zuwendung an die Stifterin dar und sei der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass das Verrechnungskonto der Stifterin B.B. nach Abschluss der AP der Zuwendungsbesteuerung zu unterziehen sei.

Die **Abgabenbehörde erster Instanz** folgte den Feststellungen der AP.

Es wurden die Verfahren betreffend die Umsatzsteuer der Jahre 2001 bis 2007 wieder aufgenommen.

Die Bescheide über die Wiederaufnahme sowie die Sachbescheide ergingen mit Datum 11.9.2009. Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2008 wurde gem. § 200 (1) BAO ein vorläufiger Bescheid, ebenfalls mit Datum 11.9.2009, erlassen.

Die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2001 bis 2008 ergingen mit Datum 14.9.2009.

Gegen sämtliche o.a. Bescheide wurde mit Schreiben vom 2.10.2009 das Rechtsmittel der **Berufung** erhoben.

In der Begründung wurde seitens der Bw. ausgeführt:

1) **Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2001 bis 2007:**

Die bekämpften Wiederaufnahmebescheide enthielten lediglich eine Standardbegründung und sei diese für sich nicht ausreichend. Es werde auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 15.6.2009 verwiesen, die betreffend Umsatzsteuer eine Sachverhaltsdarstellung und eine rechtliche Beurteilung enthielte. Es sei darin jedoch kein Umstand angeführt, der als neue Tatsache gewertet werden könnte. Gemäß Schreiben vom 11.11.2002 sei über Anfrage dem zuständigen Finanzamt mitgeteilt worden, dass die angekaufte und renovierte Liegenschaft aufgrund eines mündlichen Mietvertrages an die Stifterin und Begünstigte, Frau B.B., anhand des dem Schreiben beiliegenden Schätzgutachtens um den vom Gutachter festgestellten ortsüblichen Mietwert, ab dem Jahr 2001, vermietet worden sei. Weder die Vermietung an die Begünstigte, noch das Fehlen eines schriftlichen Mietvertrages könne daher als neue

Tatsache herangezogen werden, die eine Wiederaufnahme der rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren der Jahre 2001 bis 2004 rechtfertigen würde.

Die in freier Beweiswürdigung getroffene Beurteilung, dass die Vermietung an das Tochterunternehmen M.GmbH mit steuerlicher Wirkung nicht anerkannt werden könne, mag möglicherweise eine Feststellung sein, die beim Tochterunternehmen als Mieter dieser Flächen getroffen werden könne. Faktum sei, dass diese Flächen vermietet gewesen seien. Die Miete sei schlussendlich vereinnahmt worden und es seien für die erzielten Umsätze Umsatzsteuer sowie für das Gesamtvermietungsergebnis aufgrund von Überschüssen Körperschaftsteuer bezahlt worden.

Im Prüfungsbericht vom 9.9.2009 werde in Abschnitt B) in Textziffer (Tz.) 18 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer des Zeitraumes 2001 bis 2003 auf Textziffern des Berichtes verwiesen, die jedoch wiederum Verweise auf die oben angeführte Niederschrift enthielten.

Wie dem Prüfungsauftrag als auch dem Prüfungsbericht zu entnehmen sei, habe die Betriebsprüfung lediglich die Jahre 2001 bis 2003 betroffen. Die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Jahre 2004 - 2007 enthielten jedoch ebenfalls einen Verweis auf die Feststellungen der Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Bericht zu entnehmen wären.

Hiezu werde festgehalten, dass zwar von Seiten der Abgabenbehörde diese Jahre unter dem Titel "Nachschauzeitraum" angeführt waren, dass jedoch im Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 5.12.2005 kein Nachschauzeitraum angeführt sei. Da die Prüfung sehr lange gedauert habe, werde nicht ausgeschlossen, dass der ursprüngliche Prüfungs- und Nachschauauftrag erweitert wurde, allerdings läge der Bw. hievon weder Original noch Kopie vor. Es fehle somit nach Rechtsauffassung der Bw. die gesetzliche Grundlage für die Nachschau für die Jahre 2004 bis 2007.

Es werde daher beantragt, die Wiederaufnahme- sowie die darauf aufbauenden Sachbescheide zur Umsatzsteuer der Jahre 2001 bis 2007 ersatzlos aufzuheben.

2) Sachbescheide zur Umsatzsteuer 2001 bis 2007 bzw. vorläufiger Umsatzsteuerbescheid 2008:

Für den Fall, dass der Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht stattgegeben werde, werde vorgebracht.

Bis vor rund zwei Jahren sei die Vermietung von Immobilien durch eine Privatstiftung an deren Stifter bzw. Begünstigte bei Einhaltung verschiedener Kriterien, die sich aus den Stiftungsrichtlinien ergeben haben, in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht unstrittig gewesen. Ausgehend von Entscheidungen des UFS, die jedoch beim Verwaltungsgerichtshof bekämpft wurden, nehme die Abgabenbehörde nunmehr den Rechtsstandpunkt ein, dass derartige Vermietungen in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht nicht anzuerkennen seien. Es werden die geltend gemachte Vorsteuer aberkannt und die erzielten Umsätze steuerfrei gestellt. Dies sei auch im gegenständlichen Fall geschehen. Nach Ansicht der Bw. seien die Entscheidungen des VwGH zu den anhängigen Beschwerden abzuwarten.

Für den Fall, dass die zu nahezu identen Sachverhalten eingebrachten Beschwerden beim VwGH im Sinne der Bw. entschieden werden, wird beantragt die Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2008 entsprechend abzuändern.

3) Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2001 bis 2008:

Grundsätzlich folgte die Bw. der Berechnung der verdeckten Zuwendung betreffend Nutzung der vorstehend genannten Liegenschaft.

Ausgehend von der Feststellung betreffend Umsatzsteuer werde aber die auf die Sanierung bzw. den Ankauf von Immobilien entfallende Umsatzsteuer nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen und werden die Gesamtanschaffungskosten um Euro 159.350,44 erhöht. Diese erhöhten Anschaffungskosten werden als eingesetztes Kapital verzinst und die auf die Umsatzsteuer entfallende Abschreibung für Abnutzung sei ebenfalls als Teil der Mittelwertberechnung angesetzt worden.

Für den Fall, dass der vorstehenden Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 und Folgejahre stattgegeben werde, wären somit die Gesamtanschaffungskosten bzw. auch die jährliche Abschreibung entsprechend zu reduzieren.

Es wurde daher beantragt, für den Fall, dass der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 und Folgejahre stattgegeben werde, die Berechnungen gemäß Mittelwertmethode und davon abgeleitet auch den Betrag der Kapitalertragsteuer entsprechend zu ändern.

In der **Stellungnahme vom 29.10.2009** führte die Betriebsprüfung u.a. zur Wiederaufnahme des Verfahrens aus.

In dem seitens der Bw. zitierten Schätzgutachten sei durch den Gutachter ein Mietwert errechnet worden, der sich nur auf das Gebäude und den Grund und Boden beziehe. Der Bereich der Einrichtung, die ebenfalls durch die Bw. und nach speziellen Wünschen der Stifterin angeschafft wurde, sei in die Berechnung des Mietwertes nicht einbezogen worden. Laut Gutachten wären die Kosten für das Mobiliar von der Mieterin selbst zu tragen.

Erst im Zuge der AP und anhand der vorgelegten Unterlagen sei ersichtlich gewesen, dass keine Differenzierung der Miete für Gebäude / Grund und Boden und Einrichtung vorgenommen worden sei. Es fehle daher auch die Verrechnung von Miete bezüglich der Einrichtung. Dieser Tatbestand sei aus der Aktenlage nicht ersichtlich gewesen, führe aber zu einer steuerlichen Berichtigung. Die Anschaffungskosten der Einrichtung seien in nicht unwesentlicher Höhe von Euro 83.833,92 (100.600,70 inkl. USt) ermittelt worden. Aufgrund der durch die AP vorgenommenen Mietberechnung sei die durch die Bw. errechnete Miete als zu niedrig anzusehen und daher zu korrigieren gewesen.

Weiters werde auf das Naheverhältnis zwischen der Stifterin und der Bw. sowie auf das Fehlen eines schriftlichen Bestandsvertrages verwiesen. Dem erhöhten Dokumentationserfordernis für Verträge zwischen nahen Angehörigen werde dadurch nicht Rechnung getragen.

Die durch die AP getroffene Beurteilung, dass die Vermietung an das Tochterunternehmen mit steuerlicher Wirkung nicht anerkannt werden könne, beruhe auf der Besichtigung des Objektes. Die festgestellten räumlichen Gegebenheiten ließen eine fremdübliche Vermietung bzw. Nutzung nicht zu und es bestehe ein Naheverhältnis zwischen Mieter und Stiftung. Ein schriftlicher Mietvertrag sei dazu nicht vorgewiesen worden. Der genannte Mieter habe an der Adresse nie eine offizielle Geschäftsanschrift oder den Sitz gehabt. Es wurde auch festgestellt, dass die Bw. nach Beendigung des Mietverhältnisses mit dem Tochterunternehmen keine Anpassung der Miete bei der Stifterin durchführte.

Hinsichtlich des Prüfungs- und Nachschauauftrages werde festgehalten, dass dieser aufgrund der gesetzlichen Grundlagen der §§ 147 und 144 BAO ergangen sei. Demnach könne für Zwecke der Abgabenerhebung, bei Personen die nach abgabenrechtlichen Vorschriften Bücher oder Aufzeichnungen zu führen haben, auch Nachschau gehalten werden.

In ihrer **Gegenäußerung vom 24.3.2010** führte die Bw. u.a. an, dass es sich bei den seitens der AP angeführten Anschaffungskosten von Euro 100.600,70 brutto um keine Aufwendungen für Mobiliar handle, sondern um Badezimmerfliesen, -armaturen, Kücheneinrichtung und verschiedene Verkleidungen und Verbauten. Die gesamte Einrichtung des Hauses sei von der Mieterin angeschafft und nicht von der Bw. getragen worden. Die Annahmen der AP seien in diesem Punkt falsch und es läge darin kein Wiederaufnahmegrund vor. Das Vorliegen eines mündlichen Mietverhältnisses sei der Behörde bekannt gewesen und somit ebenfalls kein Wiederaufnahmegrund.

Aufgrund des Fehlens eines Nachschauzeitraumes im Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 5.12.2005 fehle die Grundlage für die Wiederaufnahme der Zeiträume 2004 bis 2007.

In der **zweiten Stellungnahme der AP** vom 12.5.2010 führte diese ergänzend aus.

Die auf dem Konto Betriebs- und Geschäftsausstattung iHv Euro 83.833,92 netto verbuchten Rechnungen betreffen entgegen der Angaben der Bw. Anschaffungen der Leuchten und Luster, Bettenanlage, Kleinmöbel, Esszimmerrundbank samt Heizkörperverkleidung, Küche, Bar, Gartenmöbel, Kästen für den Schrankraum, Badezimmermöbel und Fliesen (Euro 5.060,64 netto). Da die Bw. diese Teile bei Berechnung der Miete nicht einbezogen habe, jedoch diese durch die Mieterin benutzt worden seien und werden, sei die Miete als zu niedrig anzusehen und zu korrigieren gewesen.

Zur Kritik hinsichtlich des Fehlens des Nachschauzeitraumes werde u.a. angemerkt, dass die Durchführung einer Nachschau im Anschluss an den Prüfungszeitraum weder im Zeitraum noch im Gegenstand eingeschränkt sei.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 13.7.2010 wurde die Berufung gegen die Wiederaufnahme- und Sachbescheide zur Umsatzsteuer der Jahre 2001 bis 2007 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 als unbegründet abgewiesen.

Es wurden u.a. nochmals die Gründe für die amtswegige Wiederaufnahme der Verfahren, insbesondere die Jahre des Nachschauzeitraumes 2004 - 2007 betreffend, dargelegt.

Mit Schreiben vom 29.7.2010 brachte die Bw. einen **Vorlageantrag** hinsichtlich sämtlicher Berufungen vom 2.10.2009 ein.

Die Bw. hielt darin ihr bisheriges Berufungsbegehren aufrecht und verwies darauf, dass die Feststellungen ausschließlich auf einer geänderten Rechtsansicht der Abgabenbehörde beruhten. Gegen die diesbezügliche Rechtsansicht lägen Beschwerden beim VwGH vor, über die noch nicht entschieden sei.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, durch die die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer von Amts wegen gerechtfertigt war.

Ebenfalls ist strittig, ob die Vermietung eines (luxuriösen) Einfamilienhauses an die Stifterin und Begünstigte einer Privatstiftung (für deren privaten Wohnbedarf) bei der Privatstiftung (der Bw.) eine unternehmerische Tätigkeit darstellt oder nicht.

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um eine mit Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde vom Datum1 gegründete Privatstiftung (Familienstiftung).

Stifter sind die Familienmitglieder A.B., B.B. und G.L.. Das Stiftungsvermögen wurde in Form von Barvermögen iHv insgesamt ATS 1.000.000,00 durch A.B. mit ATS 998.000,00 und durch B.B. und G.L. mit je ATS 1.000,00 gewidmet.

Der Stiftungszweck umfasst die Versorgung der in der Stiftungszusatzurkunde vom Datum1 genannten Mitglieder der Familie B. und ihren genannten Verwandten.

Als Stiftungsgegenstand sind in der Stiftungsurkunde u.a. die Beteiligung an Unternehmen, deren Verwaltung und Veräußerung, die Verwaltung des sonstigen Stiftungsvermögens, insbesondere durch Veranlagung in Wertpapieren sowie der Erwerb, Verwaltung, Vermietung, Verpachtung und Veräußerung von Liegenschaften angeführt.

Der Vorstand der Privatstiftung, der die Stiftung unter eigener Verantwortung verwaltet, besteht aus drei Mitgliedern, Herrn M.H. als Vorsitzender, Frau Bas. und Herrn Dr.G..

Als Stiftungsbegünstigte sind in der Stiftungszusatzurkunde die Stifter A.B. zu 30% und B.B. zu 70% angeführt sowie Regelungen für den Fall deren Ablebens getroffen.

Mittels Nachstiftungen vom Datum1 und vom Datum2 wurden der Bw. durch die Stifter A.B., G.L. bzw. B.B. 100% ihrer Geschäftsanteile an der GPGmbH bzw. an der EHandelsGmbH gewidmet.

Die Bw. erzielte in den Jahren 2000, 2001, 2003 und 2004 aus dem Halten der Beteiligungen steuerfreie Beteiligungserträge.

- Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren von Amts wegen hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2007

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 hervorgekommen sind, 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.

Da die Wiederaufnahme aber nicht dazu dient, nur die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines bereits offen gelegten Sachverhaltes zu beseitigen, ist sie ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde im ursprünglichen Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nun im Zuge der Wiederaufnahme erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Wesentlich dabei ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich somit auf den Wissensstand aufgrund der Abgabenerklärungen, der Beilagen sowie der Erhebungen des Finanzamtes für das jeweilige Veranlagungsjahr. Waren Tatsachen und Beweismittel der Abgabenbehörde bisher nicht bekannt, ist der Grund dafür grundsätzlich nicht von Relevanz. Ebenso ist die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausgeschlossen, wenn die Behörde ein Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgeblichen Tatsachen im Erstverfahren trifft.

Durch den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) ist nunmehr bei der Entscheidung über die Berufung zu prüfen, ob die Abgabenbehörde erster Instanz das Verfahren aus den von ihr herangezogenen Gründen wieder aufnehmen durfte.

Der **Sachverhalt** zu den in Rede stehenden Verfahren, der den Akten der Abgabenbehörde erster Instanz zu entnehmen war und in den Entscheidungsgründen angeführt ist, stellt sich zusammengefasst wie folgt dar.

Die Bw. gab im Zuge eines Vorhalteverfahrens gegenüber der Abgabenbehörde schriftlich im Jahr 2002 an, dass sie keine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Im Jahr 2000 war eine Liegenschaft erworben worden, die im Jahr 2001 und noch geringfügig im Jahr 2002 renoviert und saniert worden war.

Es handelte sich laut Kaufvertrag vom 11.7.2000 um die Liegenschaft in Wien. Bei Beantwortung des Vorhaltes gab die Bw. an, dass die Vermietung der Liegenschaft ab Dezember 2001 erfolgte. Im Jahr 2000 wurden keine Erlöse erzielt. In der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2000 vom 9.8.2002 waren Vorsteuern iHv ATS 67.268,20, vor allem aus Abbruchkosten resultierend, ausgewiesen. In einem weiteren Ergänzungsersuchen vom 16.9.2002 wurde die Bw. um Vorlage des Mietvertrages, des Wirtschaftsprüfungsberichtes, der Bilanz und der GuV-Rechnung ersucht.

Mit Schreiben vom 11.11.2002, dem die geforderten Unterlagen nicht beilagen, gab die Bw. an, dass die angekaufte und renovierte Liegenschaft aufgrund eines mündlichen Mietvertrages an die Stifterin und Begünstigte, Frau B.B. vermietet wurde. Hinsichtlich des Mietwertes wurde auf den im beigebrachten Gutachten vom 25.7.2002 festgestellten ortsüblichen Betrag von monatlich Euro 4.300,00 zuzüglich aller Kosten und Umsatzsteuer verwiesen. Der „gutachtlichen Äußerung“ ist zu entnehmen, dass der Auftrag auf „Ermittlung des marktüblichen Vermietungswertes als monatlicher Nettomiettertrag bei einem Fremdnutzer als Mieter für die Liegenschaft in Wien“ lautete. Grundlagen für die Beurteilung waren laut Gutachten Pläne der Liegenschaft und des Gebäudes, Besichtigung, Kostenaufstellung über Anschaffung, Um- und Ausbau, Berechnung der Mietwertfläche nach den vorliegenden Plänen, Berücksichtigung des Ertrages einer teilweisen Fremdvermietung und der Grundbuchauszug.

Der genannte Mietwert von monatlich Euro 4.300 zuzüglich aller Kosten und Umsatzsteuer bezog sich auf die Nutzwertfläche (495 m²) der nicht getrennt verwertbaren Mietfläche in Gartengeschoß, Hochparterre, 1. Obergeschoß sowie Terrasse (90 m²), Doppelgarage (70 m²) und Gartenflächen (ca. 1.000 m²).

Die gesamten Betriebs- und sonstigen Bewirtschaftungskosten sowie die Kosten der laufenden Instandhaltung waren dabei laut Gutachten durch den Mieter zu tragen, hatte zur Gänze für die Werterhaltung der Liegenschaft zu sorgen und den Vermieter diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.

Laut Gutachten war das Dachgeschoß mit einer weiteren Nutzfläche von 101m² ausgenommen. Dafür sollte die Bw. durch Fremdvermietung eine monatliche Inklusivmiete von Euro 1.100 netto erhalten.

Mit Vorhalt vom 26.11.2002 wurde die Bw. nochmals ersucht anzugeben, warum bei Vermietung der Liegenschaft bis dato keine Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet bzw. keine Umsatzsteuervoranmeldungen (UVA) abgegeben wurden. Die Bw. führte dazu in ihrem Schreiben vom 10.12.2002 an, dass im Jahr 2002 ein Großteil der Schlussrechnungen gelegt wurde und sich daraus ein Vorsteuerüberhang ergab. Die Abgabe der UVA wurde unterlassen, da der Saldo des Vorsteuerüberhangs mit der Umsatzsteuerjahreserklärung geltend gemacht werden sollte.

Der Jahresabschluss für das Jahr 2001 wurde am 23.12.2002 beigebracht. Die erklärten Erlöse 10% betrugen ATS 49.169,29 (Euro 4.300); die Vorsteuern ATS 1.876.994,05.

Der Jahresabschluss für das Jahr 2002 wurde am 14.11.2003 vorgelegt. Die erklärten Erlöse 10% betrugen Euro 62.221,84, die Erlöse 20% Euro 14.624,93, die Vorsteuern Euro 17.990,78. Der Jahresabschluss für das Jahr 2003 wurde am 14.1.2005 übermittelt. Die erklärten Erlöse 10% betrugen Euro 51.600, die Erlöse 20% Euro 13.200. Ab dem Jahr 2005 waren keine Erlöse 20% erfasst.

Zusätzlich zu den angeführten Erlösen erzielte die Bw. in den Jahren 2000, 2001, 2003 und 2004 aus dem Halten der Beteiligungen steuerfreie Beteiligungserträge.

In den **gegenständlich angefochtenen Bescheiden** vom 11.9.2009 über die **Wiederaufnahme der Verfahren** zur Umsatzsteuer der Jahre 2003 bis 2007 verwies die Abgabenbehörde in der Begründung auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.

Im Bericht der AP vom 9.9.2009 wurde hinsichtlich der Wiederaufnahme für die Jahre 2001 - 2003 auf die Tz. 3, 4 und 4a des Berichtes verwiesen. In diesen wiederum findet sich der Verweis auf den Punkt 1) der Niederschrift vom 15.6.2009 über die Schlussbesprechung und die im Anschluss an den Prüfungszeitraum durchgeführte Nachschau.

Dieser Niederschrift ist u.a. zu entnehmen, dass die AP im Zuge der Prüfung der Buchhaltungsunterlagen sowie der Besichtigung der Liegenschaft und des Gebäudes u.a. folgende neue Tatsachen feststellte:

Die seitens der Bw. gekaufte Liegenschaft war nach den Wünschen der Stifterin saniert und umgebaut worden und diente ab dem Jahr 2001 allein der Stifterin und ihrer Familie zur Befriedigung der privaten Wohnbedürfnisse. Wie sich im Zuge der AP aufgrund vorliegender Rechnungen weiter herausstellte, wurden durch die Bw. auch Einrichtungsgegenstände, Mobiliar wie z.B. Luster und Leuchten, Spiegel, Bettenlage, Kleinmöbel, Badezimmermöbel, Kästen für den Schrankraum nach den Wünschen der Mieterin (Stifterin und Begünstigte) angeschafft und die Kosten getragen. Die Rechnungen dafür wurden entweder direkt durch die Bw. oder durch Tochtergesellschaften der Bw. bezahlt und fanden über Verrechnungskonten Eingang in das Rechenwerk der Bw. Die der Stifterin für die Nutzung der Liegenschaft laut Gutachten berechnete Miete iHv Euro 4.300 netto pro Monat war unter Heranziehung der Kosten für Anschaffung, Umbau und Ausbau der Liegenschaft samt Gebäude ermittelt worden. Die Kosten für Mobiliar waren in die Mietwertberechnung jedoch nicht eingeflossen, da derartige Kosten durch die Mieterin selbst hätten getragen werden müssen.

Aufgrund der nicht unwesentlichen Höhe der Anschaffungskosten (insgesamt in den Jahren 2001 und 2002 Euro 100.600,70 brutto) beurteilte die AP die bisher verrechnete Miete als zu niedrig. Unter Anwendung der Mittelwertberechnung hätte eine höhere Miete unter Berücksichtigung der Anschaffungskosten für das durch die Mieterin genutzte Mobiliar zum Ansatz kommen müssen. Zudem waren weder Miete noch Betriebskosten tatsächlich bezahlt worden. Sie wurden als Forderungen an die Stifterin lediglich über Verrechnungskonto erfasst.

Hinsichtlich der im Gutachten bei Berechnung des Mietwertes erwähnten beabsichtigten Fremdvermietung des Dachgeschosses lagen der Abgabenbehörde im ursprünglichen Verfahren keine Angaben oder Unterlagen über einen tatsächlichen Vertragsabschluss, den Mieter, vertragliche Vereinbarungen, die Miethöhe etc. vor. Ein Zusammenhang zwischen einer Fremdvermietung und den in den Jahresabschlüssen enthaltenen Mieterlösen war nicht ersichtlich.

Im Zuge der AP wurde schließlich angegeben, dass die Bw. einen mündlichen Mietvertrag über das Dachgeschoß des Hauses mit der M.GmbH (einem Tochterunternehmen der Bw.) abgeschlossen hatte und eine monatliche Miete von Euro 1.320 brutto verrechnet worden war. Nähere Details zum Inhalt dieses behaupteten Mietvertrages wurden weder im Prüfungsverfahren noch im Berufungsverfahren angegeben.

Wie die Besichtigung der Liegenschaft am 7.2.2008 durch die AP ergab, war das Dachgeschoß, aufgrund der Gestaltung der Räumlichkeiten und deren Erreichbarkeit, da baulich nicht vom übrigen Wohnbereich getrennt, für eine Fremdvermietung nicht geeignet. Das Dachgeschoß, bestehend aus Bad, WC und zwei Zimmern, war nur über den privaten Eingangs- und Schlafbereich und eine Wendeltreppe zu erreichen. Hinweise, dass sich dort ein Büro befunden hatte, gab es nicht. Zudem wurde festgestellt, dass die als Mieterin angegebene M.GmbH zu keiner Zeit ihre Geschäftsadresse an der Adresse der Liegenschaft, Wien, hatte oder dort eine Tätigkeit entfaltet hätte. Die Tochtergesellschaft hatte laut Firmenbuch ihren Geschäftssitz von März 2002 bis zur Löschung im Jahr 2006 an der Adresse der Bw.

Die AP schloss somit, dass von Beginn an keine Fremdvermietung des Dachgeschosses vorgelegen bzw. beabsichtigt war.

Die AP stellte daher fest, dass die gesamte Nutzfläche der Liegenschaft der Stifterin, als Mieterin, zuzurechnen war. Das Haus diente seit 2001 dem privaten Wohnbedarf der Stifterin und ihren Verwandten.

Der verrechnete Bestandszins war daher als zu niedrig zu beurteilen und lag unter der seitens der AP errechneten angemessenen Miete. Die AP hatte diese mit Hilfe der Mittelwertberechnung neu berechnet. Die Berechnung und deren Ergebnis wurde grundsätzlich seitens der Bw. nicht beanstandet.

Selbst wenn das behauptete „Mietverhältnis“ mit der Tochtergesellschaft tatsächlich bestanden hätte, hatte es die Bw. jedenfalls unterlassen die Miete gegenüber der Stifterin nach Beendigung desselben im Jahr 2005 anzupassen bzw. zu erhöhen. Die Miete blieb im gesamten geprüften Zeitraum unverändert.

Die Überlassung des Einfamilienhauses war allein vom Begünstigungswillen der Bw. getragen und stellte keine unternehmerische Tätigkeit dar. Aus umsatzsteuerlicher Sicht war in der Folge der beantragte Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den Vorleistungen aus der Errichtung und Nutzungsüberlassung zu versagen. Die verbuchten Entgelte waren nicht der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Die Bw. vermeint nun in der Berufung, dass keine Wiederaufnahmegründe vorgelegen wären, da sowohl die Tatsache, dass zwischen der Bw. und der Stifterin nur ein mündlicher Mietvertrag bestanden habe, als auch die Höhe des Mietwertes offengelegt waren.

Die Bw. übersieht dabei jedoch, dass nicht das Fehlen eines schriftlichen Bestandsvertrages den Wiederaufnahmegrund darstellte, sondern die im Zuge der AP hervorgekommenen, oben angeführten Tatsachen, betreffend die alleinige Nutzung der Liegenschaft durch die Stifterin für private Zwecke, betreffend die fehlenden vertraglichen Unterlagen für die behauptete Fremdvermietung an die Tochtergesellschaft sowie die Berechnung des Mietwertes ohne Berücksichtigung der Kosten des Mobiliars. Sämtliche dieser Tatsachen waren bei Erlassung der Erstbescheide nicht bekannt. Die Kenntnis dieser erst im Zuge der AP hervorgekommenen Tatsachen hätte jedoch zu im Spruch anders lautenden Bescheiden geführt.

Die angeführten entscheidungsrelevanten Tatsachen bzw. Sachverhaltselemente stellen daher nach Ansicht des UFS taugliche Wiederaufnahmegründe dar.

Die Bw. bringt weiter vor, dass einer Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer der Jahre 2004 bis 2007 die rechtliche Grundlage fehle, da diese Jahre unter dem Titel "Nachschauzeitraum" angeführt seien und im Prüfungs- und Nachschau-auftrag vom 5.12.2005 kein Nachschauzeitraum angeführt sei.

Dieses Argument geht insofern ins Leere, als die Abgabenbehörde gem. § 144 BAO für Zwecke der Abgabenerhebung bei Personen, die nach abgabenrechtlichen Vorschriften Bücher und Aufzeichnungen zu führen haben, Nachschau halten kann. In Ausübung der Nachschau dürfen Organe der Abgabenbehörde, Gebäude, Grundstücke und Betriebe betreten und besichtigen, die Vorlage der nach Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen sowie sonstiger für die Abgabenerhebung maßgeblicher Unterlagen verlangen und in diese Einsicht nehmen.

Gem. § 146 BAO haben sich die mit der Vornahme einer Nachschau beauftragten Organe bei Beginn der Amtshandlung auszuweisen und, soweit erforderlich, das Ergebnis der Nachschau in einer Niederschrift aufzunehmen. Da im Zuge jeder AP für die an den Prüfungszeitraum anschließende Zeit eine Nachschau durchgeführt wird, wird dies im Prüfungsauftrag bereits angeführt. Die Durchführung der Nachschau ist dabei weder im Zeitraum, noch im Gegenstand gesetzlich eingeschränkt; es ist weder eine Angabe der Abgabenarten noch die eines Zeitraumes erforderlich.

Im Fall der Bw. wurde der Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 5.12.2005 am 13.12.2005 durch das Außenprüfungsorgan zur Kenntnis gebracht und der Bw. eine Ausfertigung ausgefolgt.

Die Prüfungsfeststellungen wurden schließlich sowohl für den Prüfungszeitraum (2001 bis 2003) als auch den Nachschauzeitraum, die Jahre 2004 bis 2008, mit der Bw. besprochen und in der Niederschrift vom 15.6.2009 festgehalten. Eine Durchschrift der Niederschrift wurde der Bw., konkret dem Vorsitzenden des Stiftungsvorstandes und gleichzeitig steuerlichen Vertreter, übergeben.

Da somit auch für den Nachschauzeitraum die Rechtsgrundlage vorlag, kann in der Vorgehensweise der AP kein Verfahrensmangel erblickt werden.

Es wird daher festgestellt, dass die Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 2001 bis 2007 durch die Abgabenbehörde erster Instanz aufgrund der vorliegenden Wiederaufnahmegründe, sowohl für den Prüfungszeitraum als auch die Nachschauzeiträume, zu Recht erfolgt ist.

- Berufung gegen die Bescheide hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre

2001 bis 2008

Gem. § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nach Art. 4 der Sechsten MwSt-Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer - wo auch immer - wirtschaftliche Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der freien Berufe selbständig ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einkommenorientierte Aktivitäten abgestellt (s. Ruppe, UStG3, § 2 Tz. 8).

Das Halten von Beteiligungen stellt keine unternehmerische, wirtschaftliche Betätigung dar.

Fehlt es jedoch am Leistungsaustausch und damit der unternehmerischen, wirtschaftlichen Tätigkeit, ist der Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 zu versagen.

Unstrittig ist, dass auch Privatstiftungen als Unternehmer in Betracht kommen. Die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken kann auch bei einer Privatstiftung als fortlaufende Duldungsleistung eine unternehmerische bzw. wirtschaftliche Tätigkeit darstellen. Allerdings ist die Vermietungstätigkeit von der bloßen Gebrauchsüberlassung, die keine Unternehmereigenschaft begründet, zu unterscheiden.

Eine Überlassung einer Liegenschaft durch die Privatstiftung an den Stifter oder Begünstigte im Rahmen der satzungsmäßigen Zwecke ist nicht als nachhaltige Tätigkeit einzustufen. Steht bei Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses nicht die Einnahmenerzielung im Vordergrund, sondern die Vorteilszuwendung an den Stifter oder Begünstigten, liegt keine wirtschaftliche Tätigkeit vor (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255).

Zudem müssen die der Vermietung zugrunde liegenden Vereinbarungen und Verträge auch bei Privatstiftungen im Hinblick auf das bestehende Naheverhältnis zu ihren Stiftern, Vorständen und Begünstigten einem Fremdvergleich standhalten. Das bedeutet nach ständiger Rechtsprechung, dass die Rechtsverhältnisse nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, von eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließendem Inhalt sein müssen und auch unter (Familien-)Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die Bw. erwarb im Jahr 2000 um ATS 17,8 Mio (Euro 1.293.576,45) die Liegenschaft in Wien.

Die Bw. sanierte und renovierte die Liegenschaft hauptsächlich im Jahr 2001 und geringfügig noch 2002 nach den Wünschen der Stifterin und Begünstigten, Frau B.B., um rund ATS 9,8 Mio (Euro 712.193,77). Weiters wurde Mobiliar iHv Euro 100.600 brutto angeschafft und die Kosten seitens der Bw. getragen.

Für sämtliche Investitionen wurde in den entsprechenden Jahren der Vorsteuerabzug beansprucht.

Wie die AP feststellte, erfolgte die Finanzierung des Umbaus und der Sanierung der Liegenschaft, d.h. des Hallenbades im Gartengeschoß, der gesamten Sanitäranlagen, der Heizung, Fenster, Türen, Böden etc. über die Tochtergesellschaften der Bw. (GPGmbH, EHandelsGmbH sowie M.GmbH).

Diese vergaben Darlehen ohne schriftliche oder sonstige offengelegte Vereinbarung an die Bw. oder bezahlten Rechnungen direkt und verrechneten sie an die Bw. weiter. Die Verbuchung erfolgte bei der Bw. auf den jeweiligen Darlehens- und Verrechnungskonten. Diese Verbindlichkeiten der Bw. gegenüber den Tochtergesellschaften wurden in den Folgejahren mit Forderungen aus Beteiligungserträgen gegenverrechnet und ausgeglichen.

Ab Dezember 2001 wurde die Liegenschaft nach den Angaben der Bw. auf Basis eines mündlichen Mietvertrages an die Stifterin und Begünstigte, Frau B.B., vermietet. Wann konkret der Mietvertrag geschlossen wurde, wurde weder im Erstverfahren noch gegenüber der AP angegeben. Laut Angabe im Zentralen Melderegister begründete die Stifterin ihren Wohnsitz an der Liegenschaftsadresse mit Jänner 2002.

Erst im Zuge der AP gab die Bw. an, dass für das Dachgeschoss (Nutzfläche 101 m²) ein weiteres Mietverhältnis mit einer Tochtergesellschaft, der M.GmbH, auf Basis eines ebenfalls mündlichen Mietvertrages von Mai 2002 bis Ende 2004 eingegangen worden war. Monatlich wurde dafür eine Miete von Euro 1.100 netto erfasst.

Der gegenüber Frau B.B. verrechnete Mietwert von monatlich Euro 4.300 zuzüglich aller Kosten (ohne dass diese definiert waren) und Umsatzsteuer basierte auf einem Gutachten vom 25.7.2002, welches am 11. November 2002 der Abgabenbehörde vorgelegt wurde.

Das bedeutet jedoch, dass weder der Bw. noch der Stifterin und Mieterin bis zumindest Juli 2002 die Höhe der Miete bekannt gewesen sein konnte. Eine Vereinbarung, ein Vertrag hinsichtlich der Vermietung hätte somit frühestens bei Vorlage des Gutachtens getroffen werden können. Die Bw. gab aber an, dass die Vermietung bereits seit Dezember 2001 erfolgt sei. Der Umstand, dass es bei Beginn der Nutzungsüberlassung keinen Mietwert oder eine Vereinbarung darüber gab, trotzdem aber der Wohnsitz seitens der Stifterin und Begünstigten begründet wurde, spricht gegen eine im Wirtschaftsleben übliche Gestaltung und somit gegen die Absicht der Bw. eine wirtschaftliche Betätigung aufnehmen zu wollen. Zudem stellt auch die Tatsache, dass bis Ende 2002 trotz behaupteter Vermietungstätigkeit keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben wurden, das Bestehen einer tatsächlichen Vermietung in Frage.

Der angegebene Mietwert bezog sich laut Gutachten auf die darin angeführte Nutzwertfläche (495 m²), bestehend aus der nicht getrennt verwertbaren Mietfläche in Gartengeschoß, Hochparterre, 1. Obergeschoß sowie Terrasse (90 m²), Doppelgarage (70 m²) und Gartenflächen (ca. 1.000 m²).

Obwohl die Stifterin ebenfalls das Dachgeschoß (101 m²) nutzte, wurde auch nach Beendigung des behaupteten Mietverhältnisses mit der Tochtergesellschaft die zumindest dann erforderliche Mietanpassung gegenüber der Stifterin unterlassen.

Eine tatsächliche Bezahlung der Mieten durch Überweisung, wie auf den Rechnungen, z. B. aus dem Jahr 2004, angeführt, erfolgte nicht. Die Mietforderungen wurden auf Verrechnungskonten erfasst und im Fall von Frau B.B. mit 4,5% jährlich verzinst. Das Verrechnungskonto der im Jahr 2006 gelöschten Tochtergesellschaft M.GmbH wurde schließlich durch Gegenverrechnungen mit dem weiteren Tochterunternehmen GPGmbH ausgeglichen.

Die Bw. hatte es zudem unterlassen die Kosten für die Anschaffung des ebenfalls durch die Mieterin Frau B.B. genutzten Mobiliars iHv insgesamt Euro 100.600,70 brutto in die Berechnung des Mietwertes einzubeziehen und die Miete entsprechend anzupassen.

Das Argument der Bw. im Berufungsverfahren, dass es sich bei den Anschaffungen nicht um Mobiliar, sondern um Fliesen und verschiedenen Verbauten und Verkleidungen handelte, wurde nicht durch Unterlagen nachgewiesen. Es wird jedoch durch die der AP im Zuge der Prüfung vorgelegten Rechnungen widerlegt. Daraus war ersichtlich, dass es sich um den Ankauf von Leuchten und Luster, Bettenanlage, Kleinmöbel, Esszimmerrundbank samt Heizkörperverkleidung, Küche, Bar, Gartenmöbel, Kästen für den Schrankraum, Badezimmermöbel und Fliesen (anteilig Euro 5.060,64 netto) handelte.

Die AP ging aufgrund des Sachverhaltes davon aus, dass die Mieterin schon seit Ende 2001 die gesamte Liegenschaft zu Wohnzwecken nutzte und auch das behauptete mündlich geschlossene Mietverhältnis mit der Tochtergesellschaft faktisch nicht bestand.

Die AP berechnete daher den angemessenen Mietzins auf Basis der Mittelwertberechnungsmethode neu.

Diese Methode kommt dann zum Tragen, wenn eine Marktmiete in der Praxis aufgrund des eher eingeschränkten Interessentenkreises, der individuellen Gestaltung des Bauwerkes und der Grundstückseinrichtungen, der örtlichen Lage etc. nicht bzw. schwer feststellbar ist. Im Ergebnis war festzustellen, dass der seitens der Bw. verrechnete Mietwert jährlich um bis zu Euro 32.146,09 differierte und damit als zu niedrig zu beurteilen war. Eine marktkonforme Vermietung der Liegenschaft war daher nicht gegeben.

Die Berechnung des Mittelwerts durch die AP, dessen Höhe (siehe Darstellung in der Niederschrift vom 15.6.2009) sowie die jährlich ermittelten Differenzen wurden seitens der Bw. im Rechtsmittelverfahren grundsätzlich nicht beanstandet.

Die Bw. brachte lediglich im Zusammenhang mit der Besteuerung der in diesem Zusammenhang festgestellten verdeckten Zuwendung vor, dass, im Fall der umsatzsteuerlichen Anerkennung der Vermietung, die in die Mittelwertberechnung einbezogene, nicht gewährte Vorsteuer wieder herauszurechnen wäre.

Hinsichtlich der vertraglichen Gestaltung gab die Bw. an, dass sowohl für die Vermietung an die Stifterin und Begünstigte, Frau B.B., als auch an die Tochtergesellschaft ein jeweils mündlichen Mietvertrag abgeschlossen war.

In beiden Fällen lagen keine Angaben zu den in Miet- bzw. Bestandsverträgen üblichen Bestimmungen und wesentlichen Elementen, wie z.B. Art des Vertrages, Vertragspartner, Mietgegenstand, dessen Zustand und Ausstattung, Verwendungszweck, Dauer der Vermietung, Höhe des Mietzinses und der Betriebskosten, Zahlungsmodus und Fälligkeit, Nutzungsbestimmungen, etc. vor und wurden auch gegenüber der AP keine ergänzenden Angaben gemacht.

Als Tatsache war, dass die Liegenschaft nicht nur von der Stifterin, sondern auch von Familienmitgliedern (Kindern etc.) ständig bewohnt wurde.

Weiters hatte sich im Zuge der AP herausgestellt, dass eine Nutzung des Dachgeschosses durch die Tochtergesellschaft als Büro bzw. Geschäftssitz aufgrund der Gestaltung der Räumlichkeiten und deren Erreichbarkeit, da baulich nicht vom übrigen Wohnbereich getrennt, nicht denkbar war. Zudem lagen nachweislich keine Anhaltspunkte vor, dass die Tochtergesellschaft, die M.GmbH jemals ihren Geschäftssitz im Haus hatte. Gegen ein Mietverhältnis sprach auch, dass die GmbH nur unter der im Firmenbuch angegebenen Geschäftsadresse auftrat, nämlich der Adresse am Geschäftssitz der Bw. in 1210 Wien.

Zu beiden behaupteten mündlichen Verträgen wurden seitens der Bw. weder im Prüfungs- noch im Berufungsverfahren Angaben über inhaltliche Details der Mietverträge gemacht. Es wurde weder das Vorliegen zusätzlicher Vereinbarungen noch grundsätzlicher oder ergänzender Beschlüsse des Stiftungsvorstandes darüber behauptet.

Infolge der daher nicht nachgewiesenen, lediglich mündlich behaupteten Mietvereinbarungen, lagen rechtlich keine Vereinbarungen vor, die nach außen ausreichend zum Ausdruck kamen, von eindeutigem, klarem und jeden Zweifel ausschließendem Inhalt waren und auch unter Fremden in dieser Form abgeschlossen worden wären. Mangels der wesentlichen Vertragsbestandteile lagen auch keine den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechende Verträge vor.

Im Ergebnis wird daher festgehalten, dass unter Fremden ein Vertragsverhältnis über die Vermietung einer luxuriös ausgestatteten Liegenschaft ohne Konkretisierung der wesentlichen Elemente eines Mietvertrages nicht in dieser Form geschlossen worden wäre.

Der, aufgrund des zwischen der Bw. und der Stifterin bestehenden Naheverhältnisses, geforderten Fremdlichkeit der Verträge wurde nicht Rechnung getragen. Der Bestand, das Vorliegen der seitens der Bw. behaupteten mündlichen Mietverträge war nicht als nachgewiesen anzusehen und somit steuerlich nicht anzuerkennen.

Aus der Beurteilung des festgestellten Sachverhaltes folgt, dass die Überlassung der Liegenschaft durch die Bw. an die Stifterin und Begünstigte, Frau B.B., nur vom Begünstigungswillen der Bw. gegenüber der Stifterin getragen war und als Tätigkeit im Rahmen der Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke zu beurteilen war. Die Bw. trat nach außen nicht als Wirtschaftsteilnehmerin auf. Es wurde durch die Nutzungsüberlassung keine auf Einnahmenerzielung ausgerichtete, nachhaltige und damit unternehmerische bzw. wirtschaftliche Tätigkeit begründet.

Die gesamte oben dargestellte Gestaltung führt zu dem Schluss, dass die Bw. den Um- und Ausbau der Liegenschaft sowie die folgende, nicht marktkonforme Vermietung nicht mit der Absicht Einnahmen zu erzielen und ohne wirtschaftliches Interesse durchführte. Im Vordergrund stand die Versorgung der Stifterin und der Verwandten durch die Befriedigung des Wohnbedürfnisses und damit die Zuwendung eines Vorteils an diese.

Die steuerliche Anerkennung der Nutzungsüberlassung der in Rede stehenden Liegenschaft an die Stifterin, Frau B.B., wurde somit zu Recht versagt. Es liegt keine steuerlich relevante, unternehmerische Betätigung der Bw. vor.

Die Erfassung der verbuchten Mieten als steuerpflichtige Erlöse hat daher für die in Rede stehenden Zeiträume zu unterbleiben. Der Vorsteuerabzug ist für den Prüfungs- und Nachschauzeitraum 2001 bis 2008 nicht zu gewähren.

- Berufung gegen die Bescheide hinsichtlich Kapitalertragsteuer die Jahre 2001 bis 2008 betreffend:

Gemäß § 93 Abs. 1 iVm § 93 Abs. 2 lit. d EStG 1988 (id maßgeblichen Fassung) wird die Einkommensteuer bei Zuwendungen jeder Art von eigennützigen Privatstiftungen durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

Nach § 95 Abs. 2 EStG ist Schuldner der Kapitalertragsteuer der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer.

Zuwendungen von Privatstiftungen sind im Allgemeinen unentgeltliche Vermögensübertragungen von der Privatstiftung an Begünstigte. Zuwendungen können in offener oder verdeckter Form vorliegen. Im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 gelten als Zuwendungen von Privatstiftungen auch geldwerte Vorteile aus z.B. der Nutzungsüberlassung von Wohnungen, Luxuswirtschaftsgütern u.a.

Bei der Nutzungsüberlassung der Liegenschaft in Wien durch die Bw. an die Stifterin und Begünstigte, Frau B.B., stand die Versorgung der Stifterin und der Verwandten durch die Befriedigung des Wohnbedürfnisses im Vordergrund. Die Bewertung der Nutzungsüberlassung hatte daher mit jenem Betrag zu erfolgen, den der Begünstigte bei marktkonformer Überlassung aufwenden müsste.

Da es sich im Fall der Bw. um die Überlassung einer nach den Wünschen der Stifterin um- und ausgebauten luxuriösen Liegenschaft handelte, wurde zur Berechnung des marktkonformen Mietwertes die Methode der Mittelwertberechnung herangezogen. Diese Methode wird dann angewendet, wenn eine Marktmiete im Hinblick auf den eher eingeschränkten Interessentenkreis, die individuelle Gestaltung des Bauwerkes, der Ausstattung, der Grundstückseinrichtungen sowie der örtlichen Lage nicht bzw. nur schwer feststellbar ist.

Die seitens der AP durchgeführte Berechnung des Mittelwertes ergab bei Berücksichtigung der Tatsache, dass die gesamte Liegenschaft durch die Stifterin und Begünstigte, Frau B.B., in den jeweiligen Jahren genutzt wurde, Differenzen zu den bisher verrechneten Mieten.

Wie der in der Niederschrift vom 15.6.2009 enthaltenen Berechnung für die Jahre 2001 bis 2008 entnommen werden kann, war der seitens der Bw. jeweils jährlich verrechnete Mietwert um bis zu Euro 32.146,09 als zu niedrig zu beurteilen.

Es ist daher der Feststellung der AP zu folgen, dass die sich aufgrund der Berechnung jährlich ergebenden Differenzen zu den bisher verrechneten Mietwerten im Prüfungszeitraum und im Nachschauzeitraum verdeckte Zuwendungen an die Stifterin und Begünstigte, Frau B.B. darstellten.

Die jährlichen Zuwendungen wurden daher zu Recht in Höhe der Bruttobeträge mit 25% (d.s. 33,33 % der Nettobeträge) der Kapitalertragsteuer unterzogen.

Die Bw. erhob weder gegen die für die Jahre 2001 bis 2008 getroffene Feststellung zum Vorliegen verdeckter Zuwendungen aus der Nutzung der Liegenschaft sowie die angewandte Berechnungsmethode und die daraus folgende Höhe der Zuwendungen, noch gegen die Festsetzung der Kapitalertragsteuer grundsätzlich Einwendungen.

Hinsichtlich der Höhe der Zuwendungen wurde, für den Fall der Stattgabe der Berufung zur Umsatzsteuer der Jahre 2001 bis 2008, eine Neuberechnung unter entsprechender Reduzierung der Bemessungsgrundlagen um die bisher nicht gewährten Vorsteuern beantragt.

Da der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2008 aufgrund der nicht vorliegenden unternehmerischen Tätigkeit nicht stattzugeben war (siehe dazu Ausführungen oben), waren die Bemessungsgrundlagen für die Berechnung des Mittelwertes und davon abgeleitet der jährlichen Zuwendungen nicht abzuändern.

Die Entscheidung über die Berufungen war daher spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 23. Mai 2012