

Vermietung an den Stifter

§ 2 Abs 1 UStG 1994

Wird eine Immobilie an den Stifter vermietet, kommt es darauf an, ob die Privatstiftung dies in Erfüllung ihres Stiftungszwecks „Wohnversorgung des Stifters“ tut oder als Wirtschaftsteilnehmer – also Vermieter – auftritt. Nur wenn sie als Vermieter auftritt ist sie zum Vorsteuerabzug berechtigt.

VwGH 07.07.2011,
2007/15/0255

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende Privatstiftung wurde mit Stiftungsurkunde vom 30. November 2000 errichtet. Stifter und Begünstigte sind die Brüder WS und KS. Die Bareinlage des WS betrug 950.000 S (69.039,19 EUR), jene des KS 50.000 S (3.633,64 EUR). Darüber hinaus wendete KS mit Stiftungszusatzurkunde vom selben Tag 40 % der Anteile an der S GmbH (Einlagewert: 944.211,75 EUR) der Beschwerdeführerin zu.

Zweck der Beschwerdeführerin ist laut § 2 der Stiftungsurkunde "die Erhaltung und ertragreiche Verwertung des Familienvermögens der Stifter für sich und die Rechtsnachfolger, weiters die Versorgung der Stifter und ihrer Angehörigen. (...) Der Stiftungszweck kann durch alle wirtschaftlich erforderlichen Maßnahmen verwirklicht werden." Gemäß § 3 Z 2 der Stiftungsurkunde ist "die Veranlagung und Verwertung des Vermögens entsprechend dem Stiftungszweck nach den Vorschlägen der Stifter durchzuführen."

In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2001 wurde ein ausschließlich aus Vorsteuern resultierender Überschuss von 761.289 S (55.325,03 EUR) erklärt. Die Umsatzsteuererklärung 2002 weist steuerpflichtige Umsätze von 3.600 EUR, eine darauf entfallende Umsatzsteuer von 360 EUR sowie Vorsteuerbeträge von 76.649,96 EUR (im Ergebnis daher einen Vorsteuerüberhang von 76.289,96 EUR) aus. Für das Jahr 2003 wurden steuerpflichtige Umsätze von 16.200 EUR, eine darauf entfallende Umsatzsteuer von 1.620 EUR sowie Vorsteuerbeträge von 8.848,24 EUR (im Ergebnis daher ein Überschuss von 7.228,24 EUR) erklärt.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde die Umsatzsteuer der Jahre 2001 bis 2003 im Instanzenzug mit Null fest.

Die Beschwerdeführerin habe mit Kaufvertrag vom 27. März 2001 eine Liegenschaft (Fläche laut Grundbuchsauszug: 2.450 m², davon Wald: 487 m²) um insgesamt 116.000 EUR erworben und auf dieser in den Jahren 2001 bis 2003 ein Einfamilienhaus samt Swimmingpool errichtet. Die dafür angefallenen Herstellungskosten hätten laut Anlagenverzeichnis im Jahr 2001 rund 269.000 EUR, im Jahr 2002 rund 385.000 EUR und im Jahr 2003 rund 47.000 EUR, in Summe daher 701.000 EUR betragen.

Die in den Jahren 2001 bis 2003 aufgelaufenen Investitionskosten für die Liegenschaft und das Gebäude seien zum überwiegenden Teil von Banken und der Beschwerdeführerin nahestehenden Personen fremdfinanziert worden. Im Zeitpunkt der Kreditaufnahmen seien keine Vereinbarungen über die Abstattungsmodalitäten vorgelegen. Es sei eine Rückführung der Kredite aus Gewinnausschüttungen der S GmbH beabsichtigt gewesen, diese seien aber weder betraglich noch zeitlich konkretisiert worden. Tatsächlich seien die Verbindlichkeiten in den Jahren 2004 und 2005 infolge der Ausschüttungen der S GmbH (insgesamt 880.000 EUR) weitestgehend abgebaut worden.

Die baubehördlichen Agenden in Zusammenhang mit der Gebäudeerrichtung habe ausschließlich WS wahrgenommen. Dieser sei auch für die Planungsvorgaben an den Architekten (betreffend den Baustil, die Größe und Anordnung der Nutzflächen, die Wahl der Materialien etc.) und für die Bauausführung bzw. -überwachung verantwortlich gewesen. Die Beschwerdeführerin habe vor und während der Errichtung weder konkrete Investitions- und Finanzierungspläne noch Mietenplanungen und Rendite- bzw. Prognose-rechnungen für das Projekt erstellt.

Die gesamte Wohnnutzfläche des fertigen Einfamilienhauses betrage gemäß den Planauszügen (ohne Kellerräume) mehr als 260 m². Das Haus werde von WS zur Gänze privat genutzt. Angeforderte Informationen über dessen Erwerbstätigkeit sowie Einkunfts- und Vermögenslage seien nicht beigebracht worden.

Laut zentralem Melderegister befinde sich der Hauptwohnsitz des WS ab 7. August 2002 an der Adresse des neuerrichteten Wohngebäudes. Der Nutzungsüberlassung an WS liege eine mündliche, mit Sitzungsprotokoll des Stiftungsvorstandes vom 21. September 2002 festgehaltene Vereinbarung zu Grunde, die im angefochtenen Bescheid wie folgt wiedergegeben wird:

"1. Dem Begünstigten, (WS) wird beginnend mit 1. 10. 2002 das unbefristete Mietrecht an der Liegenschaft (...) samt dem darauf befindlichen Wohnhaus angeboten.

2. Die Betriebskosten sowie alle sonstigen notwendigen Aufwendungen, die für die Liegenschaft zu tätigen sind, müssten direkt vom Begünstigten bezahlt werden.

3. Der Mietzins beträgt vorläufig monatlich EUR 1.100,00 zuzüglich der jeweils geltenden Umsatzsteuer. Dies gilt für die Dauer eines Jahres, also bis 30. 9. 2003, weil die Liegenschaft und das Wohnhaus noch unkomplett sind und von (WS) auf eigene Kosten

fertig gestellt wird. Ab 1. 10. 2003 gilt der monatliche Mietzins in Höhe von EUR 1.800,00 zuzüglich der jeweils geltenden Umsatzsteuer. Die Zahlungsweise kann bis zur Fertigstellung jährlich im nachhinein erfolgen, ab Komplettierung des Hauses ist der Mietzins quartalsmäßig zu entrichten.

4. Der Mietzins ist wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex 1996, wobei Schwankungen unter 5 % zu keiner Anpassung führen. Ausgangsbasis ist die für den Monat (gemeint wohl: Oktober) 2002 verlaubliche Indexzahl.

5. Der Vorstandsvorsitzende wird beauftragt, den Begünstigten zu informieren und zu erfragen, ob der Vorschlag angenommen wird."

Dieses Anbot sei am 27. September (2003) von WS telefonisch mit der Zusage angenommen worden, das Wohnhaus fertig zu stellen.

Was unter den Begriff der Betriebskosten und der "sonstigen notwendigen Aufwendungen" fielen, sei zwischen den Parteien nicht explizit vereinbart worden. Ebenso würden Zusatzvereinbarungen und schriftliche Dokumentationen über die Art und Höhe der vom Mieter durchgeführten Fertigstellungsarbeiten bzw. darüber, in welchem Zustand das Mietobjekt im Zeitpunkt des Beginns der behaupteten erstmaligen Nutzungsüberlassung übernommen worden sei, fehlen.

Bei einer Monatsmiete von 1.800 EUR und einer Nutzfläche von 300 m² (unter Einbeziehung der Wellnessräume im Keller) ergäbe sich ein Quadratmeterpreis von 6 EUR, weshalb die von der Beschwerdeführerin angegebene Monatsmiete von 7,50 EUR/m² nicht nachvollziehbar sei. Auch seien hinsichtlich der behaupteten ortsüblichen Vergleichssätze von 5 EUR bis 7 EUR/m² keine Nachweise vorgelegt worden.

Auf Grund der Besonderheiten des Falles (Vermietung eines Grundstücks im Ausmaß von 2.450 m² mit Wald und Swimmingpool in sehr guter Lage und einem darauf neu errichteten Wohnhaus mit einer Wohnfläche von rund 300 m² zuzüglich Lager- und Garagenräumlichkeiten und Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von 817.000 EUR) ließen sich vergleichbare Marktmieten kaum feststellen. Bei einer Vermietung von Liegenschaften mit geringer Marktgängigkeit infolge besonderer Ausstattung, Lage etc. sei die Berechnung eines fremdüblichen Mietzinses nach den für diese Fälle anerkannten Methoden der Liegenschaftsbewertungspraxis vorzunehmen. Bei unstrittigen Netto-Investitionskosten von 817.000 EUR, einer Gebäudenutzungsdauer von 67 Jahren, einem Mindestzinssatz von 2,5 % und der Mindestansätze für die entsprechenden Instandhaltungs- und Leerstellungsrisiken sowie Verwaltungsaufwendungen ergäbe sich eine monatliche Miete von

2.500 EUR. Bei einem nach Ansicht der belangten Behörde vertretbaren Zinssatz von 3 % würde sich eine fremdübliche Monatsmiete von 2.700 EUR errechnen. Die seitens der belangten Behörde vorgenommene detaillierte Berechnung sei der Beschwerdeführerin zur Kenntnis gebracht worden, wobei gegen die Anwendung der gewählten Bewertungsmethode - abgesehen von der Höhe des Zinssatzes - keine konkreten Einwendungen erhoben worden seien.

Für die umsatzsteuerliche Behandlung einer Privatstiftung würden die allgemeinen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes gelten. Eine Privatstiftung unterliege daher mit ihren Einnahmen aus einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes der Umsatzsteuer. Die umsatzsteuerlichen Bestimmungen sähen vor, dass nur solche Lieferungen und Leistungen, die in Form eines Leistungsaustausches erbracht würden, der Mehrwertsteuer (soweit keine Befreiung bestünde) unterlägen.

Im Beschwerdefall sei daher entscheidend, ob der Kauf eines Grundstückes und die anschließende nach den Vorstellungen des Stifters erfolgte Errichtung eines Einfamilienhauses für Zwecke einer unternehmerischen Tätigkeit erfolgt ist. Bei Leistungsbeziehungen zwischen einer Privatstiftung und ihren Stiftern sei das Vorliegen eines Leistungsaustausches danach zu beurteilen, ob die zugewendete Leistung (gegenständlich die Nutzungsüberlassung) nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einem gesellschaftsrechtlichen Verhältnis habe oder ob es sich um Leistungen handle, die auf einer schuldrechtlichen Vertragsbeziehung beruhten. Im Beschwerdefall treffe nach Ansicht der belangten Behörde ersteres zu.

Es entspreche nicht den üblichen Gepflogenheiten im Wirtschaftsleben, dass bei der Vermietung eines luxuriösen, neu errichteten Wohnhauses nur eine (mündliche) Vereinbarung mit den "essentialia negotii" (Mindestinhalten) eines Mietvertrages getroffen werde, zumal Vertragsparteien mit natürlichen Interessensgegensätzen in der Regel bestrebt seien, ihre Rechte und Pflichten entsprechend abzusichern. Eine Regelung, wonach der Mieter die Betriebskosten und "alle sonstigen notwendigen Aufwendungen" trage, sei derart unbestimmt, dass sie nicht den allgemein üblichen Vertragsgestaltungen bei Bestandverträgen entspreche. Zudem kämen gegenständlich auch nicht die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über den Mietzins zur Anwendung, sodass der Einwand der ergänzenden Vertragsauslegung an Hand des MRG ins Leere ginge. Auch das Fehlen von individuellen Kündigungsvereinbarungen (insbesondere in Form eines längerfristigen Kündigungsverzichts seitens des Mieters) sei im Hinblick auf die Tatsache, dass das Gebäude nach den Vorstellungen und Bedürfnissen des Stifters errichtet worden sei und dadurch eine alternative Verwertung erschwert werde, fremdüblich. Andererseits sei es aber auch ungewöhnlich, dass sich ein Mieter, der Fertigstellungskosten übernehme, keine entsprechende Absicherungen in Form von Ablösevereinbarungen und Kündigungsverzicht seitens des Vermieters ausbedinge.

Auch der vereinbarte Mietzins sei nicht angemessen. Wie der Beschwerdeführerin mit detaillierten Berechnungen zur Kenntnis gebracht worden sei, müsse bei Investitionskosten von 817.000 EUR eine Monatsmiete von zumindest 2.500 EUR, eher 2.700 EUR als fremdüblich angesehen werden. Der vereinbarte Mietzins von lediglich 1.800 EUR weiche davon erheblich ab. Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, es genüge eine Verzinsung in Höhe mündelsicherer Spareinlagen könne die belangte Behörde nicht folgen, weil eine derart niedrige Verzinsung nicht den Gepflogenheiten des Marktes entspreche. Ein am Markt agierender Vermieter werde im Rahmen einer nachhaltigen Vermietungstätigkeit danach trachten, eine marktübliche Mietrendite und nicht bloß eine Mindestverzinsung am Kapitalmarkt zu erzielen.

Schließlich sei die Ernsthaftigkeit der Mietvereinbarung auch deshalb in Zweifel zu ziehen, weil das gegenständliche Objekt vom Stifter offenbar schon vor dem vereinbarten Vertragsbeginn ohne Entgelt benützt worden sei (Hauptwohnsitzmeldung ab August 2002) und die Beschwerdeführerin entgegen den behaupteten Vereinbarungen auch noch nach dem 1. Oktober 2002 Investitionen in das Objekt in Höhe von mehr als 26.000 EUR getätigt habe. Auf diesen Widerspruch sei die Beschwerdeführerin bereits in der Berufungsvorentscheidung hingewiesen worden. Eine Entgegung sei nicht erfolgt.

Insgesamt liege kein marktkonformes Streben nach Mieteinnahmen vor, was auch darin zum Ausdruck komme, dass die für die Geschäftsgebarung der Stiftung zuständigen Organe weder in die Planung und Errichtung maßgeblich eingebunden gewesen seien (es fehle an Prognosen über die Höhe der Investitionen, deren Finanzierung, Renditeerwartungen und alternative Verwertungen) und alleine der künftige Nutzer das Gebäude nach eigenen Wünschen und Vorstellungen (ohne Vorgaben des Stiftungsvorstandes) geplant und die Bauausführung bestimmt habe.

Die Überlassung des gegenständlichen Wohngebäudes stelle daher keine unternehmerische Betätigung im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 dar, weshalb für die in Zusammenhang mit der Errichtung und der Nutzungsüberlassung anfallenden Vorleistungen kein Vorsteuerabzug zustünde und die Entgelte aus der Nutzungsüberlassung nicht der Umsatzsteuer unterlägen. Auf die Frage der Liebhaberei sei daher nicht mehr einzugehen.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die vorliegende Beschwerde, in welcher sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht,

- "1. auf Zuerkennung der Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs 1 UStG 1994;
2. auf Anerkennung der Einkünfte aus Vermietung- und Verpachtung in den Veranlagungsjahren 2001, 2002 und 2003 als Einkunftsquelle nach den einschlägigen Bestimmungen des EStG und KStG;
3. auf Nichtversagung des Vorsteuerabzuges in den Veranlagungsjahren 2001, 2002 und 2003 für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren; sowie
4. auf Einhaltung der Verfahrensbestimmungen der BAO" verletzt erachtet.

Nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Soweit die Beschwerdeführerin im Rahmen der geltend gemachten Beschwerdepunkte die Anerkennung ihrer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Einkunftsquelle nach den Bestimmungen des EStG und KStG begehrt, kann sie durch den angefochtenen - ausschließlich die Umsatzsteuer der Jahre 2001 bis 2003 betreffenden - Bescheid von vornherein nicht in dem von ihr geltend gemachten Recht verletzt werden.

Mit dem unter 4. angeführten Recht auf Einhaltung der Verfahrensbestimmungen bezeichnet die Beschwerdeführerin kein konkretes, aus einer Rechtsnorm ableitbares subjektives Recht (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 22. Februar 2007, 2002/14/0013, und vom 4. August 2010, 2007/13/0062), zumal die Verletzung von Verfahrensvorschriften als solche keinen Beschwerdepunkt darstellt, sondern zu den Beschwerdegründen zählt (vgl. den hg. Beschluss vom 19. Juli 2000, 2000/13/0038).

Somit verbleibt als tauglicher Beschwerdepunkt das Recht auf Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einer als unternehmerisch einzustufenden Betätigung der Beschwerdeführerin.

§ 2 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

"Unternehmer ist, 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 Abs. 1 und 2 der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG (6. RL) gilt als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. *Ruppe*, UStG³, § 2 Tz. 8).

Die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken kommt als fortlaufende Duldungsleistung auch bei einer Privatstiftung als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 4 Abs. 1 und 2 6. RL in Betracht. Eine Vermietungstätigkeit ist allerdings von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden, die nicht zur Unternehmereigenschaft führt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 1999, 96/15/0098).

Die Überlassung einer Liegenschaft durch eine Privatstiftung an den Stifter oder an andere Begünstigte im Rahmen der Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke ist nicht als nachhaltige Tätigkeit einzustufen (vgl. *Aigner/Tumpel*, Immobilienvermietung durch eine

Privatstiftung an ihren Stifter oder an Begünstigte, SWK 8/2011, S 396). Erfolgt die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an den Stifter/Begünstigten nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihm einen Vorteil zuzuwenden (Zuwendung aus der Stiftung), so fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Mai 2007, 2005/14/0083, zu einer vergleichbaren Sachverhaltskonstellation).

Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen Tätigkeiten, die letztlich nur der Erfüllung des Stiftungszweckes dienen, und solchen, die über die bloße Erfüllung des Stiftungszweckes hinaus als wirtschaftliche Tätigkeiten einzustufen sind, finden sich im Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94, *Enkler*, in den Rn 24ff, insbesondere Rn 28:

"24 Wer einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, muss nachweisen, dass er die Voraussetzungen hierfür und insbesondere die Kriterien für die Einstufung als Steuerpflichtiger erfüllt.

Artikel 4 der Sechsten Richtlinie hindert die Finanzverwaltung daher nicht daran, objektive Belege für die geäußerte Absicht zu verlangen (vgl. Urteil Rompelman, a. a. O., Randnr. 24). Ein behördliches oder gerichtliches Organ, das zu diesem Problem Stellung zu nehmen hat, muss folglich unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind, ermitteln, ob die fragliche Tätigkeit - hier die Nutzung eines Gegenstands in Form der Vermietung - zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient.

(...)

26 Im Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C- 97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795) hat der Gerichtshof entschieden, dass zu den Gegebenheiten, auf deren Grundlage die Finanzbehörden zu prüfen haben, ob ein Steuerpflichtiger Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten erwirbt, die Art des betreffenden Gegenstands gehört.

27 Dieses Kriterium ermöglicht auch die Feststellung, ob ein einzelner einen Gegenstand so verwendet hat, dass seine Tätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen ist. 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 Erzielung von Einnahmen nutzt. Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird.

28 Im letztgenannten Fall kann 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 der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

29 Auch wenn allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden kann, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, sind ferner die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und daher neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können."

Wenn die belangte Behörde die gegenständliche Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleichs zwischen den Umständen, unter denen das Wohngebäude im Beschwerdefall dem Stifter überlassen wurde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, beurteilt hat, steht sie im Einklang mit Rechtsprechung und Lehre (vgl. hierzu auch *Beiser*, RdW 2010/812, 810, der auf das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung abstellt).

Gegen das Ergebnis dieser Beurteilung, die Beschwerdeführerin sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse lediglich zur Erfüllung ihres Stiftungszweckes (der (Wohn-)Versorgung ihres Stifters) und nicht wie ein Wirtschaftsteilnehmer aufgetreten, wendet sich die Beschwerde.

Die Beschwerdeführerin rügt, es sei unrichtig, dass zum Zeitpunkt der Kreditaufnahmen keine Vereinbarungen über die Abstattungsmodalitäten bestanden hätten. Da es sich bei den gegenständlichen Verbindlichkeiten um Finanzwechsel mit einer Dauer von jeweils drei Monaten gehandelt habe, hätte sich der Zeitpunkt der Tilgung von selbst ergeben. Die "betragliche und zeitliche Konkretisierung fehlte deshalb, weil die anstehenden Gewinnausschüttungen der (S GmbH) im Rahmen der Finanzierungsmöglichkeiten der (S GmbH) erfolgen sollten". Im Hinblick auf die gesicherte Rückführbarkeit aus (in den vergangenen Jahren) angesammelten Gewinnen, hätte dies kein Problem dargestellt. Im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei der Fremdmittelebbau somit von Anfang an planmäßig durch die angeführten Gewinnausschüttungen erfolgt.

Dieses Vorbringen übersieht, dass das Vorliegen einer planmäßigen Fremdmitteltilgung im Rahmen der vom Finanzamt angeforderten Prognoserechnung von tragender Bedeutung war, nicht jedoch für die von der belangten Behörde vorgenommene Beurteilung der Tätigkeit als durch den Stiftungszweck veranlasst wesentlich war. Diese Beurteilung konnte die belangte Behörde zunächst darauf stützen, dass WS bereits vor Abschluss der gegenständlichen Mietvereinbarung seinen Wohnsitz im neuerrichteten Gebäude begründet hatte und die im Nachhinein getroffene mündliche Vereinbarung - ein schriftlicher Mietvertrag wurde auch später nicht geschlossen - in verschiedenen Punkten gegen das Vorliegen einer wirtschaftlichen Betätigung der Beschwerdeführerin sprach. Die Beschwerde enthält nichts, was diese Erwägungen der belangten Behörde als unschlüssig erkennen ließe. Insbesondere macht die Beschwerdeführerin nicht einsichtig, auf Grund welcher wirtschaftlichen Erwägungen sie entgegen der behaupteten mündlichen Vereinbarung auch noch nach Abschluss der Mietvereinbarung Investitionen in das Objekt getätigt hat.

Zur Frage der Angemessenheit des vereinbarten Mietzinses verweist die Beschwerdeführerin auf den für die Streitjahre geltenden Richtwertmietzins für das Bundesland OÖ in Höhe von 4,59 EUR je m² und auf diverse Literaturstellen, aus denen hervorgehe, dass es nicht nur eine, sondern verschiedene Möglichkeiten gäbe, wie man die Höhe einer angemessenen Miete für ein Einfamilienhaus ermitteln könne.

Diesem Vorbringen ist zunächst zu entgegen, dass die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren trotz gebotener Gelegenheit keine substantiellen Einwendungen gegen die von der belangten Behörde herangezogene Methode der Berechnung eines "fremdüblichen" (am Markt orientierten) Mietpreises erhoben hat. Davon abgesehen wird auch in der Beschwerde nicht konkretisiert, welche der angesprochenen "anderen Methoden" aus welchem Grund geeigneter wäre, zu einem zutreffenderen Ergebnis zu gelangen (vgl. zur Ermittlung der angemessenen Miete auch das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003). Dass der Vergleich mit Richtwertmietzinsen, die für so genannte mietrechtliche "Normwohnungen" gelten, fehlt geht, bedarf keiner weiteren Erörterung, handelt es sich bei der gegenständlichen Immobilie doch zweifelsfrei um eine solche für gehobene Wohnansprüche.

Die Ausführungen, auf Grund der Verantwortlichkeiten des Stiftungsvorstandes sei auf die Sicherheit der Veranlagungsform besonderer Wert zu legen, was zwangsläufig mit Ertragsbeschränkungen verbunden sei, weil "eben das Gebot der Sicherheit dem Gebot der Ertragsmaximierung entgegensteht", gehen am Kern der gegenständlichen Streitfrage vorbei. Zu entscheiden war nicht, ob eine Kapitalveranlagung im Vergleich zu einer Veranlagung in Form der Errichtung eines Einfamilienhauses die wirtschaftlich sinnvollere Maßnahme gewesen wäre, sondern ob die von der Beschwerdeführerin tatsächlich gewählte Form der Errichtung und Überlassung einer Wohnimmobilie an den Stifter auf eine Art und Weise erfolgte, die die Beschwerdeführerin als Steuerpflichtige (Unternehmerin) auswies.

Auf das Vorliegen einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung iSd § 22 BAO hat die belangte Behörde ihre Entscheidung nicht gestützt, sodass die diesbezüglichen grundsätzlichen Einwendungen sowie die Beschwerdeausführungen über außersteuerliche Gründe der gegenständlichen Investition (Sicherheit der Veranlagung) nicht geeignet sind, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Die unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften von der Beschwerdeführerin erhobenen Vorwürfe über das Fehlen exakter Feststellungen zum "Ursprungsplan des Abbaus der aufgenommenen Fremdmittel" fehlt es nach dem Gesagten an der Relevanz, weil die belangte Behörde ihre Entscheidung nicht auf das Vorliegen von Liebhaberei (Umsatzsteuerbefreiung mit Vorsteuerauschluss iSd Art. 13 Teil B Buchstabe b 6. RL, vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. September 2010, 2006/15/0318) gestützt hat.

Die Beweisrüge, die belangte Behörde gehe hinsichtlich entscheidungswesentlicher Fakten nicht von den Beweisergebnissen des abgabenrechtlichen Verfahrens aus, wandle den tatsächlichen Sachverhalt für ihre Zwecke ab, stelle Vermutungen über Motive an und lege ihrem Bescheid aktenwidrige Annahmen zu Grunde, verkennt den Begriff der Aktenwidrigkeit. Eine Aktenwidrigkeit läge im gegebenen Zusammenhang etwa vor, wenn die belangte Behörde festgestellt hätte, dass kein Sitzungsprotokoll über ein Mietanbot vorläge, nicht aber, wenn sie wie im Beschwerdefall in einem Akt rechtlicher Würdigung zur Feststellung gelangt, dass die vorliegende Nutzungsüberlassung des neuerrichteten Wohngebäudes an den Stifter nach dem Gesamtbild der Verhältnisse keine wirtschaftliche Betätigung der Beschwerdeführerin darstellt.

Zudem kann der Beschwerde nicht entnommen werden, welche konkreten Feststellungen sie vermisst und welches erstattete Vorbringen unberücksichtigt geblieben sein soll. Bei Geltendmachung des Verfahrensfehlers der Aktenwidrigkeit sind die Aktenstücke genau zu bezeichnen, von denen die belangte Behörde in der Begründung ihres Bescheides ohne weitere Ermittlungsergebnisse abweicht (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 20. Juni 2000, 2000/15/0020). Es ist nicht Aufgabe des Verwaltungsgerichtshofes, durch Studium von Schriftstücken aus dem Verwaltungsakt zu Schlussfolgerungen darüber zu gelangen, ob überhaupt und gegebenenfalls welche Sachverhaltsmomente aus diesen Unterlagen von der Behörde hätten berücksichtigt werden müssen und ob eine solche Berücksichtigung von Einfluss auf das Ergebnis des Verfahrens hätte sein können (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 2003, 2000/15/0042).

Die Beschwerdeführerin rügt weiters das Unterbleiben einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Auch damit zeigt sie keine Rechtswidrigkeit auf, weil nach § 284 Abs. 1 BAO nur dann eine mündliche Verhandlung stattzufinden hat, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird oder wenn es der Referent für erforderlich hält. Die Beschwerdeführerin hat ihren Antrag aber unstrittig erst in späteren Schriftsätzen "auf Grund der Vorhalte der belangten Behörde" und damit verspätet gestellt.

Von einer unzulässigen Beschneidung der Verfahrensrechte der Beschwerdeführerin kann im Beschwerdefall keine Rede sein, weil die belangte Behörde der Beschwerdeführerin mehrfach Gelegenheit geboten hat, zu Einzelheiten der Sachverhaltsfeststellungen und der Beweiswürdigung Stellung zu nehmen bzw. sie zur Vorlage diverser Urkunden und Nachweise aufgefordert hat. Der Umstand, dass sie diesen Aufforderungen nur unzureichend nachkam, ist nicht geeignet, im Rahmen einer Beweisrüge vor dem Verwaltungsgerichtshof saniert zu werden.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Von der beantragten Durchführung einer Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 7. Juli 2011