

Vermietung durch eine Privatstiftung

Der OGH stellt zum wiederholten Mal fest, dass bei der Beurteilung der Frage, ob bei Überlassung des Gebrauchs eines Wohnobjekts durch die Privatstiftung an den Stifter oder sonstigen Begünstigten das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausgeschlossen werden kann, dem Gesamtbild der Verhältnisse entscheidendes Gewicht zukommt.

UStG 1994: § 2

VwGH 29.06.2016,
2013/15/0301

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im angefochtenen Umfang, somit in seinem Abspruch betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2001, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Die revisionswerbende Privatstiftung wurde mit Stiftungsurkunde vom 15. Jänner 1998 von Dr. FM und dessen Ehefrau HM errichtet. Im August 1998 erfolgte die Nachstiftung eines rund

1.200 m² großen Baugrundstückes in bester Lage, welches sich bis dahin im Eigentum der HM befunden hatte. Zu diesem Zeitpunkt lag bereits eine Baubewilligung für ein Einfamilienhaus samt Einliegerwohnung vor.

2 In der Folge beauftragte die Revisionswerberin die S GmbH, eine zunächst mit dem Stifterehepaar gesellschaftsrechtlich verbundene und ab Juni 2000 im Eigentum der Revisionswerberin stehende Gesellschaft, mit der Durchführung der Baumaßnahmen.

3 Ab Februar 2000 vermietete die Revisionswerberin das neu errichtete Wohnhaus mit einer Wohnnutzfläche von rund 280 m² (mit Ausnahme der Einliegerwohnung) an die S GmbH. Ein im Obergeschoß des Hauses gelegenes 11 m² großes Zimmer wurde für Bürozwecke der S GmbH gemietet, die restliche Fläche sollte Wohnzwecken dienen. Das Mietverhältnis begann am 1. Februar 2000 und wurde auf unbestimmte Zeit ohne Kündigungsverzicht einer Seite geschlossen. Der Mietzins betrug für den Wohnzwecken dienenden Teil 30.000 S zuzüglich 10% Umsatzsteuer, für das Büro 5.000 S zuzüglich 20% Umsatzsteuer monatlich, jeweils wertgesichert. Zudem waren die „klassischen Betriebskosten nach MRG“ von der Mieterin zu zahlen und eine Kautions von 100.000 S in Form eines Sparbuches beizubringen. Vereinbart war weiters, dass die S GmbH nicht berechtigt sei, das Bestandsobjekt unterzuvermieten oder anderweitig in Bestand zu geben.

4 In der Folge stellte die S GmbH das Wohnobjekt ihrer Geschäftsführerin HM sowie deren Ehemann Dr. FM (Angestellter der S GmbH) als Dienstwohnung für einen Sachbezug von 14.000 S monatlich zur Verfügung. Diese nutzten das Gebäude mit ihren Kindern als Hauptwohnsitz.

5 Hinsichtlich der 38 m² großen Einliegerwohnung schloss die Revisionswerberin im März 2000 einen Mietvertrag mit der Mutter der HM. Das ab April 2000 begonnene Mietverhältnis wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Als Mietzins wurde ein Betrag von 5.000 S monatlich vereinbart. Als Kautions sollten von der Mieterin 10.000 S hinterlegt werden. Darüber hinaus enthält der Mietvertrag im Wesentlichen die gleichen Bestimmungen wie der mit der S GmbH abgeschlossene Vertrag. Beide Verträge wurden in S unterzeichnet.

6 Die Revisionswerberin machte Vorsteuern aus der Errichtung des Gebäudes bei dem nach ihrem statuarischen Sitz zuständigen Wiener Finanzamt geltend. Nach Erhebungen zum Ort der Geschäftsleitung trat das Wiener Finanzamt den Akt der Revisionswerberin am 17. November 1999 an das Finanzamt S mit der Begründung ab, dass die Stiftungsvorstände in S bzw. in der Umgebung von S wohnhaft seien, der Großteil des Vermögens der Revisionswerberin dort situiert sei und sich auch die steuerliche Vertretung in S befinde.

7 Im Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung anerkannte das Finanzamt S die Vermietung nicht als unternehmerische Tätigkeit. In Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheiden für die Jahre 1998 bis 2001 wurde die Umsatz- bzw. Körperschaftsteuer jeweils mit Null festgesetzt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass das Haus auf Grund der familienhaften Verhältnisse im Sinne des § 167 BAO nicht als Betriebsvermögen und somit als außersteuerliches Vermögen der Revisionswerberin beurteilt werde; die damit zusammenhängende Vorsteuer sei gemäß § 12 UStG nicht abziehbar.

8 In dagegen erhobenen Berufungen rügte die Revisionswerberin die Unzuständigkeit des Finanzamtes S sowie die Mangelhaftigkeit der Begründung der Finanzamtsbescheide; inhaltlich wandte sie sich gegen die Versagung des Vorsteuerabzuges. Die Koordinierungssitzungen des Stiftungsvorstandes würden (mangels eigener Räumlichkeiten) regelmäßig in Wien am Sitz der Revisionswerberin stattfinden, sodass davon auszugehen sei, dass der Ort der Leitung des Unternehmens mit dem Sitz der Revisionswerberin ident sei. Die Begründung der Bescheide lasse nicht erkennen, welche „familienhaften Verhältnisse“ die Rechtsfolge der Stornierung der Vorsteuer nach sich ziehen sollten. Es liege eine bloße Scheinbegründung vor.

9 Als Replik auf die Stellungnahme des Prüfers wies die Revisionswerberin ergänzend darauf hin, dass die beiden Mietverträge schriftlich abgeschlossen, dem zuständigen Gebührenamt angezeigt worden seien und einen eindeutigen und unzweifelhaften Inhalt aufwiesen, der vom Stiftungsvorstand auch mit anderen Personen in dieser Form abgeschlossen worden wäre. Die verwendeten Mietvertragsformulare seien unter Berücksichtigung der Judikatur des OGH als ausgesprochen vermieterefreundlich zu beurteilen.

Weiters erstattete die Revisionswerberin umfangreiches Vorbringen zu Mietpreisen, die in vergleichbaren Lagen für Villen der hier vorliegenden Art erzielbar wären. Der von der Revisionswerberin erzielte durchschnittliche Nettomietzins von über 10,30 EUR pro m² im Jahr 2000 sei vor dem Hintergrund der vorgelegten Vergleichswerte für gehobene Wohnimmobilien „mehr als ortsüblich“. Die Berechnungsmethode der Betriebsprüfung führe zu unsachlichen Ergebnissen, gegenständlich zu einem als absurd zu bezeichnendem monatlichen Nettomietzins von 22,40 EUR/m². Eine derartige Miethöhe werde nicht einmal bei gewerblichen Vermietungen erzielt. Die Methode des Finanzamtes lasse völlig außer Acht, dass die Besonderheit der Immobilienvermietung nicht mit einem Kapitalmarktinvestment vergleichbar sei.

10 Nach Durchführung eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens und einer mündlichen Berufungsverhandlung wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab. Die belangte Behörde gehe auf Grund im Einzelnen angeführter Indizien davon aus, dass eine Vermietung an fremde Personen nie geplant worden sei, sondern das Wohnhaus von Anfang an konzipiert worden sei, um die Wohnbedürfnisse der Stifterfamilie abzudecken. Die S GmbH habe die vereinbarte Kautionsleistung, weil es zwischen ihr und der Revisionswerberin an einem Interessensgegensatz fehle. Auch die Mutter der Stifterin habe für die Einliegerwohnung keine Kautionsleistung hinterlegt. Dies sei mit deren ausreichenden Bonität begründet worden. Aus den vorgelegten Betriebskostenabrechnungen gehe hervor, dass die Betriebskosten der Jahre 2000 und 2001 erst im August 2002 abgerechnet worden seien. Auch falle auf, dass (vor allem) die S GmbH hohe Betriebskostenkontierungen geleistet habe. Die Betriebskostenabrechnung für die Jahre 2004 bis 2008 sei erst am 30. November 2009 erfolgt. Eine derart späte Betriebskostenabrechnung sei nicht fremdüblich und widerspreche auch den Bestimmungen des Mietvertrages. Zudem sei die Indexanpassung des Mietzinses erst im November 2009 für die Jahre 2003 bis 2008 nachbelastet worden.

11 Zur Frage der örtlichen Zuständigkeit ginge aus den vorgelegten Unterlagen hervor, dass im Jahr 1998 zwei Umlaufbeschlüsse gefasst worden seien, die vom Vorstand in S unterfertigt worden seien. Dass in den Jahren 2000 bis 2003 einmal jährlich in Wien rund 30 Minuten dauernde Sitzungen abgehalten worden seien, halte die belangte Behörde aus näher dargelegten Gründen für nicht glaubwürdig. Die streitgegenständliche Liegenschaft liege in einer Nachbargemeinde von S, wo auch die S GmbH ihren Sitz habe. Auch der Generalunternehmervertrag sei in S abgeschlossen worden. Dies gelte auch für den am 3. November 1998 der S GmbH erteilten „Alleinvertretungsauftrag“. Zudem seien auch die beiden Mietverträge in S abgeschlossen worden. Den einzigen Anknüpfungspunkt an Wien bilde der Umstand, dass sich dort der Sitz einer Stiftungsprüferin sowie ab 2001 der Sitz des vierten Vorstandsmitgliedes befinde. Die übrigen Vorstände befänden sich im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes S. Es sei nicht glaubwürdig, dass sie zu jeder Entscheidungsfindung eigens nach Wien gefahren seien. Die belangte Behörde gehe daher davon aus, dass sich der Ort der geschäftlichen Oberleitung in S befinde und somit das sachlich zuständige Finanzamt S seine örtliche Zuständigkeit zu Recht wahrgenommen habe.

12 Die belangte Behörde habe fehlende Ermittlungen des Finanzamtes nachgeholt und sei in der Lage, in der Sache selbst zu entscheiden, zumal der Antrag auf Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an das Finanzamt in Widerspruch zum Vorwurf der langen Verfahrensdauer stünde.

13 In der Sache des Vorsteuerabzuges teile die belangte Behörde die Ansicht der Revisionswerberin, wonach dessen Versagung nicht auf das Vorliegen familienhafter Verhältnisse gestützt werden könne. Vielmehr sei das Vorliegen einer marktconformen Vermietung wesentlich für die Frage, ob die Nutzungsüberlassung der Immobilie eine unternehmerische Tätigkeit darstelle. Die Angemessenheit des Mietentgeltes leite sich daraus ab, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwarte. Es sei somit eine Renditeberechnung für den Betrag in Höhe des Verkehrswertes der Immobilie bzw. des Gesamtbeitrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten anzustellen, wobei von einem marktüblich agierenden Immobilieninvestor auszugehen sei. Der unabhängige Finanzsenat habe die Ermittlung des marktüblichen Mietzinses durch Umkehr des Ertragswertverfahrens in jüngster Rechtsprechung mehrmals bestätigt. Die Revisionswerberin stütze das Vorliegen der Unternehmereigenschaft darauf, dass die Stiftung mit der Investition eine Veranlagung mit langfristigem Wertsteigerungspotential getätigt habe, über die Vermietung schriftliche Mietverträge geschlossen worden seien und zur Höhe des Mietzinses Gutachten eingeholt worden seien, die bestätigen würden, dass der Mietzins fremdüblich angesetzt worden sei. Diese Ausführungen überzeugten die belangte Behörde nicht.

14 Das gegenständliche Objekt befinde sich in bester Wohnlage in einem gehobenen Villenvorort mit guter Infrastruktur und sei von Villen umgeben bzw. grenze an Grünland an. Der Kaufpreis für das 1997 erworbene Grundstück von 1.200 m² habe 7.845.182 S betragen; die Herstellungskosten des Gebäudes hätten 16.184.497 S (1.176.173 EUR) ausgemacht. Dazu seien von den Stiftern fest mit dem Haus verbundene Einrichtungsgegenstände (Zirbenstube, Sauna, Versacebad, Kachelofen) nachgestiftet worden. Die Wohnnutzfläche betrage 280 m², dazu komme ein teilweise bewohnbares Untergeschoß von 245 m², das einen Wellnessbereich sowie Gästezimmer, Hobbyraum, Zirbenstüberl sowie den Nutzkeller umfasse. Es handle sich daher unstrittig um ein exklusives Objekt, das in der Regel zur Eigennutzung erworben bzw. errichtet werde. Der Stiftungsvorstand habe offenkundig keinen Einfluss auf die Investitionsentscheidung gehabt, weil die Liegenschaft erst in die Privatstiftung nachgestiftet worden sei, als die Bebauungspläne erstellt und die Baubewilligung bereits erteilt gewesen sei. Bauwerberin sei die Stifterin als vorherige Eigentümerin der Liegenschaft gewesen. Der näher geschilderte Geschehnisablauf spräche dafür, dass der Stiftungsvorstand auch nicht in die Errichtungsphase eingebunden gewesen sei. Die belangte Behörde nehme es als erwiesen an, dass die gegenständliche Immobilie nach den Wünschen der Stifter geplant und errichtet worden und eine anderweitige Vermietung am freien Markt nie beabsichtigt gewesen sei. Vielmehr habe das persönliche Wohnbedürfnis der Stifterfamilie abgedeckt werden sollen. Dies sei mit der vorliegenden Konstruktion der

Vermietung an eine GmbH, die das Objekt dem Stifterehepaar, die ihre Arbeitnehmer seien, als Dienstwohnung zur Verfügung stelle, erreicht worden.

15 Bei der S GmbH handle es sich um eine kleine GmbH im Sinne der Größenklassen des § 221 UGB, die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zwei Arbeitnehmer (die beiden Stifter) gehabt habe. Später seien die beiden Kinder des Stifterehepaares als weitere Arbeitnehmer dazugekommen. Eine derart kleine GmbH stelle üblicherweise Arbeitnehmern keine Dienstwohnung zur Verfügung; eine fremde GmbH würde auch kein Objekt mieten, das laut Vertrag zu keinem anderen Zweck als zu Wohnzwecken ihrer Arbeitnehmer genützt werden könne. Eine fremde GmbH würde ihren Arbeitnehmern auch kein derart luxuriöses Objekt überlassen.

16 Die Mietverträge seien auf unbestimmte Zeit ohne Kündigungsverzicht abgeschlossen worden. Auf Grund der eingeschränkten Verwertbarkeit eines nach Vorstellungen des Mieters gestalteten Objektes wäre nach Überzeugung der belangten Behörde ein einseitiger Kündigungsverzicht des Mieters fremdüblich. Die belangte Behörde habe im Zuge des Rechtsmittelverfahrens eine so genannte Renditemiete, die nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren berechnet worden sei, errechnet und diese Berechnung der Revisionswerberin vorgehalten. Die von der Revisionswerberin dagegen vorgebrachten Einwendungen seien weit gehend unberechtigt. Die Berechnung der Rendite, die sich ein Anleger für das eingesetzte Kapital erwarte, drücke sich im Liegenschaftszinssatz aus. Der Liegenschaftszinssatz für Einfamilienhäuser liege laut *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁶, zwischen 2,5% und 3,5%. Dieser Zinssatz sei umso niedriger, je besser die Lage der Immobilie sei und drücke somit das Wertsteigerungspotential einer Liegenschaft aus. Der Liegenschaftszinssatz sei ganz wesentlich vom allgemeinen Kapitalmarktzinssatz abhängig. Die Entwicklung der Sekundärmarktrendite der Jahre 2000 bis 2012, auf die auch die Revisionswerberin verweise, zeige deutlich, dass das Zinsniveau in den Jahren bis 2008 deutlich höher gewesen sei als derzeit. Die Renditeerwartung eines fremden Investors sei daher in den Streitjahren deutlich höher. Aus diesem Grund sei für die Renditeberechnung wohl eher ein Liegenschaftszinssatz im oberen Bereich der Bandbreite zu wählen. Ein Liegenschaftszinssatz von 2% stelle jedenfalls die unterste argumentierbare Größe dar und entspreche auch den Vorstellungen der Revisionswerberin, die von erzielbaren Renditen im Wohnbereich zwischen 2% bis maximal 3,5% spreche.

17 Die nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren berechnete Renditemiete erfordere daher unter Berücksichtigung von im Einzelnen angeführten Parameter - wie näher dargestellt - bei einem angenommenen Liegenschaftszinssatz von 2% eine Monatsmiete von 55.167,55 EUR, bei einem Zinssatz von 2,5% eine solche von 63.902,21 EUR und bei einem Zinssatz von 3% eine Monatsmiete von 72.943,87 EUR. Die nach eigenen Angaben der Revisionswerberin am Markt erzielbare Miete (Marktmiete) reiche daher nicht aus, die Renditeerwartungen eines fremden Investors zu erfüllen. Dies spreche für eine unübliche Investition gegen die Marktverhältnisse. Da ein fremder Investor eine derartige Investitionsentscheidung nicht getroffen hätte, liege insgesamt keine marktconforme Gestaltung der Vermietungstätigkeit vor und stelle die Nutzungsüberlassung der gegenständlichen Liegenschaft keine unternehmerische Tätigkeit dar, sodass die geltend gemachten Vorsteuerabzüge nicht anzuerkennen seien.

18 Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde. Da die Beschwerdefrist am 31. Dezember 2013 noch offen war, gilt sie gemäß § 4 Abs. 1 zweiter Satz Verwaltungsgerichtsbarkeits-Übergangsgesetz, BGBl. I Nr. 33/2013 idF BGBl. I Nr. 122/2013, als Revision. Für die Behandlung dieser Revision gelten gemäß § 4 Abs. 5 VwGbk-ÜG grundsätzlich die Bestimmungen des VwGG, BGBl. Nr. 10/1985 in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung, sinngemäß.

19 Mit Mängelbehebungsauftrag vom 2. Jänner 2014 wurde der Revisionswerberin u.a. aufgetragen, ein Vorbringen im Sinne von Art. 133 Abs. 4 B-VG in der Fassung der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 zu erstatten und die Revisionspunkte bestimmt zu bezeichnen. Dem wurde mit Schriftsatz vom 29. Jänner 2014 nachgekommen.

20 Nach ihrer Revisionsergänzung erachtet sich die Revisionswerberin durch den angefochtenen Bescheid in ihrem subjektiven Recht auf Anerkennung der Unternehmereigenschaft in Zusammenhang mit der Vermietung von Wohnungen und einem Büro und in ihrem Recht auf Zuerkennung der während der Bauphase geltend gemachten Vorsteuern gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 iVm § 12 UStG 1994 verletzt. Damit wendet sich die Revision - entgegen den zu weit gefassten Aufhebungsantrag - nicht gegen den angefochtenen Bescheid, soweit mit diesem die Körperschaftsteuer der Jahre 1999 bis 2001 mit Null festgesetzt wurde.

21 Der Verwaltungsgerichtshof hat über die in diesem Sinn zu verstehende Revision erwogen:

Die Revisionswerberin rügt zunächst, dass der Akt fälschlicherweise an das Finanzamt S abgetreten worden sei. Die im Jahr 2003 ergangenen erstinstanzlichen Bescheide seien von einem unzuständigen Finanzamt erlassen worden. Da es sich bei der Revisionswerberin nicht um eine „hoch aktive Stiftung“ handle, bei der laufend wesentliche Dispositionen vorzunehmen seien, hätte die belangte Behörde ihrem Vorbringen, die entscheidenden Maßnahmen seien bei den jährlichen Meetings in Wien getroffen worden, nicht die Glaubwürdigkeit absprechen dürfen.

22 Gemäß § 61 BAO idF BGBl. Nr. 201/1996 war für die Erhebung der Umsatzsteuer das Finanzamt örtlich zuständig, von dessen Bereich aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird das Unternehmen von einer Körperschaft im Inland betrieben, so war zur Erhebung der Umsatzsteuer in der Regel jenes Finanzamt als zuständig zu betrachten, in dessen Bereich sich die Geschäftsleitung des Unternehmens befindet (vgl. *Stoll*, BAO, 698).

23 Der Ort der Geschäftsleitung ergibt sich aus der jeweiligen tatsächlichen Gestaltung der Dinge. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ist dort, wo der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird, somit die für die Führung des Unternehmens notwendigen und wichtigen Maßnahmen getroffen werden. Das wird sich vielfach aus der Organisation der Gesellschaft, den entsprechenden verwaltungstechnischen Vorkehrungen, den entsprechenden Räumlichkeiten (Büroräumlichkeiten) sowie dem

hiefür vorgesehenen Apparat ergeben (vgl. *Stoll*, BAO, 350). Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse in organisatorischer Hinsicht (vgl. VwGH vom 16. September 2003, 97/14/0169, mit weiteren Nachweisen).

24 Es kommt darauf an, wo die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden. Welche Anordnungen die maßgebenden sind, wird insbesondere davon abhängen, welche Art der Tätigkeit ausgeübt wird. Maßgebend ist die laufende Geschäftsführung. Zu ihr gehören die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb mit sich bringt, und solche organisatorische Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Körperschaft gehören („Tagesgeschäfte“) (vgl. mit weiteren Hinweisen *Ritz*, BAO5, § 27 Tz. 4).

25 Die belangte Behörde hat dem Vorbringen der Revisionswerberin, ihre geschäftliche Oberleitung habe sich im Streitzeitraum in den Büroräumen der als Stiftungsprüferin tätigen Wirtschaftstreuhandkanzlei in Wien (dem Sitz der Stiftung) befunden, keinen Glauben geschenkt. Für die Vermietung wesentliche Verträge seien in S geschlossen worden, wo auch die vorgelegten Umlaufbeschlüsse unterzeichnet worden und drei Vorstandsmitglieder wohnhaft seien.

26 Die Revisionswerberin bekämpft mit ihren Ausführungen zur örtlichen Zuständigkeit die Beweiswürdigung der belangten Behörde. Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist. In den Fällen, in denen die belangte Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind oder gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut verstoßen (vgl. beispielsweise VwGH vom 28. Mai 2002, 97/14/0053).

27 Die Revision enthält nichts, was die Feststellung der belangten Behörde, die Geschäfte der Revisionswerberin seien von S geleitet worden, als unschlüssig erkennen ließe. Dass im Zusammenhang mit der strittigen Zuständigkeitsfrage gestellte Beweisansprüche unerledigt geblieben seien, behauptet die Revisionswerberin nicht. Weder relevant noch für den Verwaltungsgerichtshof nachvollziehbar ist hingegen ihre Behauptung, wonach ein Wiener Finanzamt „in 3 praktisch identen und der Beschwerdeführerin bekannten Sachverhalten die örtliche Zuständigkeit seit mehr als 10 Jahren bejaht hat.“

28 In der Sache selbst verweist die Revisionswerberin auf die Rechtsprechung des EuGH, wonach zur Beurteilung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ein Leistungsaustausch mit nachhaltiger Einnahmenerzielung wesentlich sei und nicht so sehr die Prüfung im Vordergrund stehe, ob sämtliche Kriterien eines Fremdvergleiches vorliegen. Die belangte Behörde konstatierte selbst, dass die gegenständlichen Mietverhältnisse schriftlich vereinbart und nach außen wirksam geworden seien sowie einen klaren Inhalt aufwiesen. Auch die Höhe des Mietentgelts sei angemessen. Lege man den durchschnittlich erzielten Jahresnettomiettertrag von 38.783,33 EUR auf die tatsächlichen Investitionskosten der Revisionswerberin von 1.176.173 EUR um, ergebe sich eine Rendite von 3,3%. Damit werde deutlich, dass das streitgegenständliche Objekt deutlich über den Marktansätzen rentiere. Die Revisionswerberin habe im Verwaltungsverfahren die Ortsüblichkeit und Angemessenheit der Miete durch ein Gutachten eines renommierten ortsansässigen Immobilienbüros nachgewiesen. Damit habe sich die belangte Behörde nicht einmal ansatzweise auseinandergesetzt. Die Ansicht der belangten Behörde führe zu einer Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte. Vermiete nämlich eine Stiftung eine Wohnung an eine fremde Person, genüge die Vereinbarung eines ortsüblichen und angemessenen Mietzinses. Im Falle der Vermietung an den Stifter oder einen Begünstigten stelle die belangte Behörde weitaus strengere Prüfkriterien auf, welche auch weit über die Berechnungsnotwendigkeiten der Überschusserzielung nach der Liebhabereiverordnung hinausgingen. Nach Ansicht der belangten Behörde müsse die zwischen Stiftung und Stifter vereinbarte Miete einer theoretischen Berechnung eines zu erzielenden Mindestrenditesatzes standhalten. Diese hypothetische Berechnung gehe von willkürlichen Annahmen aus. Tatsächlich würden in jüngster Zeit von Investoren sogar Immobilien mit einem Renditesatz von 1% und darunter angekauft. Auch diesen Investoren könne man kein unwirtschaftliches Handeln vorwerfen, vielmehr könnten spezielle Überlegungen zur Akzeptanz niedriger Renditen führen. Der Erststifter führe ein Bauträgerunternehmen in S und wisse aus eigener Erfahrung, dass hunderte Mietverträge im Luxuswohnsegment abgeschlossen würden, denen nicht die theoretischen Renditeerwartungen der belangten Behörde zu Grunde lägen.

29 Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits wiederholt mit der Beurteilung einer Vermietungstätigkeit durch eine Privatstiftung als unternehmerisch befasst (vgl. VwGH vom 10. Februar 2016, 2013/15/0284, und die dort angeführte Vorjudikatur, auf die gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird). Um bei der Überlassung des Gebrauches eines Wohnobjektes an den Stifter (oder sonstigen Begünstigten) das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausschließen zu können, kommt nach dieser Rechtsprechung entscheidendes Gewicht dem Gesamtbild der Verhältnisse zu.

30 Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde zwar anders als in jenem, das dem Erkenntnis vom 10. Februar 2016 zu Grunde lag, Feststellungen zum Gesamtbild der Betätigung getroffen. Die dabei in den Vordergrund gestellten Erwägungen zur fehlenden Angemessenheit der vereinbarten Mieten vermögen der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle allerdings nicht standzuhalten. Eine abstrakte Renditeberechnung wie sie im angefochtenen Bescheid angestellt wurde, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedenfalls dann nicht gerechtfertigt, wenn es für das von der Revisionswerberin errichtete Mietobjekt einen funktionierenden Mietmarkt gibt. Das Vorliegen eines entsprechenden Mietmarktes für Mietobjekte der streitgegenständlichen Art, wurde von der Revisionswerberin wiederholt behauptet und durch die Vorlage entsprechender Gutachten unter Beweis zu stellen versucht. In Verkennung der Rechtslage hat sich die belangte Behörde mit diesem Vorbringen und den zu dazu von der Revisionswerberin beigebrachten Beweismitteln nicht auseinandergesetzt.

31 Ob die Überlassung der Wohnung durch die Mieterin (die S GmbH) an das Stifterehepaar als Dienstwohnung einem Fremdvergleich standhält oder allenfalls eine verdeckte Ausschüttung begründet, ist für die Beurteilung der revisionsgegenständlichen Vermietung an die S GmbH nicht entscheidungsrelevant (vgl. sinngemäß VwGH vom 25. Juli 2013, 2011/15/0151). Diesbezügliche Erwägungen haben daher bei der Beurteilung des Gesamtbildes der hier zu beurteilenden Betätigung außer Betracht zu bleiben.

32 Hingegen kommt, wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt betont hat, der tatsächlichen Erfüllung von zwischen nahestehenden Personen geschlossenen Rechtsgeschäfte besonderes Gewicht für deren steuerliche Anerkennung zu (vgl. für viele VwGH vom 26. Mai 2010, 2006/13/0134). Das Verlangen der Abgabenbehörde, den tatsächlichen Geldfluss nachzuweisen, stellt sich daher entgegen der auch in der Revision vertretenen Ansicht der Revisionswerberin nicht als schikanös dar, zumal aus dem Fehlen von Mietforderungen in der Bilanz der Revisionswerberin nicht zwingend auf tatsächlich regelmäßig geleistete Mietzahlungen geschlossen werden kann.

33 Der angefochtene Bescheid erweist sich nach dem Gesagten als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

34 Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 29. Juni 2016