

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Norbert Zöls in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Steuerberatung Gaßner & Pichler GmbH, Technologiepark 1, 4311 Schwertberg, über die Beschwerde vom 27.06.2017 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 01.06.2017 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** **im fortgesetzten Verfahren** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der **Verwaltungsgerichtshof hat die Entscheidung des Verwaltungsgerichtes mit Erkenntnis vom 07.12.2020, Ra 2020/15/0067 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben** und ist dabei von nachstehendem Sachverhalt ausgegangen:

Die Eheleute ***1*** sind Gesellschafter der Beschwerdeführerin (Bf), einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, und Hälfteigentümer eines Grundstücks. Mit Bescheid der Baubehörde vom 22. September 2008 wurde den Ehegatten die Baubewilligung für die Revitalisierung eines auf dem Grundstück befindlichen Objekts erteilt. Zur tatsächlichen Revitalisierung kam es damals nicht. Mit Bescheid vom 18. Mai 2015 erteilte die Baubehörde der Bf die Baubewilligung für die Planänderung betreffend „Revitalisierung sowie Um- und Zubau beim

bestehenden Objekt“. Mit „Mietvertrag/Superädifikat“ vom 3. August 2015 räumten die Ehegatten der Revisionswerberin das Bestandrecht an einer Teilfläche ihres Grundstücks (ca. 770 m²) um einen monatlichen Bestandzins von 385 € ein. Das Bestandverhältnis wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und war dieses unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Quartalsende eines jeden Jahres aufkündbar, wobei die Bestandgeber bis zum 31. Dezember 2050 auf das Kündigungsrecht verzichtet haben. Im Vertrag ist u.a. angeführt, die Revisionswerberin solle auf der Bestandfläche ein Superädifikat errichten, und zwar ein zweigeschossiges Wohngebäude samt Garage mit einer Nutzfläche von ca. 270 m². Nach Errichtung des Wohngebäudes vermietete die Revisionswerberin dieses an die Grundstückseigentümer als Einfamilienhaus zu Wohnzwecken um die Monatsmiete von 2.882 €. Das Mietverhältnis begann am 1. August 2016 und wurde auf die Dauer von zehn Jahren geschlossen.

Im **Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 01.06.2017** erkannte das Finanzamt die Vorsteuern aus der Errichtung des Wohngebäudes im Ausmaß von 75.282,92 € nicht an und setzte die Steuer mit 0,00 € fest.

Mit Schreiben vom **27.06.2017** wurde **Beschwerde** erhoben. Auf die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung wurde ausdrücklich verzichtet.

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und wies in der Beschwerdevorlage darauf hin, dass das Grundstück der Familie ein Ausmaß von 6.163 m² aufweise und als Grünland gewidmet sei. Ein Teil davon im Ausmaß von ca. 770 m² sei der Revisionswerberin in Bestand gegeben worden. Der mit 12. Dezember 2015 datierte Einreichplan für das errichtete Wohngebäude und der Polierplan seien vor der Vermietung des Grundstückes durch die Grundstückseigentümer an die Bf erstellt worden; auch die kommissionelle Begutachtung liege vor der Vermietung der Grundstücksfläche an die Revisionswerberin. Der Plan weise die Bezeichnung „Wohnhaus ***1***“, also Familienname der Gesellschafter“ aus, was ein Indiz für die ausschließliche Absicht der Befriedigung der privaten Wohnbedürfnisse der Gesellschafter darstelle. Für das Finanzamt stehe fest, dass die Familie die Bauplanung schon lange vor der Vermietung an die Bf ernsthaft in Angriff genommen habe und die spätere Einschaltung der Bf ausschließlich zur steuerschonenden Verwirklichung dieses Vorhabens erfolgt sei. Die Mietverträge seien schließlich so abgeschlossen, dass eine Nettomiete von 2.620 € vereinbart sei. Dieser Mieterlös liege - auch ohne Berücksichtigung des von der Bf für die Bodennutzung zu entrichtenden Entgelts - erheblich unter den Werten, die in vergleichbarer Lage für weitaus weniger luxuriös ausgestattete Objekte bezahlt würden.

Mit Erkenntnis vom 30.03.2020, GZ RV/5101018/2017 - in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde - wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde als unbegründet ab.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird ausdrücklich, soweit es das Verwaltungsgeschehen betrifft (Seiten 1-12), auf diese Ausführungen hingewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Verwaltungsgerichtshof monierte, dass das Verwaltungsgericht die Ermittlung der Renditenmiete unterlassen habe. Der steuerliche Vertreter hat die Renditenmiete ermittelt, zumal kein funktionierender Mietenmarkt bestanden hat. Mit Schreiben vom 17.10.2019 wurde bekannt gegeben, dass der **Bruttorenditenzinssatz 2,795% beträgt** (s. dazu BFG RV/5101018/2017, Seite 9).

2. Beweiswürdigung

Für das Verwaltungsgericht besteht kein Grund das korrekt ermittelte Ergebnis, was den Renditenzinssatz betrifft, nicht zu übernehmen, zumal es den in der Entscheidung des BFG zu GZ. RV/6100603/2016 aufgestellten Kriterien entspricht.

3. Rechtliche Beurteilung

Die dem persönlichen Wohnbedürfnis eines Steuerpflichtigen dienende eigene Wohnung gehört zum Kernbereich der persönlichen Lebensführung (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197). Die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnimmobilie zur Befriedigung des eigenen Wohnbedarfs erfüllt weder einen Einkunftstatbestand iSd EStG 1988 noch stellt sie eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG 1994 dar. Eine Person kann ihren Wohnbedarf auch dadurch befriedigen, dass sie die Wohnimmobilie durch eine in ihrem Einflussbereich stehende Körperschaft (GmbH, Privatstiftung etc.) anschaffen oder herstellen und sich sodann von dieser Körperschaft das Recht auf Nutzung der Wohnimmobilie einräumen lässt. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Körperschaft mit der Nutzungsüberlassung als Unternehmerin zur Erzielung von Einnahmen tätig wird oder ob die Nutzungsüberlassung erfolgt, um der nahestehenden Person (Gesellschafter, Stifter etc.) causa societatis Vorteile zuzuwenden. Dabei kann das causa societatis veranlasste Verhalten der Körperschaft auch im Kleide einer unternehmerischen Tätigkeit auftreten, weil die Geltendmachung der aus der Anschaffung bzw. Herstellung resultierenden Vorsteuern (durch Nutzungsüberlassung für den sich aus § 12 Abs. 10 UStG 1994 ergebenden Zeitraum zu der gemäß § 10 Abs. 2 UStG 1994 - auf Basis der Ermächtigung nach Art. 117 Abs. 2 MwSt-RL 2006/112/EG - ermäßigten Umsatzsteuer aus den Wohnungsmieten) angestrebt wird.

Die Einräumung der laufenden Nutzung an einer Wohnimmobilie durch eine Körperschaft an ihr nahestehende Personen kann zunächst eine **bloße Gebrauchsüberlassung** darstellen, die keine unternehmerische Betätigung iSd UStG 1994 begründet (vgl. VwGH 24.6.1999, 96/15/0098; und 10.2.2016, 2013/15/0284). Erfolgt die Überlassung der Nutzung einer Wohnimmobilie an die nahestehende Person nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihr einen Vorteil zuzuwenden (Zuwendung an den Gesellschafter bzw. aus der Stiftung), so fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083). Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten finden sich im Urteil des EuGH vom 26. September 1996, **Enkler, C-230/94**, Rn 24 ff, insbesondere Rn 28. Demnach kommt es unter Bedachtnahme auf alle Besonderheiten des Einzelfalles entscheidend darauf an, ob die Nutzungsüberlassung unter Umständen erfolgt, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255). Liegt das Bild einer wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit (und keine bloße Gebrauchsüberlassung) der Körperschaft vor, ist im Bereich der Überlassung von Wohnimmobilien durch eine Körperschaft an nahestehende Personen gesondert zu prüfen, ob der Vorgang eine verdeckte Ausschüttung darstellt (§ 8 Abs. 2 KStG 1988), was gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führen kann (vgl. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003; vgl. zur gleichen Rechtslage bereits im UStG 1972 Kranich/Siegl/Waba).

Aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich somit, dass es im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an eine der Körperschaft nahestehende Person in **drei Fällen** zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges kommen kann. Beim ersten Fall handelt es sich um die bloße Gebrauchsüberlassung, bei der keine unternehmerische Betätigung vorliegt. Der zweite Fall erfasst die (nicht fremdübliche) Nutzungsüberlassung an besonders repräsentativen Wohngebäuden, welche schon ihrer Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind. Der dritte Fall betrifft die Vermietung von im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäuden um weniger als 50 % der Renditemiete. In den letzten beiden Fällen ordnet § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 den Vorsteuerausschluss an.

Folgt man den Ausführungen des VwGH zu Ra 2020/15/0067 so wird zunächst zu untersuchen sein, ob eine bloße Gebrauchsüberlassung vorliegt (Rz 40). Die Vermietung als unternehmerische Betätigung ist von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden.

Es fehlt an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn sich aus dem Gesamtbild der Umstände ergibt, dass die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an die Gesellschafter nicht deshalb erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihnen einen Vorteil zuzuwenden. Dabei hat eine Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind, zu erfolgen (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284).

Daher ist die Unternehmereigenschaft bei dieser Art von Vermietung durch einen Vergleich der konkreten Nutzungsüberlassung mit den Umständen einer Nutzungsüberlassung, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, einer Prüfung zu unterziehen.

In Rz 39 verweist der Verwaltungsgerichtshof auf jene Umstände die nicht zu vernachlässigen sind. Wobei in diesem Zusammenhang- um Wiederholungen zu vermeiden- ausdrücklich auf diese Textpassage verwiesen wird.

War das Verständnis unter Geltung des UStG 1972 an die ESt angelehnt und eher statisch („für das Unternehmen“), ist er jetzt „dynamisch“ tätigkeitsbezogen („unternehmerische Tätigkeit“). Die konkreten Umstände des Einzelfalles haben an Bedeutung gewonnen. Um bei der Überlassung des Gebrauches eines Wohnobjektes an den Gesellschafter das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausschließen zu können, kommt nach der Rechtsprechung Bedeutung dem Gesamtbild der Verhältnisse zu. Wobei eine Vermietung auch dann anzuerkennen ist, wenn dies die einzige Tätigkeit ist. Selbst wenn im Rahmen der Investitionsentscheidungen „ungewöhnliche“ Entscheidungen getroffen werden (zB künstlerische Gestaltungen weit weg vom Durchschnittsgeschmack etc.,) wird dies mittlerweile nicht mehr beanstandet.

Die Klärung, ob noch eine übliche Gestaltung im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit der Gesellschaft vorliegt, erfolgt vielmehr über eine abstrakte Betrachtung. Dabei kommt den Aussagen des EuGH im Urteil Enkler eine besondere Bedeutung zu. Diesfalls wäre zwar auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen, hinsichtlich des Entgeltes jedoch nur zu prüfen, ob dieses überhaupt gegeben ist und in einem Synallagma zur Leistung steht. *Diesfalls wäre insofern eine fremdübliche, also unternehmerische Tätigkeit gegeben.*

Andererseits wäre zur Abgrenzung zur Gebrauchsüberlassung auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen. **Ein moderates Abweichen des vereinbarten Mietentgelts vom fremdüblichen Mietentgelt könne nicht zur Einstufung der Tätigkeit als nichtunternehmerisch führen.** Nun steht aber für das Verwaltungsgericht fest, dass es sich um ein fremdübliches Entgelt handelt und wurde dies von der belangten Behörde zunächst ebenso gesehen.

Unter den mannigfachen Urteilen könnte, wie auch in der österreichischen Literatur vertreten, durchaus eine Präzisierung der Aussagen des EuGH im Urteil Enkler zu sehen sein. Die Ehegatten sind Eigentümer eines großen Grundstückes, auf dem sich ein altes Gebäude befunden hat. Die Bf hat dieses Gebäude umgewandelt. Ohne den Altbau wäre ein Neubau nicht möglich gewesen. Noch vor der Anmietung wurde mit dem Bauvorhaben begonnen. Für die Baukosten wurde von der Bf ein Kredit aufgenommen, besichert auf der Liegenschaft der Ehegatten. Die Laufzeit des Mietvertrages beträgt nur 10 Jahre. Diese Gründe mögen zwar ins Gewicht fallen, für die Annahme einer bloßen Gebrauchsüberlassung sind sie im

beschwerdegegenständlichen Fall jedoch nicht ausreichend. Denn andere Aspekte dürfen dabei nicht übersehen werden. Um eine bloße Gebrauchsüberlassung auszuschließen, sind auch Aspekte wie zB Kündigungsmodalitäten, Indexklauseln fremdunübliche Ausgestaltungen des Mietvertrages usw zu beachten. Der Mietvertrag ist nicht fremdunüblich und weist die aufgezeigten Kriterien auf. Noch dazu führt ein moderates Abweichen vom fremdüblichen Entgelt, nicht dazu, dass eine Tätigkeit als nicht unternehmerisch einzustufen ist. Was das Entgelt betrifft, so wird ausdrücklich noch einmal auf die bereits angestellten, diesbezüglichen Überlegungen zur Renditenmiete verwiesen.

„Was die daher festzustellende Renditenmiete betrifft, so wurde diese von der steuerlichen Vertretung mit 2,795% ermittelt. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in diesem Zusammenhang die Ansicht, dass im Allgemeinen ein Renditezinssatz von 3% bis 5 % (in der Regel abhängig von den Marktverhältnissen zu Beginn der Vermietung) erzielbar sein müsse (vgl. Leyer/Luka, Renditezinssatz bei fehlendem Mietenmarkt, SWK 3/2019, 100f). Kranewitter erachtet für Einfamilienhäuser eine fremdübliche Mindestrendite von 2,5% (Bandbreite 2,5 bis 3,5%) als angemessen. Die Empfehlung des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs für Wohnliegenschaften geht in hochwertiger Lage von mindestens 2%, in sehr guter Lage von mindestens 2,5% (Bandbreite 2,5 bis 4,5%) aus. Bienert gibt für Einfamilienhäuser überhaupt keine Rendite an und begründet dies damit, dass diese - verbunden mit geringem Risiko - die geringste Verzinsung aufweisen. Sie stellen danach keine Zinsobjekte im herkömmlichen Sinn dar, sondern werden in erster Linie zu dem Zweck erstellt, einer Familie als selbst genutztes Objekt zu dienen (Bienert in Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich, Stand Juli 2007, 361).“

Die bezahlte Miete entspricht daher der fremdüblichen Mindestrendite und kann nicht einmal eine Abweichung festgestellt werden. Die Renditeerwartung entspricht der eines marktüblich agierender Immobilieninvestors. Somit könnte gesagt werden, dass ein sorgfältiger, nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter die Anschaffung ebenso getätigt hätte. Eine fremdüblich ausgestaltete Vermietung ist, wie bereits ausgeführt, grundsätzlich als unternehmerische Tätigkeit iSd MwStSyst-RI anzusehen, Enkler EuGH 26.9.1996, C-230/94. Zudem wurde vom VwGH in seiner Rechtsprechung wiederholt bereits klargestellt, dass die fremdübliche Nutzungsüberlassung einer Wohnimmobilie an einen Gesellschafter eine unternehmerische Tätigkeit darstellt VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255). Die bezüglich der bloßen Gebrauchsüberlassung angestellten Überlegungen (Besicherung auf der Liegenschaft der Ehegatten, Baubeginn vor Abschluss des Mietvertrages etc) haben daher im beschwerdegegenständlichen Fall in den Hintergrund zu treten. Nicht übersehen werden darf dabei auch der Aspekt der Ungleichbehandlung. Vermietet nämlich eine Gesellschaft eine Wohnung an eine fremde Person, genügt die Vereinbarung eines ortsüblichen und angemessenen Mietzinses um eine unternehmerische Tätigkeit zu begründen.

Das Verwaltungsgericht geht daher weiterhin von keiner bloßen Gebrauchsüberlassung aus. Der Sachverhalt war minutiös ermittelt, sodass der Verwaltungsgerichtshof auch Aussagen treffen hätte können, ob eine bloße Gebrauchsüberlassung vorliegt. Wäre er zur Überzeugung gelangt, dass eine bloße Gebrauchsüberlassung vorliegt, hätte es keiner weiteren Überlegungen mehr bedurft, auch nicht was die geforderte Ermittlung der Renditenmiete betrifft. In diesem Zusammenhang sei der Hinweis erlaubt, dass die Renditenmiete im Hinblick auf den fehlenden Mietenmarkt sehr wohl ermittelt wurde und zwar vom steuerlichen Vertreter und das Verwaltungsgericht diesbezüglich keinen Grund zur Beanstandung gesehen hatte. Letztendlich sei auf den Artikel von Sylvia Auer und Kristin Resenig im BFG Journal verwiesen (13. Jahrgang / Juli/ August 2020/ Nr. 7/8) der sich auf den beschwerdegegenständlichen Fall bezieht.

Was die beiden anderen Fälle betrifft, die Nutzungsüberlassung an besonders repräsentativen Wohngebäuden bzw die Vermietung von im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäuden um weniger als 50% der Renditenmiete, so kommt im beschwerdegegenständlichen Fall ein Vorsteuerauschluss ebenso nicht in Betracht, zumal eine fremdübliche Mindestrendite bezahlt wird.

Aus diesen Überlegungen ergibt sich, dass die **Bf im Rahmen ihrer Vermietungstätigkeit eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet; ein Vorsteuerauschluss ist grundsätzlich nicht gegeben**. Lediglich für den Whirlpool (AK 9.160,00 €, Vorsteuer 1.832,00 €) die Sauna (AK 13.811,00 € Vorsteuer 2.762,00 €), den Gewölbekeller (AK 39.572,00 €, Vorsteuer 7.914,00 €) und die Heizung Zufahrt (AK 4.487,00 € Vorsteuer 897,00 €) steht die Vorsteuer (Gesamtbetrag 13.405,00 €) nicht zu. In diesem Zusammenhang wird auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerde vom 27.06.2017 verwiesen, in der -78.026,12 € geltend gemacht wurden).

Berechnung:

Umsatzsteuer 2015		-64.621,12 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen		0,00 €
Summe Umsatzsteuer		0,00 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern		-64.621,12 €

Gutschrift		-64.621,12 €
------------	--	--------------

Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine ordentliche Revision ist nicht zulässig, weil das Erkenntnis auf die Ausführungen des VwGH vom 7.12.2020, Ra 2020/15/0067, gestützt wird.

Linz, am 18. Februar 2021