

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache der Frau ***Bf***, ***Bf-Adr***, über die Beschwerde vom 12. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung 1.) vom 13. Juni 2018 über die **Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nummer** sowie 2.) vom 2. Juli 2018 betreffend **Festsetzung von Umsatzsteuer für 7-9/2017 und 10-12/2017** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet *abgewiesen*.

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

Entscheidungsgründe

(1) Strittig ist, ob der Beschwerdeführerin (Bf.) aus dem Erwerb einer Wohnung der Vorsteuerabzug zusteht oder nicht.

Mit Kaufvertrag vom 20.7.2017 erwarb die Bf. von der G-BauträgerGmbH eine Eigentumswohnung in G mit einer Wohnnutzfläche von 53,23 m². Der Kaufpreis belief sich auf € 102.757,- zuzüglich 20% Umsatzsteuer iHv. € 20.551,40 (Gesamtkaufpreis sohin € 123.308,40).

(2) Im Jahr 2018 fand bei der Bf. hinsichtlich der Umsatzsteuer sowie der Zusammenfassenden Meldungen je für den Zeitraum 7/2017 bis 12/2017 eine Außenprüfung statt. Im Bericht vom 13.6.2018 fasst die Prüferin das Ergebnis der Prüfung wie folgt zusammen:

„(...) - die Eltern schenken der Tochter [= die Bf.] die Wohnung, indem der Kaufpreis von den Eltern direkt an den Treuhänder bezahlt wird;

- der Kaufvertrag wird zwischen Bauträger und Tochter [Bf.] abgeschlossen;

- die Tochter räumt gleichzeitig (in derselben Vertragsurkunde) der Mutter wiederum ein Fruchtgenussrecht ein (gegen Abgeltung der gesetzlichen AfA plus 50,- Verwaltungskosten) mit gleichzeitiger Einräumung eines Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Eltern
- Mutter lukriert die Mieten ohne USt, da Kleinunternehmerin
- Tochter begehrt/lukriert Vorsteuer aus dem Wohnungskauf und lukriert keine Mieteinnahmen, sondern nur AfA-Abgeltung von der Mutter (...)

Die Prüferin würdigte den Sachverhalt steuerlich wie folgt:

„Die ständige Rechtsprechung des EuGH erkennt keine unternehmerische Tätigkeit an, die nicht zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

Auch nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist eine unternehmerische Tätigkeit zu verneinen, wenn die Überlassung der Nutzung der Liegenschaft beispielsweise nicht deshalb erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern um einem Gesellschafter einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden und bestünde dementsprechend von vornherein keine Vorsteuerabzugsberechtigung, oder wenn die Tätigkeiten ohne wirtschaftliches Kalkül und ohne eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet werden, und das Verhalten des Leistenden von der Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit, des familiären Zusammenwirkens usw. geprägt ist, oder wenn es an einer leistungsbezogenen Gegenleistung mangelt.

Bei Untersuchung, ob seitens der Käuferin der Wohnung eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet wird, waren Vergleiche heranzuziehen, unter welchen Umständen ein Grundstück für gewöhnlich unternehmerisch genutzt wird. Dabei gibt es im konkreten Fall einige objektive Umstände, die von jenen, unter denen eine entsprechende Tätigkeit unternehmerisch ausgeübt wird, wesentlich abweichen.

- 1. Die unternehmerische Nutzung einer Wohnung erfolgt üblicherweise in Form einer Vermietung und Verpachtung und nicht durch Einräumung eines lebenslangen, uneingeschränkten Fruchtnutzungsrechtes.*
- 2. Im Fremdvergleich ist ungewöhnlich, dass eine Wohnung lebenslänglich, d.h. unbefristet ohne Kündigungsmöglichkeit, erfolgt. Im konkreten Fall ist die „Mieterin“ die Mutter der Käuferin, zu der ein besonderes Naheverhältnis besteht.*
- 3. Das Entgelt („Substanzabgeltung“) für die Wohnungsüberlassung ist nicht fremdüblich im Hinblick auf Größe und Ausstattung der Wohnung. Die Verrechnungsart entspricht auch nicht vergleichbaren unternehmerischen Tätigkeiten, da die vereinbarte Abgeltungszahlung nur jährlich und im Nachhinein fällig wird.*

In der Gesamtbetrachtung ergibt sich, dass die Käuferin kein eigenwirtschaftliches Interesse erbringt und das Verhalten in der familiären Nahebeziehung zu finden ist und es dabei an einer

leistungsbezogenen Gegenleistung fehlt. Die Käuferin ist in diesem Bereich somit keine Unternehmerin iSd. § 2 UStG 1994.

Die Abgabepflichtige ist somit nichtunternehmerisch tätig und die (Vor-) Leistungen/Lieferungen, die im Zusammenhang damit stehen, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG 1994.“

Bezüglich der Vergabe der UID-Nummer führt die Prüferin im Bericht aus:

„Aus der Tatsache, dass das Finanzamt bescheidmäßig eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vergeben hat, kann nichts für die Abgabepflichtige gewonnen werden. Denn ob der per Email vom 7.6.2017 mit Antrag auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer bekannt gegebene (unterschriftsfertige Entwurf des) Kauf- und Bauträgervertrag tatsächlich durchgeführt wird, kann vom Finanzamt im Zeitpunkt der Vergabe nicht mit bindender Wirksamkeit für die Zukunft festgestellt werden. Vielmehr ist nach Art. 28 Abs. 1 UStG 1994 der Bescheid über die Erteilung der UID zurückzunehmen, wenn das Vorhandensein der für die Erteilung der UID maßgebenden tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse zu Unrecht angenommen worden ist.

Im Übrigen hat die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nur Bedeutung im Rahmen der Binnenmarktregelung (vgl. Art. 28 BMR): Im Kernbereich konzentriert sich die Konzeption der UID auf innergemeinschaftliche Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe. Zudem hat sie auch als Rechnungsmerkmal (§ 11 Abs. 1 Z 6 dritter Gedankenstrich UStG 1994) Bedeutung. Soweit Art 28 auf § 2 UStG 1994 verweist haben grundsätzlich alle Unternehmer iSd § 2 UStG Anspruch auf Erteilung der UID, die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im Inland erbringen.

Denklogisch stellt sich immer erst im Nachhinein, etwa im Rahmen einer Betriebsprüfung oder im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung wie hier - der Gehalt des zu würdigenden Sachverhaltes heraus, werden die tatsächlichen Verhältnisse bekannt. (...).

(Aus der Schlussbesprechung darf seitens der Abgabepflichtigen erinnerlich zitiert werden: Wenn man gewusst hätte dass die Vorsteuern nicht anerkannt würden - trotz Vergabe der beantragten UID-Nummer (seitens der Abgabenbehörde wurde kein U-Signal angelegt, es wurde kein Formular Verf 24 eingereicht - bei der Mutter hingegen wurde hinsichtlich Einkünfte aus V+V ein Verf 24 eingereicht) hätte man gegenständliche Vorgänge mit Vorbehaltsfruchtgenuss geregelt, man wollte jedoch steueroptimierend auch die Verkehrssteuerbelastung minimieren bzw. ganz entlasten und habe sich für diese Variante des Zuwendungsfruchtgenusses entschieden. Es sei bekannt (gewesen), dass die Rechtslage hinsichtlich Zuwendungsfruchtgenuss - im Gegensatz zum Vorbehaltsfruchtgenuss - nicht klar ist.)

Für die Geltendmachung eines Vorsteuerabzuges ist auch vonseiten der Abgabepflichtigen eine sorgfältige Überprüfung erforderlich bzw. bei offensichtlich unklarer Rechtslage passende

Vorkehrungen zu treffen, bspw. ist eine Anfrage an die Abgabenbehörde zur Würdigung der geplanten/unterschriftsreifen Vorgänge iVm. Zuwendungsfruchtgenuss vorab nicht gestellt worden.

Seitens der Abgabepflichtigen wurde aus dem Schriftverkehr heraus als auch in der Schlussbesprechung wiederholt angeboten, die bereits der Höhe nach vereinbarte Verrechnung der Substanzabgeltung zu erhöhen, soweit es aus der Sicht der Abgabenbehörde sinnvoll wäre.

Dazu ist entgegen zu halten, dass es weder Aufgabe noch Mandat einer Abgabenbehörde ist, den tatsächlichen Sachverhalt steueroptimal nach zu justieren. (...)

UID-Begrenzung:

Die Wirksamkeit der ab 29.06.2017 gültigen UID-Nummer ATU[1234] wird bescheidmäßig nach Art 28 Abs. 1 UStG 1994 zurückgenommen, soweit von der Abgabepflichtigen für die Veranlagungsjahre 2017 bzw. 2018 keine unternehmerische Tätigkeit (mittels Verf 24) bekannt gegeben wird/wurde.“

(3) Auf Grundlage dieses Prüfungsberichtes erließ das Finanzamt die nunmehr angefochtenen Bescheide:

Mit **Bescheid** vom 13.6.2018 wurde die der Bf. erteilte UID mit dem 14.6.2018 begrenzt und hierzu auf die nähere Begründung im Prüfungsbericht vom 13.6.2018 verwiesen.

Mit den beiden **Bescheiden** vom 2.7.2018 über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 7-9/2017 sowie für 10-12/2017 wurde die Umsatzsteuer jeweils mit € 0,- festgesetzt. In den Begründungen wird ebenfalls auf die oa. Prüfungsfeststellungen verwiesen.

(4) In der dagegen erhobenen **Beschwerde** wird Rechtswidrigkeit des Inhaltes der Bescheide geltend gemacht und beantragt, die Vorsteuer für das 3. Quartal mit € 12.732,- bzw. für das 4. Quartal mit € 9.184,- festzusetzen und die UID-Nummer wieder zu erteilen. Im Detail wird die Beschwerde – auszugsweise wörtlich wieder gegeben - wie folgt begründet:

„Meine Eltern hatten liquides Vermögen aus einem Grundstücksverkauf zur Verfügung und wollten dieses Geld wieder in Immobilien veranlagen. Um auch gleich die Erbfolge zu regeln, haben Sie sich entschieden, ihren beiden Töchtern (Bf. und Dr. Erika Hasenhüttl) je eine Eigentumswohnung im Ausmaß von rund 50 m² zu schenken.

Meine Eltern haben mir daher das Bargeld zum Kauf der Wohnung, die gerade von der G-BauträgerGmbH gebaut wurde, geschenkt.

Nachdem unsere Eltern als Pensionisten wesentlich mehr Zeit zur Verfügung haben als meine Schwester und ich, war von Anfang an geplant, dass sie sich um die Vermietung kümmern (vorerst meine Mutter) und wurde bereits im Kauf- und Bauträgervertrag vom 20.7.2017 ein

Zuwendungsfruchtgenuss vereinbart. Laut Punkt 23 des Vertrages wurde als Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes eine jährliche Zahlung in Höhe der gesetzlichen Abschreibung zuzüglich € 50 Verwaltungskosten (zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer) - beginnend ab dem Jahr 2018 – vereinbart (die Schlüsselübergabe der G-BauträgerGmbH erfolgte Mitte Dezember 2017), die tatsächliche Vermietung beider Wohnungen im Jänner 2018.

Wirtschaftlich gesehen kommt dies einer Untervermietung gleich.

Unsere Mutter erzielt derzeit Einnahmen von je € 500 monatlich pro Wohnung, wovon rund € 200 auf die Betriebskosten entfallen. Daher betragen die reinen Mieteinnahmen rund € 300 pro Monat und Wohnung bzw. € 3.600 je Wohnung und Jahr. Davon muss dann noch das Entgelt für das Fruchtgenussrecht, die Instandhaltungsaufwendungen und die Verwaltungskosten abgezogen werden.

Weiteres trägt sie auch das Unternehmerrisiko (muss sich um Vermietung kümmern, trägt das Leerstellungsrisiko und das Risiko der Zahlungsunfähigkeit der Mieter mit verbundenen Räumungsklagen etc.).

Nachdem das Finanzamt bzw. der bundesweite Fachbereich (Fachbereich Umsatzsteuer) im Zuge der Außenprüfung Umsatzsteuer 07/2017-12/2017 diese Einräumung des lebenslangen entgeltlichen Zuwendungsfruchtgenussrechtes als nichtunternehmerische Tätigkeit eingestuft haben, haben meine Eltern und ich (bzw. meine Schwester) am 8. Juli 2018 eine Nachtragsvereinbarung abgeschlossen, die die Kritikpunkte beseitigen sollte. Hier noch ein paar Anmerkungen dazu:

- Die entgeltliche Einräumung eines Zuwendungsfruchtgenussrechtes entspricht wirtschaftlich einer Untervermietung.

- Bemängelt wurde die Einräumung eines lebenslänglichen Fruchtgenussrechtes. Wir haben die Laufzeit nun auf 10 Jahre angepasst, weil dies auch ertragsteuerlich ein Kriterium ist, damit eine Fruchtgenussvereinbarung überhaupt möglich ist. Anmerken möchte ich dazu, dass meine Eltern im Jahre 1940 bzw. 1941 geboren wurden, und so sehr ich mir auch ein langes Leben für beide wünsche, auch der Rentenrechner vom BMF einen Barwertfaktor von unter 10 für die Verbindungsrente ergibt (d.h. versicherungsmathematische Dauer des Fruchtgenussrechtes ist sowieso unter 10 Jahren).

- Weiteres wurde nun eine Wertsicherungsvereinbarung aufgenommen und auf Wunsch des Finanzamtes auf monatliche Zahlung (im Vorhinein) umgestellt.

- Das Mietentgelt wurde auf monatlich € 220 (jährlich €2.640) erhöht (Berechnung siehe anbei, hier wurde insbesondere auf die leistungsbezogene Gegenleistung und auf Fremdüblichkeit Bedacht genommen).

- Es handelt sich nun um ein fremdübliches Mietentgelt, die Vereinbarung hat einen klaren und eindeutigen Inhalt und würde auch mit Fremden Dritten unter diesen Umständen so abgeschlossen werden. Außerdem ist sie mit der hiermit erfolgenden Offenlegung nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen.

Auf folgende Aussage des Fachbereiches möchte ich noch eingehen:

„Das Entgelt für die Überlassung der Wohnung beträgt nur einen Bruchteil dessen, was üblicherweise für die Überlassung einer Wohnung dieser Größe und Ausstattung in dieser Lage zu entrichten ist. Selbst die Mutter verlangt von ihrem Mieter ein Vielfaches dieses Betrages als Entgelt.“

Diese Aussage ist auch nach der ursprünglichen Vereinbarung nicht verständlich, weil meine Mutter für die reine Miete € 3.600 pro Jahr vereinnahmt (davon aber noch Instandhaltungs-, Leerstellungskosten etc. tragen muss) und ursprünglich ein Entgelt von jährlich € 1.980 vereinbart war. (...)

Zur Berechnung der Abschreibung ist festzuhalten, dass die Aufteilung auf Grund und Boden laut Kaufvertrag erfolgt ist und die G-BauträgerGmbH diese Kosten wohl nachweisen kann (Gebäude wurde ja im Jahr 2017 errichtet). Die GrundanteilVO 2016 ist ja nur anzuwenden, wenn kein Nachweis erfolgen kann.

Weitere Anmerkungen zum Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 13.6.2018 (erhalten 4.7.2018):

Vergabe der UID-Nummer: Nachdem der gesamte Sachverhalt vor Vergabe der UID-Nummer dem Finanzamt bereits offengelegt wurde (der unterschriftsfertige Entwurf des Kauf- und Bauträgervertrages wurde übermittelt) und erst nach Würdigung dieses Sachverhaltes die UID-Nummer erteilt wurde, wurde nach dem Grundsatz von Treu und Glauben der Vertrag so unterfertigt und dem Finanzamt auf Wunsch dann auch am 1.8.2017 übermittelt.

In der Schlussbesprechung habe ich angemerkt, dass möglicherweise andere Vorgangsweisen gesucht worden wären (wie beispielsweise Vorbehaltsfruchtgenussrecht), wenn erkennbar geworden wäre, dass das Finanzamt die Unternehmereigenschaft anzweifelt. Gerade dies war aber durch die Erteilung der UID-Nummer nicht ersichtlich, sondern hat mir das Gegenteil vermittelt.

Erhöhung des Entgeltes: Es ist schade, dass es keine Gesprächsbereitschaft gab, zu diskutieren, wann (aus Sicht der Abgabenbehörde) ein Sachverhalt vorliegt, der zur Unternehmereigenschaft führt (Stichwort: horizontal monitoring).

Zusammenfassung:

Es liegt bei mir eine unternehmerische Tätigkeit vor, die nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen führt. Liebhaberei ist ausgeschlossen (jährlicher Einnahmenüberschuss). Nachdem eine neue Vereinbarung über das Entgelt geschlossen wurde, sind die Höhe der Miete, sowie auch die Zahlungsmodalitäten nun jedenfalls fremdüblich.

Es wird daher beantragt, die Vorsteuer, wie offengelegt (...) für das Jahr 2017 mit gesamt € 21.916,37 festzusetzen. Nachdem die Einnahmen erst ab dem Jahr 2018 anfallen, wird auch gleich um Ausfertigung eines Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2017 mit diesem Vorsteuerüberschuss ersucht. Ich verzichte auf die Kleinunternehmerbefreiung. (...)“

(5) Der Beschwerde wurde eine zwischen der Bf. und ihren Eltern abgeschlossene „Nachtragsvereinbarung“ vom 8.7.2018 beigelegt. Diese hat folgenden Inhalt:

„Als Nachtrag zum Kauf- und Bauträgervertrag vom 20.7.2017, Punkt 23 Fruchtgenussrecht vereinbaren wir als Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes eine Zahlung von monatlich €220, fällig jeweils zu Beginn des Monats, längstens bis 5. des laufenden Monats (statt jährlicher Zahlung in Höhe der gesetzlichen Abschreibung zuzüglich € 50 Verwaltungskosten, zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer).

Da bisher noch keine Zahlung im Jahr 2018 erfolgt ist, wird das Entgelt für die Monate 1-7/2018 zusammen umgehend einbezahlt.

Dieser Betrag wird wertgesichert anhand des von der Statistik Austria verlautbarten Verbraucherpreisindexes VPI 2010 oder eines künftig an dessen Stelle tretenden Index.

Basis ist der Indexwert Jänner 2018 mit 114,7, der Schwellenwert beträgt 5 %. (...)

Weiteres wird das Entgelt bzw. das Fruchtgenussrecht auf 10 Jahre begrenzt und endet somit (sollte es dann zu keiner Verlängerung kommen) am 31.12.2027.“

(6) Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 9. bzw. 21.1.2019 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Das Finanzamt hielt daran fest, dass keine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt werde:

„Im ggdstl. Beschwerdefall ergibt sich, dass die Käuferin kein eigenwirtschaftliches Interesse erbringt und das Verhalten in der familiären Nahebeziehung zu finden ist und es dabei an einer leistungsbezogenen Gegenleistung fehlt. Die Käuferin/Beschwerdeführerin ist somit in diesem Bereich keine Unternehmerin im Sinne des § 2 UStG 1994.“

Was die Nachtragsvereinbarung vom 8.7.2018 betrifft, verweist das Finanzamt zunächst darauf, dass diese nicht als Notariatsakt verfasst und bis dato nicht grundbücherlich durchgeführt bzw. angemerkt worden sei. Im Weiteren wird ausgeführt:

„Die nachträglich (erstellte/konstruierte) Vertragsgestaltung bzw Vertragsänderung (zwischen nahen Angehörigen) in einer nachträglichen Änderung der Höhe der Gegenleistung zwecks Steuervorteils - es handelt sich eben nicht um eine Vertragsrichtigstellung aufgrund eines bspw Irrtums oder nicht um eine Vertragspräzisierung infolge einer undeutlichen Vertragsgestaltung ändert in wirtschaftlicher Betrachtungsweise weder in der rechtlichen Würdigung (unbestritten Zuwendungsfruchtgenuss) noch in der Beweiswürdigung (keine Unternehmereigenschaft seitens der Beschwerdeführerin) das Ergebnis und findet in der Gesamtbetrachtung keine steuerliche Anerkennung.

Spätere Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann in Wegfall bringen, wenn sie einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen. Eine vertragsoptimierende Gestaltung in der Änderung der Gegenleistung (Erhöhung der Substanzabgeltung von jährlich 1.980,00 brutto auf jährlich 2.640,00 brutto; Verkürzung der Einräumung von lebenslänglich auf (verlängerbare) 10 Jahre (die Aufsandungserklärung wurde nicht entsprechend abgeändert) fand statt vor dem Hintergrund „Vorbehaltsfruchtgenuss“, hat eben keine steuerliche gleichlautende Auswirkung für den hier vorliegenden Zuwendungsfruchtgenuss (Beschwerdeführerin an deren Mutter). Es kann davon ausgegangen werden, dass vor Leistung einer (beglaubigten) Unterschrift auf einer Vertragsurkunde zumindest die wesentlichen Vertragspunkte mit Rechten und Pflichten bekannt bzw überprüft wurden.

Insbesondere der Käuferin/Beschwerdeführerin wird daran gelegen sein, dass der genaue Umfang und die Vertragsgestaltung (entgeltliche Einräumung eines Zuwendungsfruchtgenusses) dementsprechend festgehalten wird, da das beurkundete Rechtsgeschäft ja auch Beweis Zwecken dient.

Die Abgabenbehörde ist weiterhin der Ansicht, dass mit der gewählten Vertragsgestaltung zwar ein zivilrechtlich zulässiger Weg beschritten wurde, wohl mit der Absicht, die Abgabepflicht zu umgehen (Einkommenssplitting) bzw zu mindern (Verkehrssteuern) bzw zu kürzen (USt-Zahllast-Vorsteuerabzug unter der Grundvoraussetzung der Unternehmereigenschaft). (...)“

(7) In ihrem **Vorlageantrag** weist die Bf. zunächst ergänzend darauf hin, dass der Vorsteuerabzug erst bei Zahlung vom Treuhandkonto an die Bauträgerin beantragt worden sei. Des Weiteren wird – auszugsweise wörtlich - ausgeführt:

„Hätte die Finanzverwaltung sofort (anlässlich der Durchsicht der Vertragsentwürfe bei der Vergabe der UID-Nummer) ihre Bedenken geäußert, so hätten die Verträge noch angepasst werden können (z.B. auf- aus Sicht der Finanzverwaltung fremdübliche Gegenleistung- adaptiert). Gerade aber durch die UID-Nummer Vergabe nach Überprüfung der Vertragsentwürfe (die genauso unterfertigt wurden) konnten wir darauf vertrauen (Grundsatz von Treu und Glauben), dass die Höhe als fremdüblich angesehen wird. (...)“

Nachdem der ursprüngliche Betrag lt. Punkt 23 des Kauf- und Bauträgervertrages aus Sicht der Finanzverwaltung zu gering war, wurde er mit der Nachtragsvereinbarung vom 12.7.2018 auf einen Betrag angehoben, der aus unserer Sicht jedenfalls fremdüblich ist (siehe die Kalkulation, Anlage der Beschwerde). Leider war es nicht möglich zu erfahren, was aus Sicht der Finanzverwaltung ein fremdüblicher Betrag ist. (...)

Zur Beurteilung der Fremdüblichkeit habe ich (außer der bereits im Zuge der Beschwerde vorgelegten Kalkulation) noch folgende Kontrollrechnung angestellt:

Der Hauptverband der allgemein beeideten gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs empfiehlt als Kapitalisierungszinsfuß für Liegenschaftsbewertungen bei Wohnliegenschaften in sehr guter Lage einen Zinsfuß von 2,0% - 4,0%.

Mein Nettoentgelt von € 2.400 p.a. beträgt in Relation zum Nettokaufpreis von rund € 103.000 rund 2,3 % und liegt daher durchaus in dieser Spanne, vor allem wenn man noch berücksichtigt, dass kein Verwaltungsaufwand und keine Instandhaltungsaufwendungen anfallen und kein Leerstellungsrisiko oder Mietausfallrisiko besteht (das Entgelt ist auch wertgesichert).

Eine notarielle Beglaubigung ist laut Notariatsaktsgesetz nicht notwendig, der tatsächliche Zahlungsfluss ist nachweisbar (siehe beiliegenden Auszug aus ELBA).

Die Höhe der Substanzabgeltung wurde ja gerade wegen der von der Finanzverwaltung als zu gering und nicht fremdüblichen Beurteilung neu vereinbart (die Eltern haben sich mit einer „geringeren Spanne aus der Untervermietung“ einverstanden erklärt).

Die Abgabenverwaltung vertritt die Ansicht, dass die Vertragsgestaltung zwar zivilrechtlich zulässig sei, aber nur mit der Absicht der Steuerumgehung/-verminderung gewählt wurde.

Dabei wird meine Erklärung, dass meine Eltern als Pensionisten sich von Beginn an (gerne) um die Vermietung kümmern wollten, ignoriert.

Die Mietersuche und Mieterkorrespondenz läuft auch ausschließlich über meine Mutter, persönlich kenne die Mieter gar nicht (habe weder mit ihnen telefoniert noch sonst irgendeinen Kontakt gehabt) und habe mich um die Vermietung/Verwaltung (z.B. Versammlungen mit der G-BauträgerGmbH etc.) nie gekümmert. Meine Mutter nimmt die Mieten ein, bezahlt die Betriebskosten und kümmert sich um die Instandhaltung.

Wirtschaftlich gesehen ist dies nichts anderes als eine Untervermietung. Und gerade weil die Fremdüblichkeit außer Streit gestellt werden sollte, wurde diese Nachtragsvereinbarung geschlossen. (...)

(8) In der mündlichen Verhandlung hielt die Bf. ihr bisheriges Vorbringen aufrecht und ergänzte, dass die G-BauträgerGmbH bzw. der Anwalt bereits im Zuge der Vertragserrichtung auf die Notwendigkeit des Vorliegens einer UID hingewiesen hätten. Schon die ursprüngliche

Vereinbarung sei für die Anerkennung ihrer Unternehmereigenschaft ausreichend gewesen, dennoch habe sie sich in der Folge um eine fremdübliche Gestaltung des Vertragsverhältnisses bemüht. De facto liege eine Untervermietung vor.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im Beschwerdefall steht in Streit, ob der Bf. der Abzug der aus dem Wohnungskauf vom 20.7.2017 resultierenden Vorsteuer zusteht, und ob die Begrenzung der Gültigkeit der UID-Nummer zu Recht erfolgt ist.

Der maßgebliche Sachverhalt stellt sich wie folgt dar:

Die Eltern der Bf. beabsichtigten, Geld in Immobilien zu veranlagen. Um unter Einem die Erbfolge zu regeln, schenkten sie ihren beiden Töchtern (ua. der Bf.) je eine Eigentumswohnung im Ausmaß von je 50m² (s. Beschwerdeschrift vom 9.7.2018, S. 1).

Folglich erwarb die Bf. mit Kauf- und Bauträgervertrag vom 20.7.2017 von der G-BauträgerGmbH - zum Zweck der künftigen Begründung von Wohnungseigentum an einer Wohnung (Nutzfläche von ca. 53,23m²) - Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft in G um den Kaufpreis von insgesamt € 123.308,40 (darin 20% Umsatzsteuer iHv. € 20.551,40).

Dem Kauf- und Bauträgervertrag traten auch die Eltern der Bf. bei. Laut Punkt 22. des Vertrages räumte die Bf. den Eltern ein Belastungs- und Veräußerungsverbot hinsichtlich der gegenständlichen Miteigentumsanteile ein. In Punkt 23. wurde zugunsten der Eltern ein Fruchtgenussrecht vereinbart:

„Frau EH, bis zu ihrem Ableben, und erst nachfolgend Herr KH, bis zu seinem Ableben, sofern er nicht vorverstorben ist, werden in dieser Reihenfolge gemäß der hiemit zwischen diesen beiden und der Käuferin durch Unterfertigung dieses Vertrages getroffenen Vereinbarung, ab Übergabe der kaufgegenständlichen Wohnung diese uneingeschränkt, sohin nicht bloß zur Befriedigung ihres dringenden Wohnbedürfnisses, sondern insbesondere auch zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung/Verpachtung benützen und soll jenes Nutzungsrecht in Form eines Fruchtgenussrechtes grundbücherlich sichergestellt werden. (...)

[Die Bf.] räumt somit für sich und ihre Rechtsnachfolger ihren Eltern, EH und KH, jeweils die Dienstbarkeit des lebenslangen Fruchtgenussrechtes, ob den ihr gehörigen und unter VP 2. näher beschriebenen Wohnungseigentumsobjekten, je ein.

Während des Zeitraumes der Nutzung der zu VP 2. näher beschriebenen Wohnungseigentumsobjekte durch EH und/oder KH werden sämtliche mit den zu Punkt 2. näher beschriebenen Objekten verbundenen Betriebskosten, Heizungskosten und Stromkosten, Grundsteuer, Elementarversicherung sowie die notwendigen Erhaltungskosten, von diesen alleine getragen.

Als Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes leistet der aktuell jeweils Fruchtgenussberechtigte eine jährliche Zahlung in Höhe der gesetzlichen Abschreibung zuzüglich € 50,00 Verwaltungskosten (je zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer), fällig bis spätestens 31.12. des laufenden Jahres (nachsüssig), beginnend mit dem Jahr 2018, frühestens jedoch nach erfolgter Übergabe des Kaufgegenstandes durch die Verkäuferin an die Käuferin. (...)“

Der Kaufpreis wurde direkt von den Eltern an den Treuhänder überwiesen. Die Mutter vermietete in der Folge (ab Jänner 2018) die Wohnung (ohne Umsatzsteuer, da Kleinunternehmerin). Die Vermietung (Mietersuche, Abrechnung, Instandhaltung, Besuch von Hausversammlungen etc.) erfolgt zur Gänze allein durch die Mutter.

Nachdem das Finanzamt die Einräumung des lebenslangen Fruchtgenussrechtes durch die Bf. an ihre Eltern mit den hier beschwerdegegenständlichen Bescheiden als nichtunternehmerische Tätigkeit eingestuft hatte, schloss die Bf. mit ihren Eltern am 8.7.2018 eine Nachtragsvereinbarung zum Kauf- und Bauträgervertrag vom 20.7.2017 ab. Mit dieser wurde nun *„als Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes eine Zahlung von monatlich € 220,-, fällig jeweils zu Beginn des Monats, längstens bis 5. des laufenden Monats (statt jährlicher Zahlung in Höhe der gesetzlichen Abschreibung zuzüglich € 50 Verwaltungskosten, zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer)“* festgelegt. Dieser Betrag soll laut Vereinbarung nunmehr wertgesichert sein (Schwellenwert 5%). Das Fruchtgenussrecht wurde auf 10 Jahre begrenzt.

Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG 1994, 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.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer ua. die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Nach Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie) gilt als

Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Als wirtschaftliche Tätigkeiten gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. Hingegen kann die bloße Ausübung des Eigentumsrechtes durch den Inhaber eines Gegenstandes als solche nicht als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden (zB EuGH 20.1.2021, C-655/19, *AJFP Sibiu und DGRFP Brasov*).

Der Mehrwertsteuer unterliegen nach Art. 2 Abs. 1 lit. a MwStSystRL die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätig bzw. erbringt.

Aus dem Anwendungsbereich des Art. 2 in Verbindung mit Art. 9 MwStSystRL geht hervor, dass nur wirtschaftliche Tätigkeiten, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausübt, der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. das Urteil des EuGH vom 21.4.2005 in der Rs. C-25/03 (HE), Rn 37). Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat nur auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (EuGH 13.12.2007, Rs C-408/06 "*Franz Götz*"; *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar 4, § 2 Tz 8).

Nach der EuGH-Rechtsprechung (s. insbesondere EuGH 26.9.1996, C-230/94, *Enkler*) ist objektiver Anhaltspunkt ein marktkonformes Streben nach Einnahmen, das die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd. Art. 9 Abs. 1 iVm. Art. 167 MwStSyst-RL stützen kann. Im genannten Urteil führt der EuGH (Rn 24ff.) aus:

„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. (...)

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.

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. (...) 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.

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. (...)"

Auch der VwGH ist zwischenzeitig mehrfach dieser EuGH-Judikatur gefolgt (zB VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046).

Folglich ist ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen die Wohnung im Wege des Fruchtgenusses der Mutter überlassen wird, und den Umständen, unter denen eine entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird, vorzunehmen.

Unbestritten wurde im Beschwerdefall ein (Zuwendungs-)Fruchtgenuss auf Lebenszeit vereinbart. Die Bf. wendet den Fruchtgenuss für die von ihr mit dem von ihren Eltern geschenkten Geld erworbene Eigentumswohnung ihrer Mutter zu. Dieser steht als Fruchtgenussnehmerin der Ertrag und die Nutzung des Wirtschaftsgutes zu. Das zivilrechtliche Eigentum an der Liegenschaft wurde nicht übertragen und verbleibt bei der Bf., weshalb mangels Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums der Fruchtgenussnehmerin die AfA nicht zusteht (siehe VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042). Vereinbarungsgemäß leistet die Fruchtgenussberechtigte eine Abgeltung in Höhe der gesetzlichen AfA (AfA-oder Substanzmiete).

Die Bf. betrachtet diese Einräumung, wie in ihrer Beschwerde zum Ausdruck gebracht, quasi als Untervermietung. Das „Nutzungsentgelt“ (Substanzabgeltung) führt bei ihr zu laufenden Einnahmen, von denen jedoch die AfA in gleicher Höhe wieder abgezogen wird. Somit werden die Einnahmen de facto lebenslang auf null reduziert (der jährliche Verwaltungskostenbeitrag von € 50,- fällt nahezu nicht ins Gewicht).

Bodis/Pfeiffer vertreten dazu die Auffassung, dass keine umsatzsteuerbare Tätigkeit vorliegt, wenn die *ertragsteuerliche Substanzabgeltung* als Entgelt für die Vermietung eines Grundstücks qualifiziert werde, weil die Vermietung im Sinne der VwGH-Rechtsprechung nicht marktkonform und damit im Lichte der EuGH-Rechtsprechung keine wirtschaftliche Tätigkeit sei. Eine Vermietung, deren Entgelt in der bloßen Abschreibung besteht, führt jedenfalls nicht einmal zivilrechtlich zur Annahme eines Mietverhältnisses. Eine marktkonforme Vermietung,

die zu einer unternehmerischen Tätigkeit führen würde, ist diesfalls ebenfalls nicht anzunehmen (*Bodis/Pfeiffer*, RdW 9/2016, S. 645ff, unter Hinweis auf VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042).

Auch der Verwaltungsgerichtshof vertritt die Rechtsansicht, dass es an der Einnahmenerzielungsabsicht fehlt, wenn Tätigkeiten ohne wirtschaftliches Kalkül, ohne eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet werden. Das ist beispielsweise der Fall, wenn das Verhalten des Leistenden von der Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit, des familiären Zusammenwirkens und dgl. bestimmt ist (vgl. VwGH 29.11.2013, 2013/17/0242, *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar 4, § 2 Tz 58). In diesem Fall führen auch allfällige Einnahmen (speziell Kostenersätze), die mit dieser Tätigkeit verbunden sind, nicht zur Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit. Entgelte für familienhafte Leistungen unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (*Ruppe/Achatz*, aaO, § 2 Tz 39).

Entgeltlichkeit allein verleiht einer Tätigkeit noch nicht wirtschaftlichen Charakter (*Ruppe/Achatz*, aaO, § 2 Tz 45/1, mwN).

Eine Person, die eine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben will, wird sich bemühen, dies im Zuge der Geschäftsaufnahme, -durchführung und -aufgabe so profitabel wie möglich zu tun. Die Frage, ob eine Tätigkeit unternehmerisch ist oder nicht, ist durch Abwägung der Gesamtumstände des konkreten Falles zu beantworten. Dabei wird auch die Vereinbarung eines bloßen Anerkennungs- oder Gefälligkeitspreises ein Indiz dafür sein, dass die betreffende Person keine marktkonforme Tätigkeit ausüben und keine Einnahmen nachhaltig erzielen möchte (vgl. *Windsteig* in Melhardt/Tumpel, UStG 2, Rz 95).

Die Bf. vermeint unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.05.2019, Ra 2017/15/0062, das Entgelt müsse keine äquivalente Gegenleistung darstellen. Es sei unbeachtlich, ob der Preis unter oder über den Selbstkosten und unter oder über dem normalen Marktpreis liege.

Dazu ist jedoch zu bemerken, dass es sich in diesem Fall um eine betriebliche Tätigkeit gehandelt hat und der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich darauf hinweist, „*die streitgegenständliche Leistung (Vermietung) weist keinen offensichtlichen Bezug zur Sphäre der privaten Lebensführung eines der Beteiligten auf.*“ Im vorliegenden Fall ist ein „privater Bezug“ aber jedenfalls vorhanden: Die Gewährung des Fruchtgenusses an einer Wohnung an die Mutter tangiert ohne Zweifel die private Lebensführung der Bf.

Das Bundesfinanzgericht kommt im vorliegenden Fall zu der Auffassung, dass die Bf keine unternehmerische Tätigkeit ausübt. In Anbetracht der oa. Ausführungen zum Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit, ist in der vereinbarten Substanzabgeltung keine marktkonforme

Miete zu erblicken. Eine Überlassung gegen den Ersatz der AfA reicht nicht aus, um damit eine umsatzsteuerliche Vermietung im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 zu begründen.

Wie überdies das Finanzamt bereits zutreffend dargelegt hat, treten einige weitere Umstände hinzu, die der Annahme des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit im oa. Sinne entgegenstehen, nämlich insbesondere die Tatsache, dass ein lebenslanges, unkündbares Fruchtgenussrecht – ohne Wertsicherung – eingeräumt wurde.

Den Ausführungen der Bf. in der Beschwerde, sie habe, nachdem das Finanzamt bzw. der bundesweite Fachbereich im Zuge der Außenprüfung diese Einräumung des Zuwendungsfruchtgenussrechtes als nicht unternehmerische Tätigkeit eingestuft haben, am 8.7.2018 eine Nachtragsvereinbarung abgeschlossen, die die Kritikpunkte beseitigen sollten, ist zu entgegnen, dass die Fremdüblichkeit von Vereinbarungen auf realer Basis zu prüfen ist. Das heißt, die Leistungsbeziehungen müssen *bereits zu Beginn und nicht erst im Lichte einer abgabenbehördlichen Prüfung* dahingehend gestaltet sein, dass eine marktkonforme Tätigkeit erkennbar ist.

Zudem gilt Folgendes: Ist ein Abgabenanspruch einmal entstanden, so ist der Wegfall (bzw. die Abänderung) des Abgabenanspruches durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen grundsätzlich ausgeschlossen. Daher kann der Abgabenanspruch durch nachträgliche bzw. rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht zum Wegfall gebracht werden. Nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen können den Abgabenanspruch bzw. dessen Höhe nur dann beeinflussen, wenn dies gesetzlich vorgesehen ist (*Ritz*, BAO 6. Auflage, § 4 Tz 11ff., mwN). Eine solche gesetzliche Ausnahme liegt im gegenständlichen Fall nicht vor. Der Nachtragsvereinbarung vom 8.7.2018 kann daher allenfalls ex-nunc-Wirkung zukommen, für den hier strittigen Zeitraum vermag sie jedoch keine Relevanz zu entfalten. Überdies hat das Finanzamt bereits darauf hingewiesen, dass diese Nachtragsvereinbarung im Grundbuch offenbar keinen Niederschlag gefunden hat.

Diese Nachtragsvereinbarung offenbart zudem geradezu, dass die Einräumung des Fruchtgenussrechtes nicht unter Umständen erfolgt, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird, sondern vielmehr im familiären Naheverhältnis der Vertragspartner und somit im privaten Lebensbereich der Bf. begründet liegt: Ein gegenüber der Bf. fremder Dritter hätte dieser (allein von Seiten der Bf. motivierten) nachträglichen Änderung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit niemals zugestimmt, wurde damit doch das vereinbarte „Entgelt“ – bei gleichzeitiger zeitlicher Einschränkung des Fruchtgenussrechtes – erhöht. Ein derartiges Vorgehen (beliebige nachträgliche Abänderung zum alleinigen Vorteil einer Partei) wäre im allgemeinen Wirtschaftsleben völlig unüblich.

Dem in der Beschwerde und im Vorlageantrag dazu erhobenen Vorwurf, die Behörde habe keine Gesprächsbereitschaft gezeigt und unterlassen „zu diskutieren, wann ein Sachverhalt vorliegt, der zur Unternehmereigenschaft führt (Stichwort: horizontal monitoring)“, ist entgegen zu halten, dass es nicht Aufgabe der Behörde ist, einen notariell bekundeten Willen (wörtlich: „Als Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes leistet der aktuell jeweils Fruchtgenussberechtigte eine jährliche Zahlung in Höhe der gesetzlichen Abschreibung“), der die Intentionen der Vertragsparteien und Familienmitglieder widerspiegelt, *nachträglich* umzuinterpretieren bzw. zu korrigieren.

Im Übrigen bestätigt das Vorbringen der Bf., die Höhe des „Entgeltes“ je nach Einschätzung der Behörde entsprechend festzulegen bzw. dieses quasi solange „nachzubessern“, bis der Vorsteuerabzug zusteht, nach Ansicht des BFG ebenfalls, dass die Tätigkeit der Bf. nicht nach unternehmerischen bzw. wirtschaftlich orientierten Gesichtspunkten ausgeübt wird. Ein fremder Vertragspartner hätte derartige – allein im Interesse der Bf. liegende – mehrmalige Anpassungen bzw. Nachbesserungen (insbesondere Entgeltserhöhungen) wohl nicht akzeptiert. Die (beabsichtigten) nachträglichen Abänderungen sind allein deshalb möglich, da die Gewährung des Fruchtgenussrechtes in der konkret ausgestalteten Art und Weise nicht nach wirtschaftlich orientierten Grundsätzen ausgeübt wird, sondern eben rein aus dem Grunde der familiären Nahebeziehung erfolgt.

Das Finanzamt hat somit die Tätigkeit der Bf. zu Recht als nicht unternehmerisch eingestuft und folglich den Vorsteuerabzug versagt.

Darüber hinaus war der Vorsteuerabzug aber auch aus folgendem Grund nicht zu gewähren:

Das BFG hat judiziert, dass im Wege der Fruchtgenussrechtseinräumung vereinbarte Substanzabgeltungen in Höhe der gesetzlichen AfA wirtschaftlich betrachtet (lediglich) AfA-Surrogate – und nicht etwa (fremdübliche) Mietentgelte – darstellen. Diese werden nicht geleistet, um eine Gegenleistung (den Fruchtgenuss) zu erhalten, sondern um den Verlust der AfA zu kompensieren (BFG 30.12.2016, RV/3101035/2014).

Der VwGH hatte unlängst in einer (allerdings) das GebG betreffenden Sache einen ähnlichen – die Einräumung eines Vorbehaltsfruchtgenusses betreffenden – Fall zu beurteilen. Im do. Erkenntnisfall (VwGH 3.9.2020, Ra 2020/16/0109) lag nach Ansicht des Gerichtshofes ein einheitliches Rechtsgeschäft vor, wenngleich dieses Elemente verschiedener Vertragstypen enthalte. Es habe keine Anhaltspunkte dafür gegeben, dass die Vertragsparteien etwa die Einräumung des Fruchtgenussrechtes auch losgelöst von einer vorherigen Schenkung in Betracht gezogen hätten.

Nach *Putz/Schaffer* (in *ecolex* 2021/124) steht diese Ansicht des VwGH auch im Einklang mit den zivilrechtlichen Grundsätzen, wonach wohl eine Schenkung unter Auflage vorliege. An

dieser Beurteilung ändere auch die Substanzabgeltung in Form der AfA-Miete nichts. Diese werde vom Geschenkgeber als zusätzliche Leistung gewährt, eine Gegenleistung werde dafür nicht erbracht. Eine entgeltliche Einräumung einer Dienstbarkeit liege daher nicht vor.

Nichts Anderes kann für den hier zu beurteilenden Beschwerdefall gelten: Die Zuwendung der finanziellen Mittel von den Eltern an die Bf. erfolgte zum Erwerb einer Wohnung. Ohne diese (vorherige) Schenkung wäre das Fruchtgenussrecht wohl nicht eingeräumt worden. Die Zuwendung des Geldes (an die Bf.), der Erwerb der Wohnung (durch die Bf. mit dem Geld der Eltern) und die Vereinbarung des Fruchtgenusses (zugunsten der Eltern) sind zweifelsohne – schon auf Grund der Vereinbarung in *einer* (einzigen) Urkunde - in einem einheitlichen Zusammenhang zu sehen. Die Substanzabgeltung durch die Mutter ist letztlich nicht als Gegenleistung für das Fruchtgenussrecht zu qualifizieren, da eine entgeltliche Gewährung des Fruchtgenusses nicht vorliegt.

Auch aus diesem Grunde war der Vorsteuerabzug nicht zuzulassen.

Zur Vergabe (bzw. Begrenzung) der UID Nummer:

Das Finanzamt hat gemäß Art. 28 Abs. 1 BMR Unternehmern im Sinne des § 2, die im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen. Das Finanzamt hat Unternehmern, die ihre Umsätze ausschließlich gemäß § 22 versteuern oder die nur Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auf Antrag eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erteilen, wenn sie diese benötigen für

- innergemeinschaftliche Lieferungen,
- innergemeinschaftliche Erwerbe,
- im Inland ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die sie als Leistungsempfänger die Steuer entsprechend Art. 196 der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG schulden, oder
- für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für die gemäß Artikel 196 der Richtlinie 2006/114 EG in der Fassung der Richtlinie 2008/8/EG der Leistungsempfänger die Steuer schuldet.

Der Bescheid über die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist zurückzunehmen, wenn sich die tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer maßgebend gewesen sind oder wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse zu Unrecht angenommen worden ist.

Im vorliegenden Fall ist – wie oben dargelegt - davon auszugehen, dass die Vermietung gegen Substanzabgeltung keine umsatzsteuerrechtliche Vermietung darstellt. Die Begrenzung

(Zurücknahme) der UID-Nummer erfolgte demnach zu Recht, da seitens der Abgabenbehörde zunächst zu Unrecht davon ausgegangen wurde, es liege eine unternehmerische Tätigkeit vor.

Die Bf. rügt eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben (zB S. 2 des Vorlageantrages). Der Grundsatz von Treu und Glauben ist eine allgemeine, ungeschriebene Rechtsmaxime, die auch im öffentlichen Recht bzw. im Steuerrecht zu beachten ist. Gemeint ist damit, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben.

Treu und Glauben bestehen nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit zu schützen; vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen (VwGH 20.9.1988, 86/14/0044; VwGH 20.1.1999, 96/13/0090).

Wie die Vertreterin des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung zutreffend eingewendet hat, ist nach ständiger Judikatur (zB VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136) das Legalitätsprinzip (Art. 18 Abs. 1 B-VG) grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere als jener von Treu und Glauben. Der Grundsatz von Treu und Glauben kann somit nur insoweit Auswirkungen zeitigen, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt (zB VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126), insbesondere also bei Ermessensbestimmungen. So können unrichtige Rechtsauskünfte den Grundsatz von Treu und Glauben verletzen und damit nach Lage des Falles eine Unbilligkeit iSd. § 236 Abs. 1 BAO bewirken.

Davon ist im vorliegenden Fall jedoch nicht auszugehen. Das Finanzamt hat den Entwurf zunächst zur Kenntnis genommen, diesen in weiterer Folge einer Überprüfung unterzogen und ist zu dem eingangs beschriebenen Ergebnis (keine Unternehmertätigkeit) gekommen, das aufgrund der gesetzlichen Bestimmung eine Begrenzung der UID-Nummer nach sich zog. Ein Ermessensspielraum kommt der Behörde bei Vergabe bzw. Zurücknahme der UID-Nummer nicht zu, die Vergabe einer UID-Nummer ist nur bei Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit möglich.

Zur 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.

Das BFG konnte sich in seiner Entscheidungsfindung auf die in der Begründung zitierte Judikatur des VwGH stützen, wonach für die Beurteilung des Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit als objektiver Anhaltspunkt insbesondere herangezogen werden kann, ob eine marktkonforme Einnahmenerzielung angestrebt ist (s. insbes. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046, welche ihrerseits auf den EuGH – Rechtssache „Enkler“ – verweisen).

Die Revision konnte daher nicht zugelassen werden.

Graz, am 30. April 2021