

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17. Juli 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 2. Juli 2018 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 07.2017 – 09.2017, Umsatzsteuerfestsetzung 10.2017 – 12.2017 und Umsatzsteuer-Identifikationsnummer UID 2018 vom 13. Juni 2018, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) erwarb mit Kauf- und Bauträgervertrag vom 20.07.2017 eine Wohnung (Nutzfläche von ca. 53m²) und einen Tiefgaragenplatz um einen Gesamtkaufpreis von € 123.308,40. Die dafür notwendigen finanziellen Mittel wurden ihr von ihren Eltern zur Verfügung gestellt.

Gleichzeitig mit Errichtung dieses Vertrages räumte die Bf ihren Eltern in Sinne des § 364c ABGB jeweils ein Belastungs- und Veräußerungsverbot ein.

Unter Punkt 23. räumte die Bf ihrer Mutter und nachfolgend ihrem Vater nachstehendes Fruchtgenussrecht ein:

"23.1. Frau XX, bis zu ihrem Ableben, und erst nachfolgend Herr YY, 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.

23.2. Frau Bf, räumt somit für sich und ihre Rechtsnachfolger ihren Eltern, Frau XX, und Herrn YY,

- *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 Frau XX, und/oder Herrn YY, 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."

Im **Bericht vom 13.06.2018 über das Ergebnis der Außenprüfung** stellte die Prüferin fest, dass die Gegenleistung für die Einräumung des Fruchtgenussrechtes laut Bf die jährliche Zahlung der gesetzlichen Abschreibung von € 1.800 (incl. € 50 Verwaltungskosten), zuzüglich 10% USt, somit € 1.980 sei.

Die Mutter der Bf lukriere die Mieten und die Bf begehre die Vorsteuer aus dem Wohnungskauf und erkläre die AfA-Abgeltung.

Die Prüferin kam zu der Auffassung, dass die Bf nicht unternehmerisch tätig sei und die (Vor)-Leistungen/Lieferungen, die im Zusammenhang damit stünden, nicht zum Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG 1994 berechtigten. Dies mit nachstehender Begründung:

"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.“

Folglich seien die beantragten Vorsteuern iZm dem Wohnungskauf (€ 12.548,55 und € 9.134,07) zu stornieren und die Wirksamkeit der ab 29.06.2017 gültigen UID-Nummer werde nach Art. 28 Abs. 1 UStG 1994 zurückgenommen, soweit von der Bf für die Veranlagungsjahre 2017 bzw. 2018 keine unternehmerische Tätigkeit bekannt gegeben werde.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen in den in der Folge ergangenen Sachbescheiden.

Gegen die Nichtanerkennung der Unternehmereigenschaft richtete sich die Bf mit **Beschwerde** und brachte darin vor:

„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 (N.N.) 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 GWS gebaut wurde, geschenkt.“

Da ihre Eltern als Pensionisten mehr Zeit zur Verfügung hätten, sei von Anfang an geplant gewesen, dass sie sich um die Vermietung kümmern würden, weshalb bereits im Kauf- und Bauträgervertrag ein Zuwendungsfruchtgenuss vereinbart worden sei. Wirtschaftlich gesehen komme dies einer *Untervermietung* gleich.

Nachdem das Finanzamt bzw. der bundesweite Fachbereich im Zuge der Außenprüfung diese Einräumung des lebenslangen entgeltlichen Zuwendungsfruchtgenussrechtes als nicht unternehmerische Tätigkeit eingestuft haben, habe die Bf am 8. Juli 2018 eine Nachtragsvereinbarung abgeschlossen, die die Kritikpunkte beseitigen sollte. So sei die Laufzeit auf 10 Jahre angepasst, eine Wertsicherungsvereinbarung aufgenommen, auf monatliche Zahlungen im Vorhinein umgestellt und das Mietentgelt auf monatlich € 220 (jährlich € 2.640) erhöht worden.

„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.“

Die entsprechende Zusatzvereinbarung vom 8. Juli 2018 legte die Bf ihrer Beschwerde bei.

Zur Begrenzung der Gültigkeit der Umsatzsteuer Identifikationsnummer brachte die Bf Nachstehendes vor:

„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.“

In der in der Folge ergangenen **Beschwerdevorentscheidung** wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte unter Punkt 1) aus, im Beschwerdefall ergebe sich, dass die Käuferin kein eigenwirtschaftliches Interesse erbringe und das Verhalten in der familiären Nahebeziehung zu finden sei und es dabei an einer leistungsbezogenen Gegenleistung fehle. Die Bf sei somit in diesem Bereich keine Unternehmerin im Sinne des § 2 UStG 1994.

Formal gelinge der Nachweis des Zahlungszeitpunktes für die Bf nicht, da gemäß § 17 UStG 1994 - Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten - für den Vorsteuerabzug der Zeitpunkt und Nachweis des Zahlungsbetrages Voraussetzung sei. Im gegenständlichen Fall seien die Kaufbeträge jedoch vom Konto der Eltern getätigt worden.

Auch würden Zahlungen auf das Treuhandkonto noch keine umsatzsteuerlichen Folgen auslösen. Erst mit Überweisung von Zahlungen vom Treuhandkonto auf das Konto des Bauträgers erlange dieser die Verfügungsmacht über diese erhaltenen Zahlungen (Steuerpflicht des Bauträgers) und vice versa entstehe somit in diesem Zeitpunkt der Anspruch auf den Vorsteuerabzug.

Aus der Tatsache, dass das Finanzamt von Amts wegen eine UID vergeben habe, könne kein Rechtsanspruch abgeleitet werden. Denn ob der per Email vom 7.6.2017 mit Antrag auf Vergabe einer Umsatzsteuer - Identifikationsnummer bekannt gegebene unterschriftsfertige Entwurf (!) des Kauf- und Bauträgervertrages tatsächlich durchgeführt werde, könne von der Abgabenbehörde im Zeitpunkt der Vergabe nicht mit bindender Wirksamkeit für die Zukunft festgestellt werden.

Zum Angebot der Bf, "die bereits der Höhe nach vereinbarte Verrechnung der Substanzabgeltung um jenen erforderlichen Betrag zu erhöhen, soweit es aus der Sicht der Abgabenbehörde sinnvoll wäre und solle die Abgabenbehörde diesen Differenzbetrag

nennen", werde entgegnet, dass es weder Aufgabe noch Mandat einer Abgabenbehörde sei, den tatsächlichen Sachverhalt steueroptimal nachzujustieren.

Zur vorgelegten Nachtragsvereinbarung führte das Finanzamt aus:

"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 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 Beweiszwecken dient."

Im **Antrag auf Vorlage der Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht führte die Bf zum Punkt 1. „Unternehmereigenschaft § 2 UStG 1994“ der Beschwerdeentscheidung aus, der Vorsteuerabzug sei nicht bei Zahlung auf das Treuhandkonto durch die Eltern (12.7.2018), sondern erst bei Zahlung vom Treuhandkonto der Bf an die GWS (Bauträger) beantragt worden (Überweisung 06.09.2018, 14.11.2018 und 12.12.2018).

Zu Punkt 2. "Vergabe der UID Nummer" brachte die Bf vor:

„Es wird nicht angezweifelt oder kritisiert, dass die UID Nummer zurückgenommen werden muss, wenn das Vorhandensein der - für die Erteilung der UID Nummer - maßgebenden tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse zu Unrecht angenommen worden ist. Auch ist unbestritten, dass der Sachverhalt mit den tatsächlichen Verhältnissen zum maßgeblichen

Zeitpunkt der Leistungserbringung zu würdigen ist. Der Sachverhalt ist zum Zeitpunkt der Leistungserbringung ident mit dem geschilderten und offengelegten Sachverhalt im Rahmen der UID-Nummern-Erteilung. Es ergaben sich keinerlei Änderungen, warum also eine andere Rechtsbeurteilung?

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.“

Zu Punkt 3. "Nachtragsvereinbarung" wies die Bf darauf hin, dass die Höhe der Substanzabgeltung gerade wegen der Beurteilung von der Finanzverwaltung als zu gering und nicht fremdüblich neu vereinbart worden sei.

Die Mietersuche und Mieterkorrespondenz laufe ausschließlich über die Mutter. Die Bf kenne die Mieter nicht und habe sich um die Vermietung/Verwaltung nie gekümmert. Die Mutter nehme die Miete ein, bezahle die Betriebskosten und kümmere sich um die Instandhaltung.

Wirtschaftlich sei dies nichts anderes als eine Untervermietung. Gerade weil die Fremdüblichkeit außer Streit gestellt werden sollte, sei diese Nachtragsvereinbarung geschlossen worden.

In der mündlichen Verhandlung vom 13. April 2021 wiederholte die Bf ihre Ausführungen und wies nochmals daraufhin, dass es sich in ihrem Fall de facto um eine Untervermietung handle und sie sich ausdrücklich gegen den Vorwurf, dass der Sachverhalt arrangiert worden sei, verwehre. Es liege auch keine rückwirkende Vereinbarung vor, da die Wohnungen erstmalig im Jahr 2018 vermietet worden seien und die Nachtragsvereinbarung eben aus dem Jahr 2018 datiert sei. Das finde seine Bestätigung bereits im Entwurf des Kauf- und Bauträgervertrages.

Dazu führte die Vertreterin des Finanzamtes ergänzend aus, es sei sehr wohl ein Unterschied, ob dem FA bei Beantragung der UID nur ein Entwurf oder eine von allen Parteien unterfertigte endgültige Fassung vorgelegt werde. Die bereits erfolgte UID Vergabe habe auch keine Bindungswirkung, bei unrechtmäßiger Vergabe der UID sei die Finanzverwaltung nach der Judikatur bzw. aufgrund des Legalitätsprinzips sogar dazu verpflichtet, die UID zu begrenzen. Es liege überdies sehr wohl eine nachträgliche Vereinbarung vor, da die Übergabe der Wohnung bereits Ende 2017 erfolgt sei. Die Nachtragsvereinbarung vom 8. Juli 2018 sei daher bestenfalls erst für die Zukunft zu berücksichtigen, und kann daher für den hier strittigen Zeitraum steuerlich nicht relevant sein.

Über Befragen der RichterIn gab die Bf an, dass ihren erklärten Einnahmen aus der Substanzabgeltung in Höhe von € 1.750 eine AfA in Höhe von € 1.749 gegenüberstehe, welche sich aus den Baukosten und den Anschaffungskosten für eine Küche errechne.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Im Beschwerdefall ist im Wesentlichen strittig, ob der Bf der Abzug der aus dem Wohnungskauf vom 20.7.2017 resultierenden Vorsteuer zusteht.

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

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 tätigt bzw. erbringt.

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 die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

„1.

a) Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen odersonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

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. April 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, Enkler C-230/94) 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 in seiner Rechtsprechung zwischenzeitig mehrfach dieser EuGH-Judikatur gefolgt (zB VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046).

Es ist also 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 der Bf eine Abgeltung in Höhe der AfA (AfA-oder Substanzmiete).

Die Bf sieht diese Einräumung, wie in ihrer Beschwerde zum Ausdruck gebracht, quasi als Untervermietung. Dieses Nutzungsentgelt führt bei ihr zwar 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, wäre ebenfalls nicht anzunehmen *Bodis/Pfeiffer*, RdW 9/2016, Seite 645ff, unter Hinweis auf VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042).

Auch der Verwaltungsgerichtshof vertritt die Rechtsansicht, dass es an der Einnahmenerzielungsabsicht fehlt, wo 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, dass das Entgelt keine äquivalente Gegenleistung darstellen müsse. 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 handelt und der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich darauf hinweist, *„die streitgegenständliche Leistung (Vermietung) weist keinen offensichtlichen Bezug zur Sphäre der privaten Lebensführung eines der Beteiligten auf.“* Gerade davon muss im vorliegenden Fall aber ausgegangen werden: Die Gewährung des Fruchtgenusses an einer Wohnung an die Mutter tangiert jedenfalls 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 lebenslangen

entgeltlichen Zuwendungsfruchtgenussrechtes als nicht unternehmerische Tätigkeit eingestuft haben, am 08. 07. 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. Die Nachtragsvereinbarung vom 08.07.2018 kann daher allenfalls nur ex-nunc-Wirkung entfalten, für den hier strittigen Zeitraum jedoch keine Relevanz entfalten. Zudem hat das Finanzamt bereits darauf hingewiesen, dass diese Nachtragsvereinbarung im Grundbuch offenbar keinen Niederschlag gefunden hat.

Diese Nachtragsvereinbarung offenbart geradezu, dass die Einräumung des Fruchtgenussrechtes nicht unter Umständen erfolgt, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird, sondern vielmehr in der familiären Nahebeziehung zwischen den Vertragspartnern und somit im privaten Lebensbereich der Bf begründet liegt: Ein gegenüber der Bf fremder Dritter hätte dieser (allein von Seiten der Bf motivierten) nachträglichen Änderungen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit niemals zugestimmt, wurde damit doch das vereinbarte „Entgelt“ - bei gleichzeitiger zeitlicher Einschränkung des Fruchtgenussrechtes - erhöht. Ein derartiges Vorgehen (nachträgliche Abänderung im alleinigen Interesse 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)“, wird entgegnet, 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 – im alleinigen Interesse der Bf liegende – mehrmalige Anpassungen bzw. Nachbesserungen wohl nicht akzeptiert. Die beabsichtigten nachträglichen Abänderungen sind allein deshalb möglich, da die Gewährung des Fruchtgenussrechtes nicht nach wirtschaftlich orientierten Grundsätzen ausgeübt wird, sondern rein aus dem Grunde der familiären Nahebeziehung in der konkret ausgestalteten Art und Weise 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 folgenden Gründen nicht zu gewähren:

Das Bundesfinanzgericht 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 VwGH 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) ist in einem einheitlichen Zusammenhang zu sehen. Die Substanzabgeltung durch die Mutter ist 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 – jedoch 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 aber 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 zurecht 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 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 nicht zu, die Vergabe einer UID-Nummer ist nur bei Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit möglich.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

1.1. Zu Spruchpunkt II. (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 Bundesfinanzgericht 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 Einnahmenerzielungsabsicht angestrebt ist (s. insbes. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046, welche ihrerseits auf den EuGH - „Enkler“- verweisen).

Die Revision konnte daher nicht zugelassen werden.

Graz, am 3. Mai 2021

