

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde der Frau ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** wohnhaft, StNr.: X1, vom 28.09.2017, eingebracht am 29.09.2017, vertreten durch ALLRAT Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., Liechtensteinstraße 23, 2170 Poysdorf, gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2014 und 2015, vom 29.08.2017, zugestellt am 31.08.2017 des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach - nunmehr FA Österreich, vertreten durch Mag. Sabine Dörtl - nach Durchführung der mündlichen Verhandlung am 19.01.2023 in Anwesenheit des Schriftführers Dietmar Gratz

zu Recht erkannt

- I. Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2015 wird stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Der Sohn der Beschwerdeführerin, S. O., führte seit dem Jahr 2007 im Zentrum von G, R.1, als Einzelunternehmer ein rund 50 m² großes Gastlokal mit der Geschäftsbezeichnung „K.“. Die Betriebstätte hatte er vom Liegenschaftseigentümer gemietet. Außerdem betrieb S. O. gemeinsam mit seinem Bruder, So2, in Form einer Mitunternehmerschaft einen weiteren Gastgewerbebetrieb unter der gleichen Geschäftsbezeichnung in G3, R.3 (StNr. X2).

Als im Jahr 2013 in G das Nebengebäude (R.2, X2) zum Verkauf gelangte, führte S. O. mit seiner betrieblichen Hausbank Gespräche über einen möglichen Erwerb dieser Liegenschaft.

Auf Grund der Gespräche mit der Bank wurde beschlossen, dass der Kauf dieser Liegenschaft insbesondere aus haftungsrechtlichen Gründen durch seine Mutter, ***Bf1***, (in der Folge Beschwerdeführerin oder kurz Bf. genannt) erfolgen soll. Die Finanzierung des Liegenschaftserwerbes durch die Mutter erfolgte in Übereinkunft mit der Bank im Wege eines Betriebskredites des Sohnes über € 200.000 (Kreditvertrag vom Jänner 2013, Kt. X3).

S. O. entwickelte ein umfassendes Betriebskonzept für die Liegenschaft (eine ehemalige Bäckerei mit darüber befindlichen Wohnungen), dass vorsah, an diesem Standort neben einem mediterranen Restaurant, auch ein Cafe und einen Eissalon sowie einen Hotelbetrieb (mit 7 Gästezimmern) zu errichten. Zudem wurde das Gastro-Konzept um einem Bestell- und Lieferservice und ein umfassendes Catering ergänzt.

Mit Kaufvertrag vom 11.02.2013 wurde die Gewerbeimmobilie – mit dem Geld des vom Sohn aufgenommenen Betriebskredites - um € 104.243 zuzüglich Nebenkosten (gesamt rd. € 115.000) von der Bf. als zivilrechtliche Eigentümerin erworben. Der Kaufpreis wurde dem Liegenschaftsverkäufer direkt vom Kreditkonto des S. O. von der B. am 12.2.2013 überwiesen.

In den Jahren 2013 und 2014 erfolgte ein grundlegender Umbau des Objektes entsprechend dem geplanten Betriebskonzept. Die Herstellungskosten betrugen lt. Anlageverzeichnis im Jahr 2013 € 123.959 und 2014: € 244.899. Für die Betriebs- und Geschäftsausstattung (z.B. Küchen, Kühlraum, usw.) wurden im Jahr 2013 von € 28.280, 2014 von € 54.961 und 2015 in Höhe von € 28.508 ausgegeben. Insgesamt wurden somit für die Gebäudeherstellung rd. € 370.000 und für die Gebäude- und Betriebsausstattung rd. € 112.000 mittels Kreditaufstockung von S. O. in diese Liegenschaft investiert.

Ab dem Jahr 2014 erklärte die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter (Bf.) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, weil sie die gesamte Liegenschaft in G, R.2 an ihren Sohn S. O. vermietet habe. Mit Anbringen vom Mai 2016 optierte sie zur Umsatzsteuerpflicht durch Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer.

In den Überschussrechnungen wurde für das Jahr 2014 ein Verlust von - € 1.525,33 und für 2015 ein Verlust von – € 49,70 erklärt (Einkommensteuer jeweils € 0).

Die Bf. hat 2014 für die Nutzungsüberlassung der gesamten Liegenschaft an ihren Sohn ein jährliches Nutzungsentgelt von € 1.000 zuzüglich 20% USt erhalten und darüber eine Rechnung mit USt-Ausweis ausgestellt. Weiters hat sie 2014 die auf die Liegenschaft entfallenden Betriebskosten sowie Energiekosten für die Lieferung von Strom und Gas ihrem Sohn weiterverrechnet (€ 17.296 zuzüglich € 3.150 USt). Im Jahr 2015 hat die Bf. ebenfalls ein Nutzungsentgelt von insgesamt € 1.000 netto erhalten sowie dem Bf. die gesamten Betriebs- und Energiekosten der Liegenschaft weiterverrechnet.

Im Zeitraum Juni bis August 2017 wurde bei der Bf. eine Außenprüfung betreffend die Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2014 und 2015 durchgeführt. Im BP-Bericht vom 24.08.2017 wurde Folgendes festgestellt:

„[Zitat] Tz. 1 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Folgender Sachverhalt wurde festgestellt:

****Bf1*** hat mit Kaufvertrag vom 11.2.2013 das Objekt G, R.2 um den Preis von € 116.634,38 (incl Nebenkosten) erworben. Ihr Sohn O. S. betreibt an diesem Standort eine Pizzeria.*

*Da Frau ***Bf*** aufgrund ihres Einkommens (ausschließlich AMS-Bezüge und Notstandshilfe) offenbar nicht in der Lage ist, den Kredit zu erhalten, wurde ihr ein Darlehen von ihrem Sohn (O. S.) zur Verfügung gestellt, der wiederum dieses Darlehen durch die Aufnahme eines Kredites bei der B. AG im Jahr 2013 fremdfinanziert hat.*

*Hinsichtlich des Geschäftslokales wurde im Jahr 2014 ein mündlicher Mietvertrag zwischen Mutter und Sohn abgeschlossen. In den ersten 4 Jahren wurde nahezu keine Miete verrechnet (lediglich € 100 monatlich), ab dem Jahr 2018 soll Frau ***Bf*** monatlich € 1.000,- erhalten. Herr O. hätte im Ausmaß der Mietzahlungen naturgemäß Betriebsaufwendungen für sein Unternehmen.*

Dazu wird ausgeführt:

Im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens unter freier Beweiswürdigung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist gemäß § 21 Abs. 1 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Aus den Bestimmungen des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) ist abzuleiten, dass bei nahen Angehörigen respektive bei in einer Nahebeziehung stehenden Personen besonders vorsichtig geprüft werden muss, ob die formelle rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht.

In gegenständlicher Causa wurden zwei Verträge zwischen nahen Angehörigen abgeschlossen: Einerseits ein Darlehensvertrag zwischen Mutter und Sohn und andererseits ein Mietvertrag zwischen Mutter und Sohn.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen (vgl. zB VwGH vom 3. 9. 1997, 93/14/0095 und vom 26. 1. 1999, 98/14/0095) - im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie:

a. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität) und

- b. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- c. auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.*

*Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (VwGH 17.12.2001, 98/14/0137; 22.9.1999, 97/15/0005, 18.11.1991, 91/15/0043 u.v.a.). Hinsichtlich des Darlehensvertrages wird ausgeführt: Frau ***Bf*** hat mit ihrem Sohn S. O. im gegenständlichen Fall einen mündlichen Darlehensvertrag über € 115.000 - offenbar im Jahr 2014 - abgeschlossen. Diesbezüglich wurde weder eine schriftliche Vereinbarung über die Höhe des tatsächlich verrechneten Zinssatzes getroffen noch wurden fremdübliche Sicherheiten (siehe VwGH vom 14.12.2000, 95/15/0127) bei Abschluss des Darlehensvertrages im Jahr 2014 angeboten. Eine Vereinbarung über den Inhalt ist erst anlässlich der Außenprüfung im Jahr 2017 als Gedächtnisprotokoll erstellt worden.*

*Die behauptete Darlehensgestaltung hält nach Ansicht der Abgabenbehörde aus mehreren Gründen einem Fremdvergleich nicht stand: Grundlage der Entscheidung für eine Darlehensvergabe ist im Wirtschaftsleben (z.B. bei Banken) vorrangig Sicherheit und Bonität des Kunden. Die Bank hat auf Grund der allgemeinen Geschäftsbedingungen jederzeit das Recht, wenn Bonität und Sicherheit nicht mehr passen, den Kredit fällig zu stellen. Auch bei Verträgen zwischen Fremden wird festgehalten, welchem Zweck das Darlehen dient, sowie Höhe, Sicherheit, Laufzeit und Rückzahlung. Frau ***Bf*** hätte, da sie ausschließlich Notstandshilfe und AMS-Bezüge bezieht und sonst - wie auch ihr Ehemann - kein regelmäßiges Einkommen hat, weder bei einer Bank (mangels Erfüllung der Basel II Kriterien) den Kredit erhalten, noch hätte ihr ein privater Geldverleiher mangels Sicherheiten eine derart große Summe zur Verfügung gestellt. Unter Fremden wäre daher ein derartiger Vertrag unter den gegebenen Voraussetzungen nie geschlossen worden. Es war die Publizität bei Abschluss des Vertrages nicht gegeben, da kein schriftlicher Vertrag zwischen Frau ***Bf*** und ihrem Sohn erstellt wurde, sondern mehr als 3 Jahre später nur ein Gedächtnisprotokoll angefertigt wurde. Auch ist es völlig unüblich, dass 4 Jahre lang keine Rückzahlung durchgeführt wird - unter Fremden wäre ein derartiger Vertrag nicht geschlossen worden. Die Rückzahlungsmodalitäten sind äußerst ungewöhnlich - so wurde in den ersten vier Jahren gar keine Rückzahlung durchgeführt, sondern - so die Ausführungen im Gedächtnisprotokoll - wird mit der Rückzahlung erst ab dem Jahr 2018 begonnen. Diese Rückzahlungsmodalität wäre unter Fremden so nicht abgeschlossen worden.*

*Grund für dieses Darlehen war wohl, dass Frau ***Bf*** Grundvermögen anschaffen konnte, obwohl sie über keinerlei Bargeld und Sicherheiten verfügt. Dies mag zivilrechtlich möglich sein, aber steuerrechtlich ist diese Vertragsgestaltung dann nicht anzuerkennen, wenn die obigen Kriterien der Fremdüblichkeit nicht erfüllt sind. Da der Darlehensvertrag einerseits unter Fremden nicht in dieser Form möglich gewesen wäre und es andererseits bei Vertragsabschluss*

an Publizität gemangelt hat, war der gegenständliche Darlehensvertrag daher gemäß den Bestimmungen des § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht anzuerkennen.

*Wie aus dem Gedächtnisprotokoll vom 6.6.2017 hervorgeht, wurde im Jänner 2014 ein mündlicher Mietvertrag hinsichtlich der Vermietung des Objektes R.2 zwischen Frau ***Bf*** und Herrn O. abgeschlossen. Herr O. mietet das Gebäude, um die von ihm betriebene Pizzeria zu adaptieren und beabsichtigt Fremdenzimmer zu errichten, die er in der Folge vermieten wird. Der Mietpreis beträgt in den ersten vier Jahren € 100 und ab 1.1.2018 € 1.000/Monat zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer; der Mietpreis ist wertgesichert (VPI 2015). Es wurde im Gedächtnisprotokoll auch vermerkt, dass sich „die Grundstückseigentümerin und Vermieterin verpflichtet, sämtliche von ihr erforderlichen Anträge und Behördenverfahren zu unterfertigen und zu beantragen“. Eine Vergebührung des Mietvertrages wurde nicht vorgenommen.*

Mietverhältnisse zwischen Eltern und Kindern können nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn diese den dargestellten abgabenrechtlichen Grundsätzen für Verträge zwischen nahen Angehörigen entsprechen. Dies bedeutet, dass selbst bei Vorliegen zivilrechtlich gültiger, schriftlicher Mietverträge mit klarem und eindeutigen Inhalt, die vor Beginn des Mietverhältnisses abgeschlossen und ordnungsgemäß nach außen zum Ausdruck gebracht wurden (etwa in Form einer fristgerechten Anmeldung des Mietvertrages zur Vergebührung), derartige Mietverhältnisse abgabenrechtliche Wirkungen nur entfalten können, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten, wenn sie somit nach den allgemeinen Erfahrungen des Wirtschaftslebens unter ökonomisch denkenden Fremden zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Im konkreten Fall wurde jedoch kein schriftlicher Mietvertrag zu Beginn der Vermietung abgeschlossen, sondern dreieinhalb Jahre später (im Jahr 2017) - anlässlich einer Betriebsprüfung - ein Gedächtnisprotokoll erstellt, in dem die relevanten Punkte über die Mietmodalitäten aufgenommen wurden. Damit war aber die Publizität zu Beginn des Mietverhältnisses nicht gegeben. Nach Ansicht der Behörde ist auch die Fremdüblichkeit bei gegenständlichem Mietvertrag nicht vorliegend. Die Beurteilung diesbezüglich ist darauf abzustellen, ob der Vermieter den Mietvertrag mit einer fremden Person unter denselben Bedingungen abgeschlossen hätte wie mit dem nahen Angehörigen (vgl. VwGH, 20.10.2004, Zl. 2000/14/0114). Es ist davon auszugehen, dass ein Vermieter niemals über 4 Jahre hindurch eine völlig ortsunübliche Miete von lediglich € 100/Monat akzeptiert hätte, denn damit ist nicht einmal die Absetzung für Abnutzung eines Jahres iHv € 1.049,70 abgegolten. Aufgrund des fremdunüblichen Mietvertrages (siehe oben) ist die Gebäudeüberlassung daher keiner erwerbswirtschaftlichen Betätigung zuzuordnen. Entsprechend gehören die aus einem solchen Vertragsverhältnis resultierenden Einnahmen nicht zum Bereich der Einkünfteerzielung des Vermieters und sind daher steuerlich nicht relevant. Die Betriebsausgaben im Zusammenhang mit nicht fremdüblichen Vermietungen sind als freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs.

1 Z 1 in Verbindung mit Z 4 EStG 1988 zu qualifizieren (vgl. VwGH 18.11.1991, 91/15/0043 und daher zu streichen.

Es ist daher davon auszugehen, dass bei der Vereinbarung zwischen Mutter und Sohn private Erwägungen im Vordergrund gestanden sind. Steuerlich gesehen ist die gewählte Vorgehensweise, indem als Kreditnehmer Herr O. aufscheint, der dieses Gebäude betrieblich nutzt und den Kredit an seine Mutter weitergibt, nur unter dem Gesichtspunkt des Steuersparaspekts sinnvoll. Bei Ankauf durch Herrn O. selbst wäre an Betriebsausgaben nur die Afa und die Zinsen angefallen; durch das gewählte Konstrukt der Miete wurden höhere Betriebsausgaben bei der Pizzeria ab 2018 geschaffen. Andererseits konnte nur durch diese gewählte Konstruktion Frau ***Bf*** Grundvermögen erwerben; die Wohnung im 1. Stock dient Frau ***Bf*** und ihrem Ehegatten als Wohnung. Durch die (zukünftige) Miete von € 1.000 ist Frau ***Bf*** finanziell abgesichert.

Der Rechtsansicht des steuerlichen Vertreters, wonach da keine Privatsphäre der Vertragsparteien betroffen ist und daher die Beurteilung, ob Fremdüblichkeit vorliegt, gleichgültig wäre, kann daher nicht gefolgt werden. So ist entsprechend der Judikatur des VwGH jeder Vertrag, der zwischen Angehörigen geschlossen ist und steuerliche Auswirkungen in irgendeiner Form nach sich zieht, gemäß der Angehörigenjudikatur zu beurteilen. Da zwischen nahen Angehörigen der sonst vorhandene Interessensgegensatz fehlt, ist es deshalb unter nahen Angehörigen möglich, dass als abgabenrechtlich relevant dargestellte Vorgänge dennoch nicht betrieblich, sondern privat motiviert sind oder zivilrechtliche Konstruktionen aus Gründen der Steuerersparnis gewählt wurden.

Wenn vom Steuerberater außerdem ausgeführt wird, dass in diesem Fall eine milieubedingte Anschaffung von Grundvermögen ausschließlich der Mutter zukommen würde, so muss diese Anschaffung und die um dieses Rechtsgeschäft geschlossenen Verträge trotzdem nach den Grundsätzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise untersucht und einer Beweiswürdigung unterzogen werden.

Die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 2014 - € 1.525,33 und 2015 von -€ 49,70 sind aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Tz. 2 Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung

Aufgrund der ausführlichen Begründung in Tz. 1 ist Fr. ***Bf*** keine Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Daher sind die Umsätze und die geltend gemachten Vorsteuern der Jahre 2014 von € 3.350,13 und 2015 von € 4.613,30 nicht zu berücksichtigen. Da Frau ***Bf*** an ihren Sohn S. O. Rechnungen mit ausgewiesener Umsatzsteuer gelegt hat, schuldet sie diese kraft Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994.“

In der Folge wurden vom Finanzamt (FA) die Verfahren betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2014 von Amts wegen wiederaufgenommen und geänderte Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide vom 29.08.2017 erlassen. Im Veranlagungsjahr 2015 wurden die erklärungskonformen Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide vom 5.1.2017 (Erstbescheide) wegen Rechtswidrigkeit des Spruches gemäß § 299 BAO aufgehoben und durch die geänderten Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide 2015 vom 29.08.2017 ersetzt. In den geänderten Einkommensteuerbescheiden waren keine negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehr in der Bemessungsgrundlage enthalten (2014: Einkommen - € 303 statt bisher - € 1.828; 2015: Einkommen - € 60, statt bisher - € 109,70. Bei den geänderten Umsatzsteuerbescheiden ergab sich in Höhe des versagten Vorsteuerabzuges eine Umsatzsteuernachforderung (2014: € 3.750 und 2015: € 4.613).

Die Begründung dieser Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2014 und 2015 lautete: „Auf den BP-Bericht vom 24.8.2017 wird verwiesen.“

Mit Schreiben vom 28.09.2017 erhob die Bf. durch ihren StV gegen die geänderten USt- und ESt-Bescheide 2014 und 2015 rechtzeitig und formgerecht Bescheidbeschwerde mit dem Begehren der erklärungskonformen Festsetzung der Abgaben. Zur Begründung wurde Folgendes vorgebracht:

„Die Beschwerdeführerin ist seit Februar 2013 Eigentümerin der Liegenschaft, G, R.2. Die Beschwerdeführerin erwarb diese Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 11.2.2013 um den Preis von € 116.634,38 (inkl. Nebenkosten), ohne ausgewiesener Umsatzsteuer (somit ohne Vorsteuerabzug).

Diese Liegenschaft wurde von ihrem Sohn (Pächter) für einen Restaurantbetrieb (Pizzeria) um- und ausgebaut und wurde unbestritten ausschließlich betrieblich genutzt. Wie auch anderweitig fremdüblich, wurde in der Anlaufphase einerseits eine geringe Miete (kostendeckend) vereinbart und beglichen, wie auch die Weiterverrechnung der laufenden, vorgeschriebenen Betriebskosten an den Pächter vereinbart. Die gesamte Abwicklung ist unter Fremden üblich (geringere Anfangsmiete während Umbau- und Anlaufphase, Weiterverrechnung der Betriebskosten (welche im Wesentlichen die eigentliche streitgegenständliche Steuernachzahlung betrifft).

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist weder dem Pächter noch der Liegenschaftseigentümerin ein steuerlicher oder anderer wirtschaftlicher Vorteil hierdurch erwachsen. Eine ausschließlich betriebliche Veranlassung, insbesondere betreffend die Weiterverrechnung von Betriebskosten liegt eindeutig vor (sowohl beim Pächter als auch Verpächter) und die Unternehmereigenschaft ist dadurch eindeutig gegeben.

Angemerkt wird, dass auch im Einzelunternehmen des Pächters (Sohn) eine Außenprüfung durch dieselbe Abgabenbehörde durchgeführt worden ist und hierbei - richtiger Weise -

sämtliche Ausgaben als betrieblich anerkannt wurden. Die Behörde widerspricht sich somit selbst.

Aus banktechnischen Gegebenheiten und Erfordernissen der Besicherung wurde von der B. AG sowohl für den Erwerb als auch für die Umbau- und Errichtungskosten, ein Gesamtkredit gewährt.

In dem von der Bf. erworbenen Objekt wurde vormals eine Bäckerei betrieben und verwahrloste dieses Gebäude nach dem Konkurs und der Betriebseinstellung. Dieser Umstand erklärt auch den geringen Kaufpreis von € 104.000 zuzüglich Nebenkosten. Von der Bf. wurde somit eine - ohne erhebliche Investitionen - unbenutzbare Gewerbeimmobilie vermietet, was bei der Höhe des angemessenen Mietzinses zu berücksichtigen war.

Das Gebäude wurde vom Mieter (S. O.) grundlegend ausgehöhlt, Teile abgerissen und im Erdgeschoß ein gastronomischer Betrieb (Pizzeria, Cafe und Eissalon) sowie im ersten Stock sieben Fremdenzimmer errichtet. Der Mieter hat In den Jahren 2013 und 2014 ca. 452.000 Euro in dieses Mietobjekt investiert.

*Im Obergeschoss des Mietobjektes sind ausschließlich Fremdenzimmer geschaffen worden. Eine „privat genutzte Wohnung“ wurde nicht in dem Gebäude errichtet. Die Eigentümerin und Vermieterin des Objektes hat Ihren Wohnsitz in ***Bf1-Adr***, wo sie auch tatsächlich mit ihrem Ehegatten wohnt. Aus vermeintlichen gewerbe- oder betriebsanlagenrechtlichen Gründen habe die Bf. zwischen August 2013 und September 2017 eine melderechtliche Ummeldung ihres tatsächlichen Familienwohnsitzes vorgenommen und diesen als Nebenwohnsitz deklariert, um eine Hauptwohnsitzmeldung im Objekt, R.2 vorzunehmen. Tatsächlich habe weder sie noch ihr Ehegatte dort gewohnt. Dies ist schon daran erkennbar, dass im Zeitraum 2013 bis 2015 das Objekt, insbesondere das Obergeschoss eine Baustelle war und dort überhaupt keine geeigneten Wohnräumlichkeiten für die Bf. und ihren Ehegatten vorhanden waren.*

Dazu ist noch anzumerken, dass zudem die tatsachenwidrige Behauptung einer teilweisen Privatnutzung des Gebäudes durch die Bf. grundsätzlich keinen Einfluss auf ihre Unternehmereigenschaft, bzw. der betrieblichen Veranlassung der auf die Liegenschaft entfallenden Aufwendungen hätte, sondern nur eine Korrektur um den angeblichen Privatanteil/Eigenverbrauch vorzunehmen gewesen wäre. Vom FA wurden aber keine Beweise für eine Privatnutzung aufgenommen (z.B. durch Betriebsbegehung) und auch kein Anteil einer Privatnutzung ermittelt.

Aufgrund der hohen „Mieterinvestitionen“ (mehr als € 452.000), wurde - wie in vielen gleichartig gelagerten Objekten mit hohen Mieterinvestitionen - eine Mietvereinbarung wie die bei der Betriebsprüfung vorgelegte - getroffen. Diese Vereinbarung vom 6.6.2017 wurde weder

bei der Außenprüfung des Pächters, noch der abschließenden Erlassung der Bescheide vom FA in Frage gestellt, geschweige denn eine Fremdunüblichkeit beanstandet.

In vielen derartigen Fällen wird wegen der hohen „Mieterinvestitionen“ in den Anfangsjahren eine angemessene geringere Miete vereinbart. Beim Mieter liegt das Interesse darin, die hohen Investitionskosten im Rahmen der Laufzeit des Mietverhältnisses gänzlich „abzunutzen“. Demgegenüber wurde für den Fall der vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses eine Vereinbarung bezüglich der Ablöse der Mieterinvestitionen (die in das Eigentum der Vermieterin übergehen) getroffen. Die vorliegenden Vereinbarungen sind bei Gebäudeüberlassungen fremdüblich und werden laufend so abgeschlossen.

Es liegen keinesfalls, wie die BP vermeinte, freiwillige Zuwendungen zwischen den Angehörigen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 4 EStG 1988 vor. Sowohl die Vereinbarungen bezüglich der Finanzierung als auch das Mietverhältnisses wurden nach außen publiziert. Beide Vereinbarungen wurden den Organen der B. AG zur Kenntnis gebracht. Bezüglich des vorliegenden Mietverhältnis wurden an die Organe der Stadtgemeinde G, der Bezirksverwaltungsbehörde sowie dem Baumeister, Architekten und ausführenden Firmen die Grundlagen publiziert. Sämtliche Vereinbarungen wären auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden.

Die Feststellungen zur Umsatzsteuer sind ebenfalls nicht rechtmäßig. Die beschwerdeführende Unternehmerin hat die – auf die ausschließlich betrieblich genutzte Liegenschaft entfallenden Betriebs- und Engeriekosten der Jahre 2014 und 2015 (Gemeinde: Wasser und Kanal; EVN: Gas und Strom) gemäß der Mietvereinbarung (wie auch in vergleichbaren Mietverträgen vorgesehen) ordnungsgemäß an den Pächter in der tatsächlich angefallenen Höhe weiterverrechnet.

Aus den gesamten Umständen ist eindeutig erweislich, dass die Bf. die Liegenschaft ihrem Sohn keinesfalls unentgeltlich überlassen wollte, sondern die Kostentragung und Leistung eines angemessenen Mietzinses vertragliche Bedingung für die Überlassung der Immobilie zur ausschließlich betrieblichen Nutzung durch den Sohn war. Die Bf. hat auf Grund dieser entgeltlichen Überlassung der Liegenschaft zu Betriebszwecken an den Liegenschaftsnutzer Unternehmereigenschaft erlangt. Da somit ein Unternehmer (die Bf.) an einen anderen Unternehmer (ihrem Sohn) eine nicht die Privatsphäre berührende umsatzsteuerbare Leistung (entgeltliche Liegenschaftsüberlassung) erbracht hat, die Bf. dabei nach außen aufgetreten ist und über die Leistungserbringung mit ordnungsgemäßen Rechnungen abgerechnet wurde, ist unseres Erachtens die Umsatzsteuer, wie in der Abgabenerklärung vorgenommen, festzusetzen. Ebenso wird die erklärungskonforme Festsetzung der Einkommensteuer beantragt.

Des Weiteren wird der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt und beantragt, die Beschwerde gemäß § 262 Abs. 2 BAO ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht (BFG) vorzulegen.“

Die Abgabenbehörde hat innerhalb der Frist von drei Monaten ab Einlagen der Beschwerde diese mitsamt den bezugshabenden Verwaltungsakten dem BFG mit Vorlagebericht vom 6.11.2017 zwar vorgelegt, ohne jedoch die Vornahme etwa noch erforderlicher Ermittlungen durchzuführen (§ 265 BAO).

Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren wurde vom StV ergänzend Folgendes vorgebracht (u.a. in der Mail vom 23.11.2022 sowie im Erörterungsgespräch und der mündlichen Verhandlung vom 19.01.2023):

Die Abgabenbehörde habe lediglich eine ertragsteuerliche Beurteilung unter Heranziehung der Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen vorgenommen und dieses Ergebnis eins zu eins auf die Umsatzsteuer übertragen. Die Bescheidsbegründung erschöpfe sich im Verweis auf den BP-Bericht. In Tz. 2 des BP-Berichtes werde auf die einkommensteuerrechtlichen Feststellungen in Tz. 1 verwiesen und ohne eine weitere Begründung einfach erklärt, dass die Bf. keine Unternehmerin im Sinne des UStG sei.

Diese Auffassung sei aber nicht richtig, weil bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der Liegenschaftsvermietung von der Bf. an den Gastronomiebetrieb ihres Sohnes andere Kriterien als im Einkommensterverfahren maßgebend seien. Das Bestehen eines bloß mündlichen Vertrages über die entgeltliche Vermietung der Gewerbeimmobilie im Zeitpunkt der Leistungserbringung sei kein Grund die Unternehmereigenschaft der Bf. oder die Entgeltlichkeit der Leistungsbeziehung zu verneinen, zumal die mündliche Leistungsvereinbarung und tatsächliche Leistungserbringung zwischen den Vertragsparteien übereinstimme.

Faktum sei, dass die Bf. die zivilrechtliche Eigentümerin der Liegenschaft (R.2) sei und sie dieses Grundstück ihrem Sohn entgeltlich für seinen Gastronomie- und Beherbergungsbetrieb zur Nutzung überlassen habe. Es seien außersteuerliche Gründe ausschlaggebend gewesen, weshalb die Bf. und nicht ihr Sohn das Eigentum an dieser Immobilie erworben habe. Der Liegenschaftserwerb durch die Bf. sei insbesondere auf Anraten der kreditgebenden Bank erfolgt, weil damit eine Aufteilung in ein „Besitzunternehmen der Bf.“ und ein „Betriebsunternehmen des Sohnes“ erreicht worden sei. Auf diese Weise sei sichergestellt worden, dass das erhebliche Risiko eines Gastronomiebetriebes für den Liegenschaftsbesitz nicht habe schlagend werden können. Das gleiche betriebswirtschaftlich, vernünftige Gestaltungskonzept einer Risikoaufteilung werde häufig zwischen verbundenen Gesellschaften praktiziert und müsse im Familienverband deshalb ebenso steuerrechtlich zulässig sein.

Auf welche Weise die Bf. die Geldmittel für den Liegenschafts Kauf erlangt habe – durch Bank- oder Privatdarlehen, Schenkung oder auf andere Weise – sei für die Frage, ob eine umsatzsteuerrechtlich anzuerkennende Vermietung der Liegenschaft iSd UStG 1994 von der Bf. an den Liegenschaftsnutzer vorliege, unerheblich, weshalb darauf auch nicht näher eingegangen werde.

Wie bereits erwähnt, habe zudem für den Grundstückskauf durch die Bf. gesprochen, dass ihr in ihrem Kulturkreis als Mutter (dreier Kinder) eine wichtige Stellung innerhalb der Familie zukomme und dazu auch eine dem Familienvermögen entsprechende wirtschaftliche Grundlage gehöre. Durch die Vermietung ihrer Liegenschaft bezog die Bf. eigene Einkünfte und war nicht mehr wie vorher auf die staatliche Sozialhilfe angewiesen. Da die Bf. durch ihre Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ihren Anspruch auf Notstandshilfe verloren habe, sei mit dem Liegenschaftserwerb und der Vermietung der Bf. keinesfalls - wie das FA vermeinte – auf einen steuerlichen Vorteil oder andere Vermögensvorteile abgezielt worden, sondern sei gesamthaft betrachtet sogar das Gegenteil der Fall gewesen.

Die steuerrechtliche Angehörigenjudikatur sei vom VwGH im Anwendungsbereich des Ertragssteuerrechts entwickelt worden. Bei nahen Angehörigen fehlen idR die Interessensgegensätze, wie sie zwischen Fremden bestehen, weshalb von ihnen ungehindert rechtliche Gestaltungen, abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten vorgenommen werden können, mit dem Ziel steuerliche Folgen zu ihrem Vorteil zu beeinflussen. Diese für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien hätten ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kämen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehe (vgl. VwGH, 26.05.2010, 2006/13/0134 mwN).

Im gegenständlichen Fall bestehe aber kein Zweifel, dass die Bf. die Liegenschaft an ihren Sohn entgeltlich vermietet habe und dieser das Objekt ausschließlich für seinen Gewerbebetrieb genutzt habe. Die Bf. sei auf diese Mieteinkünfte wirtschaftlich angewiesen gewesen und hätte sich eine unentgeltliche Gebrauchsüberlassung an den Sohn gar nicht leisten können. Von Anfang an sei klar gewesen, dass die Bf. die von ihr erworbene Gewerbeimmobilie an ihren Sohn für dessen betriebliche Nutzung vermieten werde. Es sei aus dem Gesamtbild der Verhältnisse klar feststellbar, dass ein Mietverhältnis zwischen den Angehörigen vereinbart und diese vereinbarte entgeltliche Gebrauchsüberlassung auch tatsächlich durchgeführt worden sei.

Die Abgabenbehörde übersehe, dass im gegenständlichen Fall ein entgeltlicher Leistungsaustausch innerhalb der Unternehmerkette – ohne irgendeinen Bezug zu einer Privatsphäre von Leistungserbringer und Leistungsempfänger – vorliege. Diese Verweigerung des Vorsteuerabzugs widerspreche dem tragenden Prinzip der Kostenneutralität der Umsatzsteuer innerhalb der Unternehmerkette. Der formale Aspekt (kein schriftlicher Mietvertrag im Zeitpunkt der Leistungserbringung) berechne daher nicht eindeutigen betrieblichen Vorleistungen an den Gastronomie- und Beherbergungsbetrieb des Sohnes – nämlich insb. Ausgaben für Wasserlieferungen sowie Abwasserentsorgung und für Strom- und Gaslieferungen – das Recht auf Vorsteuerabzug zu verwehren und damit die Kostenneutralität der Umsatzsteuer innerhalb der Unternehmerkette auszuhebeln.

Es sei für jedermann klar erkennbar, dass durch die Vermietung der Gewerbeimmobilie von der Bf. an den Sohn – deren entgeltliche Gegenleistung im Tragen der auf die Liegenschaft entfallenden Kosten zuzüglich eines ortsüblichen Mietzinses bestehe – keine Privatsphäre berührt werde und eine von den Vertragsparteien beabsichtigte vorteilhafte umsatzsteuerrechtliche Gestaltung denkunmöglich sei.

Für die unterstellende Behauptung des FA, dass die Bf. und ihr Ehegatte im 1. Stock des Gebäudes (R.2) eine Wohnung gehabt hätten, liege kein brauchbarer Beweis vor. Die Abgabenbehörde habe dazu weder im Zuge der Außenprüfung (insb. durch eine naheliegende Betriebsbegehung) noch im Rechtsmittelverfahren – ungeachtet der Einwendungen der Bf. - Ermittlungen durchgeführt und auch keine steuerlichen Feststellungen und Rechtsfolgen (insb. Betriebsausgaben- und VSt-Kürzung, auch im Betrieb des Sohnes) zu dieser unbewiesenen Behauptung einer privaten Mitnutzung getroffen (insb. habe das FA kein Ausmaß eines Privatanteiles bei diesem Gebäude festgestellt).

Bereits bei einer Einsicht in den Bauakt und die Baupläne sei klar feststellbar, dass sich in dem Gebäude keine privat genutzten Wohnräume befinden. Erst durch die umfassende Umbautätigkeit des Mieters, im Zeitraum zwischen 2013 und 2016 seien im ersten Stock des Gebäudes Fremdenzimmer errichtet worden. In Zusammenschau mit der Vermarktung des Beherbergungsbetriebes im Internet könne eindeutig ersehen werden, dass im Obergeschoss sieben Fremdenzimmer (fünf Doppelzimmer und zwei Einbettzimmer) angeboten werden und für eine Wohnsitzbegründung durch die Bf. und ihren Ehegatten daher überhaupt keine geeigneten Räumlichkeiten zur Verfügung gestanden seien (vgl. www.***.at/hotel/zimmer.html).

Nach der Rsp des VwGH sei bei der Vermietung und Verpachtung in der Unternehmernetz bei Nahebeziehungen zwischen den Parteien die Fremdüblichkeit im Sinne der Angehörigenjudikatur, für die Frage des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit unerheblich, sofern kein offensichtlicher Bezug zur Sphäre der privaten Lebensführung eines der Beteiligten vorliege (VwGH, 28.5.2019, Ra 2017/15/0062, 29.6.2016, 2013/15/0308).

Unternehmerisch seien nachhaltige Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen. Die entgeltliche Überlassung der Liegenschaft der Bf. an ihren Sohn für dessen betriebliche Nutzung habe daher die Unternehmereigenschaft der Bf. begründet.

Werde die vereinbarte Vermietung über einen Zeitraum von 15 Jahren betrachtet, betrage bei dem vertraglichen Mietzins (2014-2017 p.M. € 100, ab 2018 p.M. € 1.000, VPI-wertgesichert) die Rendite im Verhältnis zum Kapitaleinsatz mindestens 5 %. Zudem fließen über denselben Zeitraum der Liegenschaftseigentümerin die werterhöhenden, vom Mieter aufgebrauchten Herstellungskosten von rund € 400.000 – durch den jährlichen Wegfall eines Teiles des Anspruchs auf Investitionsablässe – zu. Dieses Entgelt stelle für die Vermietung einer um

€ 115.000 angeschafften – erst mit erheblichen Investitionen nutzbaren Gewerbeimmobilie in G – eine angemessene ortsübliche Miete dar.

Zu den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden werde angemerkt, dass die vom FA im Wege der Wiederaufnahme und Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO durchgeführten Bescheidänderungen lediglich geringe, nicht zu einem Verlustausgleich oder Verlustvortrag führende, negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von Euro – 1.525 (2014) und Euro – 49,70 (2015) betroffen haben. Da diese Änderung der Bemessungsgrundlage mit keiner abgabenrechtlichen Auswirkung für die Beschwerdeführerin verbunden ist, werde vom StV im Interesse eines verwaltungsökonomischen Verfahrens die Bescheidbeschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide gemäß § 256 BAO zurückgenommen.

Die Gegenstandsloserklärung betreffend die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2014 und 2015 erfolgte mit gesonderter Erledigung des BFG (Beschluss, 19.01.2023, RV/7105149/2017).

Festzuhalten ist, dass in den Folgejahren (2016 und 2018ff) vom FA die Vermietung der Liegenschaft von der Bf. an den Sohn sowohl bei der Einkommensteuer als auch der Umsatzsteuer erklärungsgemäß veranlagt wurde. Da in den Folgejahren die Energielieferungen direkt vom Versorgungsunternehmen an den Gastronomiebetrieb des Sohnes umgestellt wurden, waren die Vorsteuern geringer. Zudem sind die Mieterlöse ab 2018 deutlich angestiegen, sodass bei der Einkommensteuer keine Verluste und bei der Umsatzsteuer kein Vorsteuerüberhang aufgetreten ist. Ob die Anerkennung der erklärten Vermietung in den Folgejahren auf Meinungsänderung oder Nachlässigkeit der Abgabenbehörde oder den fiskalisch günstigeren Ergebnissen beruhte, vermag dahingestellt bleiben.

Die belangte Behörde hat im verwaltungsgerichtlichen Verfahren jedenfalls an ihrer Rechtsansicht festgehalten, dass die Bf. in den Jahren 2014 und 2015 nicht unternehmerisch tätig gewesen sei. In der mündlichen Verhandlung wurde zur Untermauerung dieser Rechtsauffassung vorgebracht, dass die Leistungsbeziehung der Bf. hinsichtlich der Nutzungsüberlassung der Liegenschaft an den Sohn nicht fremdüblich gestaltet sei. Die fehlende Fremdüblichkeit liege darin, dass das Mietverhältnis nicht den steuerrechtlichen Kriterien für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entspreche und allein eine Weiterverrechnung der Betriebskosten und Energiekosten für diese Liegenschaft die Unternehmereigenschaft nicht zu begründen vermag. Es sei nämlich nicht fremdüblich, dass sich die Leistungsbeziehung der Gebrauchsüberlassung einer Liegenschaft in der bloßen Weiterverrechnung der auf die Immobilie entfallenden Kosten erschöpfe. Diese Rechtsauffassung des FA gründe sich auf die Aufführungen von Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON, zu § 2 Rz. 44 mit Hinweis auf UFS, 21.04.2009, RV/0070-F/08 und das dazu nach Amtsbeschwerde ergangene Erkenntnis des VwGH, 25.04.2013, 2009/15/0164 sowie die Ausführung von Windsteig in Melhart/Tumpel,

UStG, 3. Aufl. (2021), zu § 2, Rz. 99 mit Verweis auf VwGH, 26.01.1999, 98/14/0107; UFS 28.4.2005, RV/4088-W/02 und UFS 31.3.2004, RV/0003-G/02.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist zivilrechtliche Eigentümerin der Liegenschaft in G, R.2. Diese Immobilie hat sie im Februar 2013 um rund € 115.000 inklusive der Nebenkosten erworben und ab 2014 auf Grund einer mündlichen Vereinbarung ihrem Sohn entgeltlich für dessen Gastronomiebetrieb zum Gebrauch überlassen. Die entgeltliche Gegenleistung des Sohnes für diese Nutzungsüberlassung bestand in der Übernahme der auf die Liegenschaft entfallenden Kosten (vor allem die mit Umsatzsteuer belasteten Betriebs- und Energiekosten) zuzüglich eines ansteigenden Mietzinses, der in den Streitjahren € 100 pro Monat (und ab 2018 € 1.000 pro Monat) betrug.

Auf der Liegenschaft erfolgten zwischen 2013 und 2015 umfangreiche Baumaßnahmen und Anschaffungen für den Gaststätten- und Beherbergungsbetrieb. Die Liegenschaft wurde vom Sohn ausschließlich betrieblich genutzt. Die Wasser-, Strom- Gaslieferungen und Abwasserentsorgung für die Liegenschaft, R.2, dienten ausschließlich dem dortigen Betrieb des Sohnes. Eine Nutzung der Liegenschaft für private Wohnzwecke fand nicht statt. Der tatsächlich zwischen der Bf. und ihrem Sohn im Jahr 2014 und 2015 durchgeführte Leistungsaustausch stimmt im Wesentlichen mit der von den Parteien dargelegten mündlich vereinbarten – und nachträglich schriftlich festgehaltenen – Vermietung der Liegenschaft überein.

2. Beweiswürdigung

Das Verwaltungsgericht hat Beweis erhoben durch Einsicht in den vorgelegten Verwaltungsakt und Würdigung der Parteivorbringen. Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ist aktenkundig und eindeutig bewiesen.

Hinsichtlich der Frage einer möglichen Privatnutzung der vermieteten Liegenschaft durch die Bf. ist festzuhalten, dass einer amtlichen Wohnsitzmeldung keine über ein Indiz hinausreichende Bedeutung für die tatsächlichen Wohnverhältnisse zukommt. Es wäre daher in der Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde gelegen, anstelle Mutmaßungen vorzunehmen, die tatsächlichen Wohnverhältnisse zu erheben, wenn sie diese für abgabenrechtlich bedeutsam hält.

Gerade eine vorübergehende Ummeldung eines Hauptwohnsitzes in einen Nebenwohnsitz hat nur eine geringe Beweiskraft, ob diese Qualifikation den tatsächlichen Verhältnissen

entspricht. Im gegenständlichen Fall ist schon auf Grund der umfangreichen Baumaßnahmen nicht wahrscheinlich, dass die Bf. und ihr Ehegatte ihren Hauptwohnsitz unter Beibehaltung ihres bisherigen Wohnsitzes (**1**) im August 2013 in das Gebäude, R.2, verlegt haben. Dazu kommt, dass das 1. Obergeschoß, indem sich Wohnräume befanden – abgesehen von der Gebäudehülle – völlig umgebaut und nachweislich 7 Fremdenzimmer (5 Doppelzimmer und 2 Einbettzimmer) errichtet wurden. Mangels geeigneter Räumlichkeiten erscheint dem BFG erwiesen, dass die Bf. tatsächlich ihren Familienwohnsitz gemeinsam mit ihrem Ehegatten in Z. beibehalten hat. Die Gründe für die amtliche Wohnsitzmeldung der Bf. sind für das Abgabungsverfahren letztlich unbedeutend. Eine durchaus plausible Ursache sind beispielsweise die komplexen bautechnischen und rechtlichen Anforderungen an den Beherbergungsbetrieb, weshalb tatsächlich verwendete Gästezimmer als Privaträume deklariert werden und zu diesem Zwecke auch pro forma eine amtliche Wohnsitzmeldung erfolgt sein kann (Beweis: Protokoll vom 19.11.2019/sachverständige Betriebsanlagenbegehung). Die Parteienerklärung, dass die Liegenschaft ausschließlich für das Gastgewerbe des S. O. betrieblich genutzt wurde und keine Privatnutzung bestanden hat, ist schlüssig und glaubhaft und ihre Richtigkeit wird zudem durch die Unterlagen aus dem Bauakt bewiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Strittig ist die Rechtsfrage, ob die Überlassung einer Gewerbeimmobilie, welche eine Steuerpflichtige mit finanzieller Unterstützung ihres Sohnes durch ein Privatarlehen um € 115.000 erworben hat, an ihren Sohn auf Grund eines mündlichen Mietvertrages, in dem als entgeltliche Gegenleistung die Übernahme der auf die Liegenschaft entfallenden Kosten zuzüglich eines monatlichen Mietzinses von € 100 für die ersten vier Mietjahre und ab 2018 € 1.000 vereinbart wurde, die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG begründet.

Die Abgabenbehörde verneinte ein unternehmerisches Handeln zwischen den Familienangehörigen, weil diese Gebrauchsüberlassung wegen der Finanzierung des Ankaufes durch den künftigen Mieter sowie des Fehlens eines schriftlichen Mietvertrages und des geringen Entgelts nicht fremdüblich sei.

Gemäß § 2 Absatz 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. 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.

Die Überlassung der Liegenschaft von der Bf. an ihren Sohn zu dessen Nutzung für seinen Gastgewerbebetrieb, wofür er als Gegenleistung die auf Grund der Liegenschaft der Liegenschaftseigentümerin erwachsenen Kosten (insb. Betriebs- und Energiekosten) sowie

einen ansteigenden monatlichen Mietzins (bis 2017 € 100, dann € 1.000) zu bezahlen hat, ist eine nachhaltige Tätigkeit, die in Einnahmenerzielungsabsicht und unter einem nach außen wirksamen Auftreten ausgeführt wird.

Eine Gebrauchsüberlassung zwischen nahen Angehörigen ist eine wirtschaftliche Tätigkeit, wenn sich aus dem Gesamtbild der Umstände ergibt, dass die Nutzungsüberlassung der Liegenschaft zum Zwecke der Erzielung von Einnahmen erfolgt ist und nicht um einen Vorteil zuzuwenden.

Es liegt kein einziges Anzeichen vor, dass diese Tätigkeit der Bf. ohne ein eigenwirtschaftliches Interesse, in der Absicht der Unentgeltlichkeit oder aus familiärer Gefälligkeit ausgeübt worden wäre. Das Entgelt für die Gebrauchsüberlassung wurde nicht nur mündlich vereinbart, sondern auch tatsächlich und zeitgerecht geleistet und hatte zur vermögensrechtlichen Konsequenz für die Vermieterin, dass sie ihre Ansprüche auf staatliche Sozialhilfe verloren hat. Es fehlt daher jede Grundlage, um eine Vermietung aus familiärer Gefälligkeit oder eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung des Grundstückes anzunehmen. Ebenso ist eine auf eine Vorteilsverschaffung abzielende Vermietung in diesem Fall gar nicht denkmöglich.

Grundsätzlich sind Leistungsbeziehungen zwischen Angehörigen – genauso wie zwischen Personengemeinschaften und ihren Mitgliedern – umsatzsteuerrechtlich anzuerkennen. An einem umsatzsteuerrechtlichen Leistungsaustausch fehlt es nur dann, wenn lediglich eine familienhafte Pflichtmitwirkung (z.B. geringe, einfache Arbeiten im Unternehmen des Ehegatten) oder aus familiärer Gefälligkeit gehandelt wurde, um umsatzsteuerliche Vorteile zu verschaffen (z.B. Vorsteuerabzug für privaten Wohnraum oder Ausgaben der privaten Lebensführung).

Auch für die Annahme eines derartigen – familienhaft motivierten – Geschehens, fehlen bei der gegenständlichen entgeltlichen Nutzungsüberlassung einer investitionsbedürftigen Gewerbeimmobilie von einem Angehörigen an den anderen Angehörigen zur Verwendung als Betriebsstätte für dessen Gastgewerbe jegliche Anzeichen. Es ist auch offenkundig, dass der Erwerb der Liegenschaft durch die Bf. und anschließende Vermietung an den Sohn für dessen Betrieb auf keinen umsatzsteuerrechtlichen Vorteil abzielt.

Auch erhebliche Investitionen des Mieters in das Mietobjekt sind gerade bei Gewerbeimmobilien und in der Gastronomiebranche keineswegs ungewöhnlich.

Es liegen in diesem Fall Leistungsbeziehungen innerhalb einer Unternehmerkette mit vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern vor. Die Vertragsbeziehungen bestehen einerseits zwischen den Versorgungsunternehmen (Wasser- Abwassergesellschaft, bzw. Strom- u. Gasliefergesellschaft) und der Bf. und andererseits zwischen der Bf. und dem Liegenschaftsnutzer (ihrem Sohn), wobei die Lieferungen direkt vom Versorgungsunternehmen an den Gastgewerbebetrieb des Sohnes erfolgten. Wie vom StV zutreffend aufgezeigt, darf

eine mit der privaten Lebensführung eindeutig nicht in Bezug stehende Vermietung innerhalb einer Unternehmerkette nicht als „fremdunüblich“ diskriminiert und der VSt-Abzug verweigert werden bloß, weil die Vertragsparteien nahe Angehörige sind. Auch die bei Angehörigen durchaus geläufige Form zunächst mündlicher Vertragsvereinbarungen ist kein Grund eine umsatzsteuerrechtliche Leistungsbeziehung nicht anzuerkennen, wenn die Leistungserbringung bewiesen ist und der Leistungsaustausch nicht auf familiären Motiven zur Verschaffung umsatzsteuerrechtlicher Vorteile beruht.

Die belangte Behörde weist ausdrücklich auf die – aus Bürgler in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON, zu § 2 Rz. 44 entnommene - stattgebende Entscheidung des UFS (21.04.2009, RV/0070-F/08) hin, zu der nach einer Amtsbeschwerde das bestätigende Erkenntnis des VwGH (25.04.2013, 2009/15/0164) ergangen ist. Der entschiedene Sachverhalt ist in wesentlichen Aspekten mit dem gegenständlichen Streitfall vergleichbar: Eine finanzschwache Arzthelferin hat mit finanzieller Unterstützung (z.B. Bürgschaft des Gatten) eine Eigentumswohnung mit Vorsteuerabzug erworben und diese sodann an ihren Ehemann, welcher Arzt ist, als Ordination vermietet. Da die Umsätze eines Arztes gemäß § 6 Abs. 1 Z. 19 UStG unecht befreit sind, hätte der Ankauf der Immobilie für eine Arztpraxis durch den Arzt nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Vom VwGH wurde in dem Erkenntnis bestätigt, dass formale Mängel des Mietvertrages der Unternehmereigenschaft der Vermieterin nicht entgegenstehen. Ebenso sei die Fremdüblichkeit der Finanzierung des Immobilienerwerbes durch die Ehegattin zum Zweck der nachfolgenden Vermietung an ihren Ehemann als Ordination nicht bedeutsam. Eine missbräuchliche Praxis auf dem Gebiet der Umsatzsteuer komme bei der Sachlage gar nicht in Betracht, weil der Vorsteuerabzug bei Leistungen innerhalb der Unternehmerkette keinen missbräuchlichen Steuervorteil darstellt. Dem sofortigen Vorsteuerabzug steht systemimmanent der laufende Ausgleich durch die Umsatzsteuer aus der Vermietung gegenüber.

Entsprechend dieser vom FA selbst ins Treffen geführten Rechtsprechung liegt klar auf der Hand, dass der Bf. für die umsatzsteuerpflichtigen Vorleistungen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Vermietung (insb. bestimmte Betriebskosten und bis 2017 auch Energiekosten) der Gewerbeimmobilie an ihren Sohn für dessen Gastgewerbe der Vorsteuerabzug zusteht. Da aus dieser Leistungsbeziehung zwischen den Angehörigen kein umsatzsteuerrechtlicher Steuervorteil resultiert – sondern nur das Prinzip der Kostenneutralität der Umsatzsteuer innerhalb der Unternehmerkette gewahrt wird – ist eine missbräuchliche oder familienhaft motivierte auf Vorteilserlangung abzielende Gestaltung überhaupt nicht denkbar.

Da bei der Vermietung der Gewerbeimmobilie von der Bf. an ihren Sohn für dessen Gastronomiebetrieb durch einen allenfalls unter dem Normalwert liegenden Mietzins ein Umsatzsteuervorteil des Leistenden oder des Leistungsempfängers ausgeschlossen ist, bedarf

es keiner Auseinandersetzung mit der Frage, ob der zwischen den Angehörigen vereinbarte Mietzins dem Normalwert gemäß § 4 Abs. 9 UStG entspricht. Der Tatbestand des § 4 Abs. 9 UStG (iSd Art 80 MwSt-RL) wird mangels eines denkbaren Steuervorteiles aus dieser umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehung zwischen den nahen Angehörigen nicht erfüllt. Die Normalwertregelung kommt nicht zur Anwendung, wenn die Beteiligten zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind. Zudem ist die Bestimmung des § 4 Abs. 9 UStG bei Vermietungen und Verpachtungen von Grund und Boden erst ab 1.1.2016 anzuwenden.

Zu der weiteren von der belangten Behörde für ihren Standpunkt herangezogenen Literaturmeinung (Windsteig in Melhart/Tumpel, UStG, 3. Aufl. (2021), zu § 2, Rz. 99 mit Verweis auf VwGH, 26.01.1999, 98/14/0107; UFS 28.4.2005, RV/4088-W/02 und UFS 31.3.2004, RV/0003-G/02) ist anzumerken, dass diese zu gänzlich anders gelagerten Sachverhalten familienhafter Rechtsbeziehungen erfolgte und daraus für den gegenständlichen Fall nichts zu gewinnen war: Das Erkenntnis VwGH, 26.01.1999, 98/14/0107 erging zur Einkommensteuer und betraf die Mitarbeit der Ehegattin als angestellte Bürokraft im Unternehmen des Ehemannes und die Frage, ob die tatsächliche Durchführung des nur mündlich vereinbarte Arbeitsvertrages nachgewiesen worden ist. Die Entscheidung, UFS 28.04.2005, RV/4088-W/02 hatte die Vermietung von Teilen des ehelichen Wohnhauses von der Gattin an ihren Ehemann zum Gegenstand und betraf somit die Verlagerung von Kosten der privaten Lebensführung in den Unternehmensbereich. Ebenso ist UFS, RV/0003-G/02, vom 31.03.2004 und das dazu ergangene Erkenntnis, VwGH, 2004/15/0094 vom 8.2.2007, nicht einschlägig und hatte die Frage des Auftretens einer „Ehegatten-GesbR“ bei Vermittlungsleistungen nach außen, sowie das Vorliegen eines Dienstverhältnisses bei geringfügigen Büroarbeiten eines Familienangehörigen zum Inhalt.

Zusammenfassend war die Beschwerde berechtigt. Aus den vorgenannten Gründen war die Unternehmereigenschaft der Bf. anzuerkennen und der im Zusammenhang mit der Liegenschaftsvermietung erklärte Vorsteuerabzug zu berücksichtigen. In vollinhaltlicher Stattgabe der Beschwerde war die Umsatzsteuer erklärungskonform – wie im Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 25.05.2016 und im Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 5.01.2017 – festzusetzen.

3.2. 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.

Im gegenständlichen Fall war keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu behandeln. Die Entscheidung folgt der ständigen Rechtsprechung des VwGH zur Frage der Unternehmereigenschaft bei Leistungsbeziehung zwischen Angehörigen (E. 25.04.2013, 2009/15/0164), weshalb die Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Beilage: 2 Berechnungsblätter USt 2014 und USt 2015

Wien, am 25. Jänner 2023