

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch HLB Vorarlberg GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Gallmiststraße 13, ***PLZ*** ***Ort1*** über die Beschwerde vom 13. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (Außenstelle ***Ort1***) vom 10. Juni 2011 betreffend Umsatzsteuer für den Monat Mai 2010 Steuernummer ***BFStNr*** entschieden:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Art. 151 Abs. 51 Z 9 B-VG bestimmt, dass in den mit Ablauf des 31.12.2013 beim VwGH anhängigen Verfahren die Verwaltungsgerichte an die Stelle der (sonstigen) unabhängigen Verwaltungsbehörden und, soweit es sich um Beschwerdeverfahren handelt, aller sonstigen Verwaltungsbehörden treten. Daher ersetzt das Bundesfinanzgericht (in der Folge BFG) den unabhängigen Finanzsenat im höchstgerichtlichen Verfahren in Abgabensachen. Für die neuerliche Entscheidung ist somit das BFG zuständig.

Da der VwGH den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben hat, ist das Bundesfinanzgericht verpflichtet, den der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 63 VwGG).

1. Verfahrensgang und Sachverhalt

Zu Beginn wird darauf verwiesen, dass es sich bei dem gegenständlichen Verfahren um ein fortgesetztes Verfahren handelt. Zur ausführlichen Vorgeschichte wird auf den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates (nunmehr Bundesfinanzgerichtes) vom 20. November 2013, RV/0353-F11, betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Monat Mai 2010, mit welchem der Bescheid und die Berufungsentscheidung des Finanzamtes ***Ort1*** betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Monat Mai 2010 gemäß § 289 Abs. 1 BAO, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben wurde, verwiesen.

Am 24. Februar 2010 reichte die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf.) das Formular Verf. 24 ein, in dem sie die „Vermietung des Sonder-Betriebsvermögens“ ab 15. Juni 2010 angekündigte. Als Vermietungsobjekt wurde ein Hotel genannt, und auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 wurde verzichtet.

Mit einem Kaufvertrag vom 3. Mai 2010 erwarb die Bf. die im Vertrag spezifizierten Liegenschaften einschließlich der darauf befindlichen Gebäude (***Hotel***, ***HotAdr***, ***Ort2***) um € 1.576.830,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer (€ 315.366,00), sohin um brutto 1.892.196,00. Dieses Hotel vermietete sie im Rahmen einer gesellschaftsvertraglichen Regelung an die ***GesbR*** (in der Folge GesbR) zu einem fixen und vom Gewinn unabhängigen Mietentgelt. Die jährliche Miete wurde mit € 30.000,00 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer vereinbart. Für das Jahr 2010 war entsprechend der halbe Betrag, also € 15.000,00, zu entrichten. Die GesbR führte in der Folge den Hotelbetrieb.

Nach einer Umsatzsteuersonderprüfung erstellte das Finanzamt am 10. Juni 2011 einen Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Monat Mai 2010, in dem der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der oben beschriebenen Liegenschaften nicht anerkannt bzw. nachgefordert wurde. Zusammenfassend wurde ausgeführt, dass das bestehende Mietverhältnis unter familienfremden Dritten nicht zu diesen Konditionen abgeschlossen worden wäre, weil keine Wertsicherung vereinbart worden sei, das Mietentgelt lediglich die Abschreibung für Abnutzung (AfA) abdecke, dadurch keine Amortisierung der Verbindlichkeit der Bf. möglich sei und keine tatsächlichen Zahlungen getätigt worden seien. Laut den vorgelegten Unterlagen sei die gesamte Miete für das Jahr 2010 erst am 31. Dezember 2010 nachgebucht worden, ohne dass monatliche Zahlungen erfolgt seien.

Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 30. August 2011 als unbegründet abgewiesen.

Mit Bescheid des unabhängigen Finanzsenates (nunmehr Bundesfinanzgerichtes) vom 20. November 2013, RV/0353-F11, betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Monat Mai 2010 wurde der Bescheid und die Berufungsentscheidung des Finanzamtes ***Ort1*** betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Monat Mai 2010 gemäß § 289 Abs. 1 BAO, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben. Der unabhängige Finanzsenat bemängelte, dass das Finanzamt entscheidungswesentliche Ermittlungen gem. § 115 BAO zur Frage des Vorsteuerabzuges aus den Anschaffungskosten einer bebauten Liegenschaft (Hotel) unterlassen habe. Begründend wurde ausgeführt, dass die Beurteilung der Nutzungsüberlassung im Einklang mit Rechtsprechung und Lehre erfolgen müsse, indem ein Vergleich zwischen den Umständen der Überlassung durch die Bf. und den üblichen Bedingungen der wirtschaftlichen Tätigkeit gezogen werde. Die Abwesenheit einer Wertsicherungsklausel und die Art der Vergütungszahlung durch Gutschrift "spätestens im Zuge der Abschlusserstellung der GesbR", sowie die Verbuchung auf das Verrechnungskonto der Gesellschafterin, werde zwar als unüblich unter Fremden angesehen, dies allein begründe jedoch noch nicht die Einschätzung einer insgesamt unüblichen Gestaltung. Daraus ließe sich noch nicht schließen, dass die Bf. die Liegenschaften nicht mit der Absicht einer nachhaltigen Einnahmenerzielung erworben habe. Die Relevanz der Höhe der Einnahmen für die Beurteilung, ob ein Gegenstand für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit erworben werde, werde sowohl vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) als auch vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH) mehrfach hervorgehoben. Das Finanzamt habe in seiner Begründung für die Berufungsvorentscheidung korrekt auf die Fremdüblichkeit des vereinbarten "Pachtzinses" abgestellt und argumentiert, dass ein Vergleich mit den Pachtzinsen, die ein fremder Dritter am Standort für ein vergleichbares Objekt erzielen könne, von Bedeutung sei. Es sei jedoch versäumt worden, spezifische Feststellungen zum Gegenstand der Nutzungsüberlassung (z.B. zur Grundstücksgröße, Lage, Ausstattung der Gebäude) zu treffen und zu klären, was unter fremden Dritten vereinbart worden wäre und inwiefern die tatsächliche Gestaltung davon abweicht. Daher sei die vom Finanzamt angeführte Vergleichsanlage (festverzinsliche Wertpapiere mit "langer" Laufzeit) zur Begründung der Unangemessenheit des Pachtzinses als nicht zutreffend für die Beurteilung der vorliegenden Frage erachtet worden. Die Annahme des Finanzamtes, dass ein fremder Verpächter eine Verzinsung des eingesetzten Kapitals von nur 1,9% nicht akzeptiert hätte, sei unbewiesen geblieben und beantworte nicht die Frage, was unter fremden Dritten konkret vereinbart worden wäre. Hinweise darauf, woraus die angemessene Miete ("was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre") abgeleitet werden könne, seien der Judikatur des VwGH zu entnehmen (Hinweis auf VwGH vom 25. April 2013, 2010/15/0139 unter Verweis auf VwGH vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003 sowie VwGH vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255). Der Gesellschaftsvertrag, in dessen Punkt V. "Sonderbetriebsvermögen", die Nutzungsüberlassung geregelt worden sei, gebe keinen Aufschluss darüber, wie die "Vergütung" bemessen worden sei. Die Bf. argumentierte, dass sich das fremdübliche Mietentgelt danach bestimme, was andere potentielle Hotelbetreiber als Miete oder Pacht zahlen würden, und sah dies durch

Branchenkennzahlen für Hotels mit Umsätzen bis 400.000 EUR bestätigt. Den vorgelegten Zahlen sei im Übrigen auch nicht zu entnehmen, worauf die Zahlen (Annahmen) in der Jahresplanrechnung (bei Gründung der GesbR) beruhten. Dem Erkenntnis des VwGH vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003, sei der Hinweis zu entnehmen, dass die Höhe der angemessenen Miete insbesondere auch daraus abgeleitet werden könne, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwarte. Es sei somit eine Renditeberechnung für einen Betrag in Höhe des Verkehrswertes der Immobilie bzw. des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (samt allfälliger Sanierungsaufwendungen) anzustellen, wobei von einem marktüblich agierenden Immobilieninvestor auszugehen sei. Erst aus dem Vergleich zwischen angemessener Miete (angemessenem Pachtzins) und der tatsächlich vereinbarten Vergütung könne auf die Angemessenheit oder Unangemessenheit der vereinbarten Miete (des vereinbarten Pachtzinses) geschlossen werden.

Dieser Bescheid des unabhängigen Finanzsenates (nunmehr Bundesfinanzgericht) wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.6.2016, Ra 2013/15/0308 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Zur Streitfrage, ob die Bf. zum Abzug der Vorsteuern aus den Anschaffungskosten für die von ihr am 3. Mai 2010 erworbenen Liegenschaften berechtigt ist, hat das Höchstgericht die unter dem Punkt I. 2 Rechtliche Beurteilung ausgeführte Rechtsauffassung vertreten.

Der im Zuge des Beschwerdeverfahrens betreffend RV/0353-F/11 gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde im nunmehrigen fortgesetzten Verfahren mit Schreiben der Bf. vom 14. März 2024 zurückgezogen.

2. Rechtliche Beurteilung

Da der VwGH den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben hat, ist das Bundesfinanzgericht verpflichtet, den der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 63 VwGG).

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Der VwGH erkannte in der strittigen Rechtsfrage, ob die Bf. zum Abzug der Vorsteuern aus den Anschaffungskosten für die von ihr am 3. Mai 2010 erworbenen Liegenschaften berechtigt ist, auszugsweise (vgl. VwGH 29.6.2016, Ra 2013/15/0308, Rn 20-25):

„18 § 2 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

"Unternehmer ist, 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."

19 Nach Art. 9 Abs. 1 Unterabsätze 1 und 2 der im Beschwerdefall anzuwendenden Richtlinie 2006/112/EG gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt, unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis. Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 Tz 8).

20 Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, VwSlg 8654/F, ausgeführt, dass die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als fortlaufende Duldungsleistung auch bei einer Privatstiftung als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr: Art. 9 Abs. 1 Unterabsätze 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG) in Betracht kommt. Es fehle allerdings an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an den Stifter/Begünstigten nicht deshalb erfolge, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihm einen Vorteil zuzuwenden (Zuwendung aus der Stiftung). Die Beurteilung sei dabei an Hand eines Vergleiches zwischen den Umständen vorzunehmen, unter denen das Wohngebäude dem Stifter überlassen werde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde (ebenso VwGH vom 10. Februar 2016, 2013/15/0284).

21 Daraus hat die belangte Behörde abgeleitet, dass die Angemessenheit des vereinbarten Mietentgelts im Beschwerdefall für die Anerkennung der Gebrauchsüberlassung als eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit entscheidend sei.

22 Damit hat sie die Rechtslage verkannt.

23 **Gesellschafter einer Personenvereinigung** können aus Leistungen an die Gesellschaft Unternehmerstellung erlangen, wenn sie im **Rahmen eines Leistungsaustausches** Leistungen an die Gesellschaft gegen Entgelt erbringen (vgl. zB VwGH vom 28. November 2002, 2000/13/0097, sowie EuGH vom 27. Jänner 2000, C- 23/98, Heerma, Rz 17 ff). Im Beschwerdefall hat die belangte Behörde dazu festgestellt, dass die Beschwerdeführerin für die Überlassung des Hotels ein besonderes Entgelt in Form einer - vom Gewinn der Gesellschaft unabhängigen - Jahresmiete erhält, was für das Vorliegen eines Leistungsaustausches spricht (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 1 Tz 106, sowie EuGH vom 27. Jänner 2000, C-23/98, Heerma, Rz 13).

24 Im Gegensatz zu der von der belangten Behörde zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs stand nach den Feststellungen der belangten Behörde im Beschwerdefall auch **keine private Veranlassung der Vermietung im Raum** und wurde das gegenständliche Bestandsobjekt, ein Hotel, ausschließlich betrieblich genutzt. Insbesondere wurde eine Nutzung für private Wohnzwecke der Beschwerdeführerin nicht festgestellt. Da die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Hotelanlage von der Beschwerdeführerin und Eigentümerin **somit "in der Unternehmerkette" ohne jede private Mitveranlassung gegen nachhaltige Einnahmen** an die das Hotel betreibende GesbR überlassen wird, sind die Voraussetzungen dafür, dass diese Tätigkeit unter den Begriff **"wirtschaftliche Tätigkeiten"** im Sinne von Art. 9 der Richtlinie 2006/112/EG fällt, erfüllt (vgl. beispielsweise zur Vorgängerbestimmung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG EuGH vom 20. Juni 2013, Rs C-219/12, Fuchs, Rz 28 ff zum Betrieb einer Photovoltaikanlage). **Auf eine bestimmte**

Angemessenheit des Mietentgelts kommt es in dieser Fallkonstellation nicht an (vgl. auch VwGH vom 10. März 2016, 2013/15/0222, Rz 14 mwN).

25 Damit erweist sich aber auch die Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz schon deswegen als unzulässig, weil die zu treffende Sachentscheidung nicht von den von der belangten Behörde vermissten Ermittlungen abhängt. Für eine Zurückverweisung bleibt bei der geschilderten umsatzsteuerlichen Rechtslage im Beschwerdefall kein Raum (vgl. zur Sachentscheidungspflicht der belangten Behörde und dem dementsprechend engen Raum für Zurückverweisungen beispielsweise VwGH vom 30. Juni 2015, 2012/15/0045, sowie 24. September 2014, 2010/13/0131).“

In Entsprechung der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Bf. somit zum Abzug der Vorsteuern aus den Anschaffungskosten für die von ihr am 3. Mai 2010 erworbenen Liegenschaften (Hotelanlage) in Höhe von **€ 315.366,00** berechtigt. Die in Rede stehende Hotelanlage wurde von der Bf. und Eigentümerin somit

- "in der Unternehmerkette"
- ohne jede private Mitveranlassung und
- gegen nachhaltige Einnahmen

an die das Hotel betreibende GesbR überlassen. Es wurde ein fixes und gewinnunabhängiges Mietentgelt in Höhe von € 30.000,00 p.a. vereinbart. Die Frage der Angemessenheit des Mietentgeltes war in der vorliegenden Fallkonstellation nicht ausschlaggebend. Es liegt somit ein Leistungsaustausch zwischen der GesbR und der Bf. vor und die Tätigkeit fällt unter den Begriff "wirtschaftliche Tätigkeiten".

Daraus ergibt sich eine Stattgabe der Beschwerde.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

2.2. 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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 29.6.2016, Ra 2013/15/0308). Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Feldkirch, am 26. März 2024