

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. David Hell LL.B. LL.M. in der Beschwerdesache ***bfp***, ***bfp-Adr***, vertreten durch MONDSEE-TREUHAND Wiedlroither GmbH Wirtschaftsprüfer & Steuerberater, Alfred-Jäger-Weg 4, 5310 Mondsee, über die Beschwerde vom 10. Mai 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 9. April 2024 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung Oktober 2023, Steuernummer ***bfp-StNr***, zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird **Folge** gegeben. Der angefochtene Bescheid wird **aufgehoben**.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang und Parteivorbringen

Die belangte Behörde führte ab Dezember 2023 bei der beschwerdeführenden Partei (bfp) eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung betreffend die Zeiträume September und Oktober 2023 durch, welche nach der Schlussbesprechung vom 15.2.2024 mit Erlassung des nunmehr **angefochtenen Bescheides** vom 9.4.2024 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Oktober 2023 sowie Bericht vom 10.4.2024 abgeschlossen wurde. In diesen vertritt die belangte Behörde zusammengefasst die Ansicht, die Finanzierung des Erwerbs eines Reihenhauses, welches in weiterer Folge von der bfp an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer und eine Tochtergesellschaft der bfp vermietet wird, sei nicht fremdüblich erfolgt und infolgedessen sei die gesamte Vermietung im Sinne der Angehörigenjudikatur steuerlich nicht anzuerkennen, weshalb der bfp der Vorsteuerabzug für den Erwerb des Reihenhauses im Ausmaß von 96.700 € zu versagen sei. Zur Fremdüblichkeit des Kauf- sowie des Mietvertrages traf die belangte Behörde keine Feststellungen.

Gegen den Bescheid vom 9.4.2024 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Oktober 2023 richtet sich die rechtzeitige **Beschwerde** der bfp vom 10.5.2024, in welcher sie – wie schon

zuvor während der Prüfung – zusammengefasst ausführt, sie übe eine zum Vorsteuerabzug berechtigende wirtschaftliche Tätigkeit aus und es liege weder Liebhaberei noch eine verdeckte Ausschüttung vor; die Fremdüblichkeit des Darlehensvertrages zur Finanzierung des Erwerbs sei hingegen nicht relevant.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 25.6.2024 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab, wobei in der Begründung lediglich auf eine nicht existierende „Beilage“ zur Beschwerdevorentscheidung verwiesen wurde. In der damit offenbar gemeinten, am 24.6.2024 ausgefertigten gesonderten Begründung gibt die belangte Behörde überwiegend nur die höchstgerichtliche Rechtsprechung zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen und zur Fremdüblichkeit wieder, ohne hierbei allerdings einen konkreten Zusammenhang zur strittigen Frage herzustellen, inwiefern die Fremdüblichkeit des Darlehensverhältnisses, mit welchem die Finanzierung des Erwerbs erfolgte, für die Anerkennung des Mietverhältnisses bzw. das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit von Relevanz ist.

Mit rechtzeitigem **Vorlageantrag** vom 16.7.2024 beehrte die bfP die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Begründend wiederholt sie dabei im Wesentlichen ihre bisherigen Ausführungen.

Am 20.8.2024 legte die belangte Behörde die Beschwerde samt Akt und Vorlagebericht dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor, wobei die belangte Behörde im **Vorlagebericht** wiederum ihre bisherige Ansicht wiederholt, nach welcher der bfP kein Vorsteuerabzug zustehe, da die Finanzierung der erworbenen Liegenschaft fremdunüblich erfolgt sei.

Mit Eingabe vom 30.8.2024 nahm die bfP ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück. Nachdem das Gericht die belangte Behörde darüber informiert und ihr seine vorläufige Rechtsansicht, wonach es nicht auf die Fremdüblichkeit der Finanzierung ankommt, mitgeteilt hatte, erstattete die belangte Behörde mit Eingabe vom 9.9.2024 neues Vorbringen, wonach auch die Mietverhältnisse an sich nicht fremdüblich seien, da im vorliegenden Fall die Renditemiete nicht einmal zur Hälfte erreicht würde.

2. Sachverhalt

Die bfP ist eine am tt.9.2023 im Firmenbuch eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in *****bfP-Sitz***** (Salzburg), deren Geschäftsführer und einziger Gesellschafter *****Ges-GF***** ist.

Die bfP erwarb mit Kaufvertrag vom xx.xx.2023 eine Eigentumswohnung mit 141 m² Nutzfläche samt zwei Parkplätzen in einer neu errichteten Reihenhausanlage in der Gemeinde *****Reihenhau-Ort***** (Oberösterreich), Adresse *****Reihenhau-Adresse*****, zum Kaufpreis von insgesamt 483.500 € zzgl. 20 % Umsatzsteuer von der nicht mit der bfP verbundenen *****Bau-GmbH*****, FN *****FN Bau-GmbH*****.

Die Finanzierung dieses Erwerbs erfolgte durch ein Darlehen der ***bFP-Tochter-GmbH***. Deren Geschäftsführer und einziger Gesellschafter war bis zum xx.xx.2023 ***Ges-GF***. Mit Einbringungsvertrag dieses Datums wurden die gesamten Anteile von ***Ges-GF*** an dieser Gesellschaft in die bFP eingebracht. Zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe verfügte die ***bFP-Tochter-GmbH*** über liquide Mittel in Höhe von ca. 300.000 €, der Rest wurde in Form eines Privatdarlehens von ***Ges-GF*** an diese Gesellschaft gegeben. Diesbezüglich wurden zunächst keine schriftlichen Darlehensverträge abgeschlossen; die dem Gericht vorgelegten schriftlichen Vertragsentwürfe sind nicht unterzeichnet. Diese Entwürfe sehen eine Tilgung bis 31.12.2030, eine Verzinsung zum 3-Monats-EURIBOR zzgl. 1,25 % Aufschlag und ausdrücklich keinerlei Besicherung vor.

Mit mündlichen Mietverträgen vom 27.11.2023 vermietete die bFP ab 1.1.2024 auf unbestimmte Zeit Teile der gegenständlichen Liegenschaft (Carportstellplatz, Büro 11m², Lager im Keller 7m², Werkstatt im Keller 18 m²) zur betrieblichen Nutzung an die ***bFP-Tochter-GmbH*** und die übrigen Teile (in Summe 105 m² Nutzfläche) zur Privatnutzung an ***Ges-GF***. Vereinbart wurde ein Mietzins exklusive Betriebskosten in Höhe von 330 € (inkl. 20 % USt) hinsichtlich der betrieblich genutzten Teile und in Höhe von 970 € (inkl. 10 % USt) hinsichtlich der privat genutzten Teile, insgesamt somit 1.300 € brutto (entspricht netto 1.156,82 €). Am 7.2.2024 wurden die mündlichen Mietverträge verschriftlicht und unterzeichnet. Die Hauptmerkmale der Mietverträge (Mietobjekt, Raumaufteilung, Mietzins) gehen jedoch bereits aus der schriftlich festgehaltenen „Kostenaufschlüsselung“ vom 27.11.2023 hervor. Die verschriftlichten Mietverträge enthalten darüber hinaus übliche Klauseln wie eine Wertsicherung auf Grundlage des VPI 2020, Verzugszinsen, ein Verbot der Untervermietung, die Pflicht des sachgemäßen Umgangs mit dem Mietobjekt durch den jeweiligen Mieter und ein Besichtigungsrecht des Vermieters. Auf eine Kautions wird jedoch ausdrücklich verzichtet.

Die ***Bau-GmbH***, welche Eigentümerin der übrigen vier der insgesamt fünf Wohnungen in der gegenständlichen Reihenhausanlage ist, hat ab Oktober bzw. November 2023 drei dieser Wohnungen zu Wohnzwecken an verschiedene fremde Dritte vermietet. Die vereinbarten Mietzinse exklusive Betriebskosten betragen zwischen 1.200 und 1.260 € (jeweils inkl. 10 % USt). All diese Wohnungen sind im Wesentlichen mit der Wohnung der bFP identisch. Abgesehen vom Umstand, dass diese Verträge auf vier Jahre befristet abgeschlossen wurden und eine Kautions in Höhe von drei Bruttomonatsmieten vereinbart wurde, sind die Vertragsbedingungen nicht nur inhaltlich, sondern weitestgehend wortident mit den verschriftlichten Mietverträgen der bFP vom 7.2.2024.

Die bFP hat eine plausible Prognoserechnung abgegeben, nach welcher ab dem Jahr 2038 (dem 15. Jahr der Vermietung) ein Gesamtgewinn vorliegt. Die Darlehenszinsen wurden dabei als abzugsfähige Ausgaben angesetzt.

Dass die bFP ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer ***Ges-GF*** mit dem Abschluss der gegenständlichen Mietverträge einen Vorteil zuwenden wollte, kann ausgeschlossen werden.

3. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den Gesellschaften und Beteiligungsverhältnissen und Organstellungen ergeben sich aus den Eintragungen im Firmenbuch zu FN ***FN bFP***, ***FN bFP-Tochter-GmbH*** sowie ***FN Bau-GmbH***, in welche das erkennende Gericht amtswegig Einsicht genommen hat. Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte – insbesondere, da bei der Recherche im Firmenbuch weder eine direkte Beteiligung noch eine Übereinstimmung hinsichtlich Namen oder Adressen entdeckt wurde – geht das Gericht davon aus, dass die ***Bau-GmbH*** weder mit der bFP oder ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer noch mit den Mietern der übrigen Wohnungen in der gegenständlichen Reihenhausanlage in einer besonderen Nahebeziehung stehen.

Die Feststellungen zur Finanzierung basieren auf den Angaben der steuerlichen Vertretung in der E-Mail vom 6.2.2024, welche für das erkennende Gericht nachvollziehbar und glaubwürdig sind und von der belangten Behörde auch nicht bestritten wurden.

Da bei der Erstellung der gegenständlichen Mietverträge zwischen der bFP und ***Ges-GF*** bzw. der ***bFP-Tochter-GmbH*** aufgrund der weitgehenden Übereinstimmung offensichtlich die Mietverträge der ***Bau-GmbH*** mit fremden Dritten als Vorlage dienten, kann nach Ansicht des Gerichts ausgeschlossen werden, dass die bFP ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer mit diesen Mietverhältnissen einen Vorteil zuwenden wollte.

Die von der bFP vorgelegte Prognoserechnung (ON 21) weist keine offensichtlichen Mängel auf und ihre Plausibilität wurde auch von der belangten Behörde nicht bestritten.

Der übrige festgestellte Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus den vorgelegten Unterlagen, insbesondere dem Kaufvertrag vom xx.xx.2023 sowie den vorgelegten Vertragsentwürfen bzw. Mietverträgen und dem Grundbuchsauszug zu ***GB/EZ*** sowie das in der Urkundensammlung des Grundbuchs vorhandene Nutzwertgutachten vom 6.11.2023, in welche das erkennende Gericht jeweils von Amts wegen Einsicht genommen hat.

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Die belangte Behörde versagte der bFP den im Zusammenhang mit dem Kauf der gegenständlichen Wohnung stehenden Vorsteuerabzug im Ausmaß von 96.700 € zunächst mit der Begründung, die Finanzierung des Wohnungskaufs entspreche nicht den für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen geltenden Kriterien.

Das Gericht tritt der Ansicht des Finanzamtes nicht entgegen, wonach Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur dann anzuerkennen sind, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Sämtliche dieser Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein (*Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹ § 2 Rz 160 mit zahlreichen Judikaturfundstellen). Diese Erfordernisse finden sinngemäß Anwendung im Verhältnis zwischen einer Gesellschaft und ihren Gesellschaftern (VwGH 20.6.2000, 98/15/0008).

Die gegenständlichen Mietverhältnisse erfüllen jedoch sämtliche dieser Kriterien. Schon vor Beginn der Mietverhältnisse und Abfassung der schriftlichen Mietverträge wurden die wesentlichen Inhalte (Mietobjekt, Raumaufteilung, Mietzins) schriftlich festgehalten, wodurch sowohl das Publizitätserfordernis als auch das Erfordernis eines eindeutigen und klaren Inhalts nach Ansicht des Gerichts von Anfang an in ausreichendem Maße erfüllt waren. Dass die Verträge inhaltlich fremdüblich sind, ergibt sich aus dem Vergleich mit den zwischen fremden Dritten abgeschlossenen Mietverträgen über gleichartige Wohnobjekte zwischen der ***Bau-GmbH*** und ihren Mietern. Dass die bFP in ihren Verträgen auf eine Kautionsverzichtete, ist hierbei nicht schädlich, zumal die Vereinbarung einer Kautions unter den gegebenen Gesellschaftsverhältnissen nicht wirtschaftlich sinnvoll erschiene.

Die Vermietung einer Immobilie zu Wohn- oder Geschäftszwecken ist grundsätzlich eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994, sofern keine bloße Gebrauchsüberlassung vorliegt, die nicht zur Unternehmereigenschaft führt. Eine solche, den Vorsteuerabzug ausschließende, bloße Gebrauchsüberlassung läge insbesondere dann vor, wenn die Überlassung der Nutzung nicht erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern um einem Angehörigen einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden (VwGH 5.5.2023, Ra 2022/15/0029; 19.3.2013, 2009/15/0215; 19.10.2011, 2008/13/0046). Im vorliegenden Fall erzielt die bFP Einnahmen aus der Vermietung in einer Höhe, die mit den von der ***Bau-GmbH*** erzielten Einnahmen vergleichbar ist, und wendet sie ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer keinen fremdunüblichen Vorteil zu. Es liegt daher keine bloße Gebrauchsüberlassung, sondern eine zum Vorsteuerabzug berechtigende unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 vor.

Die Fremdüblichkeit der Finanzierung ist hingegen nicht relevant für die Frage, ob die bFP die Vorsteuer für den Erwerb der Wohnung abziehen kann. Der Verwaltungsgerichtshof hat in der Vergangenheit bereits ausgesprochen, dass es in Konstellationen wie der vorliegenden nur auf die Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses an sich und nicht auch auf die Fremdüblichkeit allfälliger weiterer, wenn auch mit der Vermietung zusammenhängender Verträge ankommt (vgl. VwGH 4.9.2014, 2011/15/0135, zu einem mit einem Mietvertrag in Zusammenhang

stehendem Fruchtgenussrecht). Außerdem steht es Gesellschaftern einer GmbH nach dem Grundsatz der Finanzierungsfreiheit frei, ob sie die Gesellschaft durch Einlagen (Eigenkapital) oder Darlehen (Fremdkapital) finanzieren. Eine allfällige Fremdunüblichkeit eines Darlehens würde nur dazu führen, dass dieses nicht mehr als Fremdkapital, sondern als verdecktes Eigenkapital (verdeckte Einlage) anzusehen wäre und die Darlehenszinsen ertragsteuerlich nicht abzugsfähig wären. Mangels Relevanz dieses Punktes für die Umsatzsteuer erübrigen sich allerdings Feststellungen zur Fremdüblichkeit der Finanzierung.

Mit ihrem Vorbringen in der Eingabe vom 9.9.2024, wonach auch die Mietverhältnisse an sich nicht fremdüblich seien, da im vorliegenden Fall die Renditemiete nicht einmal zur Hälfte erreicht würde, verkennt die Behörde die Rechtslage ebenfalls. Wie sie selbst in derselben Eingabe schreibt, ist bei Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes **die ortsübliche Marktmiete** der Beurteilungsmaßstab für das Vorliegen einer den Vorsteuerabzug ausschließenden laufenden verdeckten Ausschüttung. Nur wenn kein funktionierender Mietenmarkt vorliegt, ist zur Prüfung einer verdeckten Ausschüttung als Beurteilungsmaßstab eine abstrakte Renditeermittlung vorzunehmen. Ein funktionierender Mietenmarkt in diesem Sinne liegt vor, wenn ein wirtschaftlich agierender und nur am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gedeihenheit und Exklusivität errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde (VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004). Das Gericht geht davon aus, dass die *****Bau-GmbH***** ein solcher wirtschaftlich agierender Investor ist und die von ihr – für völlig vergleichbare Mietobjekte – erzielten Mietpreise daher als Maßstab herangezogen werden können.

Im Übrigen ist die von der belangten Behörde vorgelegte Berechnung einer Renditemiete (Ergebnis: 2.177,53 €) und der Abweichung der tatsächlich gezahlten Miete von der ermittelten Renditemiete mangelhaft: So führt schon allein das Einsetzen des richtigen Mietzinses für die gesamte Vermietung (1.300 € brutto bzw. 1.156,82 € netto) anstelle des von der Behörde eingegebenen Werts von 970 € dazu, dass die tatsächlich bezahlte Miete mehr als die Hälfte der von der Behörde errechneten Renditemiete beträgt, womit selbst nach ihrem eigenen Vorbringen keine verdeckte Ausschüttung anzunehmen ist.

Insgesamt versagte die belangte Behörde der bfp daher den Vorsteuerabzug zu Unrecht.

§ 21 Abs. 3 UStG 1994 lautet auszugsweise:

„Wenn der Unternehmer die Einreichung der Voranmeldung pflichtwidrig unterläßt oder wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als nicht richtig erweist, so hat das Finanzamt die Steuer festzusetzen. [...]“

Im vorliegenden Fall wurde die Voranmeldung weder unterlassen noch hat sie sich als unvollständig oder unrichtig erwiesen, sodass kein Tatbestand für die Erlassung eines Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides vorliegt. Der angefochtene Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

4.2. 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 vorliegenden Fall waren zunächst im Wege der freien Beweiswürdigung Tatfragen zu beurteilen, die einer Revision nicht zugänglich sind. In der rechtlichen Beurteilung weicht das Erkenntnis nicht von der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ab. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 10. September 2024