

TE Vwgh Beschluss 2025/3/5 Ra 2023/15/0045

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 05.03.2025

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

EStG 1988 §2

EStG 1988 §2 Abs3

KStG 1988 §7 Abs3

UStG 1994 §2

UStG 1994 §2 Abs1

1. EStG 1988 § 2 heute
2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 2 heute
2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. KStG 1988 § 7 heute
2. KStG 1988 § 7 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. KStG 1988 § 7 gültig von 08.01.2021 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
4. KStG 1988 § 7 gültig von 01.03.2014 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
5. KStG 1988 § 7 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. KStG 1988 § 7 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
7. KStG 1988 § 7 gültig von 24.05.2007 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
8. KStG 1988 § 7 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
9. KStG 1988 § 7 gültig von 31.12.2004 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
10. KStG 1988 § 7 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
11. KStG 1988 § 7 gültig von 30.12.2000 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
12. KStG 1988 § 7 gültig von 01.05.1996 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
13. KStG 1988 § 7 gültig von 01.09.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
14. KStG 1988 § 7 gültig von 30.12.1989 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
15. KStG 1988 § 7 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. UStG 1994 § 2 heute
 2. UStG 1994 § 2 gültig ab 01.05.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
 3. UStG 1994 § 2 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996
-
1. UStG 1994 § 2 heute
 2. UStG 1994 § 2 gültig ab 01.05.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
 3. UStG 1994 § 2 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bachler sowie die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der F GmbH in W, vertreten durch die e/n/w/c Natlacen Walderdorff Cancola Rechtsanwälte GmbH in 1030 Wien, Schwarzenbergplatz 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 21. Februar 2023, Zl. RV/6100394/2015, betreffend die Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 2005 bis 2009 sowie Umsatz- und

Körperschaftsteuer 2005 bis 2012, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1

Zwischen der A GmbH als Bauträger und Errichter einer aus vier Wohnungen bestehenden, direkt an einem See gelegenen Wohnanlage einerseits und dem Ehepaar Andrea und Stefan J als Kaufinteressenten andererseits wurde - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - am 1. Oktober 2004 ein Optionsvertrag geschlossen. Mit diesem Vertrag wurde dem Ehepaar J die Möglichkeit eingeräumt, sich gegen Zahlung eines Entgeltes von 250.000 € den Vorzugskaufpreis von 575.000 € für die Wohnung Top 2 dieser Wohnanlage zu sichern. Der Betrag von 250.000 € setzte sich aus einem Optionsentgelt von 125.000 € und einem Angeld von 125.000 €, welches im Falle der rechtzeitigen Ziehung der Option auf den Kaufpreis anzurechnen war, zusammen. Es war vereinbart, dass das Optionsrecht erlischt, wenn es nicht bis spätestens 28. Februar 2005 ausgeübt wird, und festgehalten, dass eine Ausübung der Option nur durch eine schriftliche Ausübungserklärung in Verbindung mit der Bezahlung des Restkaufpreises von 450.000 € erfolgen kann.

2

Am 15. November 2004 wurde vom Ehepaar J der Betrag von 250.000 € an die A GmbH überwiesen. Den Restkaufpreis konnte das Ehepaar nicht aufbringen, weshalb ihm eine Miet-Leasing-Vereinbarung angeboten wurde.

3

Mit 21. Februar 2005 verkaufte die A GmbH die Wohnung um 375.000 € zzgl. 20 % Umsatzsteuer an die ihr nahestehende B GmbH (Schwestergesellschaft) und am 27. Februar 2005 schloss die B GmbH mit der Revisionswerberin (als GmbH in Gründung) einen Leasingvertrag ab. Ende Februar 2005 war die hier in Rede stehende Wohnung bezugsfertig und wurde der Revisionswerberin übergeben, die vom Ehepaar J am 31. März 2005 gegründet worden ist. An der Revisionswerberin war zunächst Stefan J mit 60 % und Andrea J mit 40 % beteiligt. Der Sitz der Gesellschaft hat sich im Streitzeitraum an der Adresse der gegenständlichen Wohnung befunden und Andrea J wurde zu deren Geschäftsführerin bestellt.

4

Die Revisionswerberin hat die gegenständliche Wohnung von Anfang an dem Ehepaar J zur Nutzung überlassen und dies steuerlich als Vermietung beurteilt, also auch den Vorsteuerabzug geltend gemacht. Eine weitere Betätigung entfaltete die Revisionswerberin im Streitzeitraum 2005 bis 2012 nicht.

5

Die Umsatz- und Körperschaftsteuerveranlagung der Revisionswerberin für die Jahre 2005 bis 2009 erfolgte erklärungsgemäß.

6

Im Jahr 2011 wurde bei der Revisionswerberin zunächst ein Vorhalteverfahren und im Anschluss daran eine Außenprüfung durchgeführt. Der Prüfer stellte u.a. fest, das Ehepaar J habe seit spätestens April 2005 in der gegenständlichen Wohnung gewohnt. Ein schriftlicher Mietvertrag sei erst am 7. Jänner 2006 geschlossen worden, nachdem die Anteile an der Revisionswerberin mit Vertrag vom 22. Dezember 2005 an eine liechtensteinische Anstalt abgetreten worden seien. Andrea J habe den Mietvertrag vom 7. Jänner 2006 auch in ihrem Namen unterfertigt, obwohl sie zu diesem Zeitpunkt aus privaten Gründen nicht mehr in der gegenständlichen Wohnung gewohnt habe. Die Unterfertigung sei laut ihren Angaben erfolgt, weil der Steuerberater dazu geraten habe.

7

Trotz der bereits Jahre zuvor erfolgten Trennung und Scheidung des Ehepaares J sei der Mietvertrag erst am 2. September 2009 auf Stefan J als einzigen Mieter geändert worden. Die im Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 31. Dezember 2008 angefallenen Betriebskosten für die Wohnung seien gegenüber Stefan J erst mit Rechnung vom 31. Dezember 2009 abgerechnet bzw. nachverrechnet worden. Mit Mietvertrag vom 2. September 2009 sei die Miete rückwirkend auf den 1. Jänner 2009 erhöht worden. Stefan J habe die höhere Miete allerdings erst ab November 2011 zur Anweisung gebracht.

8

Die vorliegenden Mietverträge enthielten Wertsicherungsklauseln, die laut Schwellenwertrechner der Statistik Austria

im Dezember 2007, März 2011 und Mai 2013 schlagend geworden wären. Die Mietanpassung für Dezember 2007 bis Dezember 2008 sei Stefan J erst mit E-Mail vom 27. November 2011 bekannt gegeben worden, nachdem der Prüfer diesbezügliche Unterlagen angefordert habe. Auch von der Mietanpassung für den Zeitraum März 2011 bis November 2011 sei Stefan J erst im November 2011 in Kenntnis gesetzt worden. Im November 2011 seien auch die nachverrechneten Mieten und Betriebskosten verbucht worden und in der Bilanz für das Jahr 2010, die im November 2011 eingereicht worden sei, scheine erstmals ein offener Mietzins auf. Stefan J habe bis zum 4. Juni 2013 den ab 1. Jänner 2009 vereinbarten Mietzins an die Revisionswerberin überwiesen und von den nachverrechneten Mieten bzw. Betriebskosten hafteten per 17. Juni 2013 immer noch 6.000 € unbeglichen aus.

9

Dass die verfahrensgegenständliche Wohnung zu 100 % und nicht wie in den Mietverträgen festgehalten zu nur 75 % vermietet worden sei, sei erst im Zuge der Außenprüfung (am 3. September 2014) eingeräumt worden. Entgegen den abgeschlossenen Mietverträgen habe es keine Eigennutzung der Wohnung durch die Revisionswerberin gegeben. Die der Revisionswerberin vorbehaltenen Dachgeschoßräume im Ausmaß von rund 38 m² wären auch nur über einen Gang, der auch den Zugang zu den vermieteten Räumen ermögliche, erreichbar gewesen und hätten zu Beginn der Außenprüfung über keine Büroausstattung verfügt; vielmehr habe sich dort ein Schlafzimmerhochschrank mit Kinderspielutensilien befunden.

10

Die festgestellte Geschäftsabwicklung lasse sich nach Auffassung des Prüfers nur dadurch erklären, dass ein Naheverhältnis zwischen der liechtensteinischen Anstalt bzw. der Revisionswerberin einerseits und dem Ehepaar J andererseits bestehe.

11

Das Motiv für die vorliegende Mietkonstruktion liege - nach Einschätzung des Prüfers - in der Vorteilsgewährung im Sinne einer Überlassung der Nutzung der Wohnung für private Bedürfnisse an das Ehepaar J. Dies ergebe sich auch daraus, dass die Mietkonstruktion schon vor Erwerb der Beteiligung durch die liechtensteinische Anstalt, nämlich bereits bei Gründung der Revisionswerberin, in die Wege geleitet worden sei. Es fehle an einer wirtschaftlichen Tätigkeit der Revisionswerberin. Bezüglich der Umsatzsteuer sei davon auszugehen, dass die Revisionswerberin keine unternehmerische Tätigkeit entfalte. Die Umstände des Mietverhältnisses zwischen der Revisionswerberin und dem Ehepaar J seien ungewöhnlich. Es sei anzunehmen, dass zwischen dem Ehepaar J und der Muttergesellschaft der Revisionswerberin (liechtensteinische Anstalt) ein Naheverhältnis bestehe, das eine wirtschaftliche bzw. unternehmerische Tätigkeit ausschließe. Die in Ansatz gebrachten Vorsteuerbeträge seien daher nicht anzuerkennen. Die auf die Mietentgelte verrechnete, in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer werde hingegen (bis zu einer Rechnungsberichtigung) kraft Rechnungslegung geschuldet.

12

Zudem habe es sich beim Leasing an die Revisionswerberin unstrittig um einen Kauf gehandelt. Dieser Kauf wäre - bei Option zur Steuerpflicht - im Jahr 2005 der Umsatzsteuer zu unterwerfen gewesen. Ein Vorsteuerabzug aus den monatlichen Leasingraten stehe daher von vornherein nicht zu, weil es sich - im Hinblick auf den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums durch die Revisionswerberin im Jahr 2005 - bei diesen in Rechnung gestellten Leistungen um nicht erbrachte bzw. nicht ausgeführte Leistungen handle.

13

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers, verfügte die Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 2005 bis 2009 und erließ Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2005 bis 2012, in denen es die Vermietung der Wohnung als steuerlich nicht relevante Betätigung beurteilte und folglich weder einen Vorsteuerabzug noch Einkünfte aus der Vermietung anerkannte (Einkünfte und Einkommen der Revisionswerberin jeweils Null).

14

Die Revisionswerberin erhob gegen die im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Wiederaufnahme- und Sachbescheide Beschwerde und brachte u.a. vor, es könne von keiner verdeckten Ausschüttung ausgegangen werden, weil die Vermietung nicht an einen Gesellschafter oder an eine dem Gesellschafter nahestehende Person erfolgt sei; dies gelte zumindest für die Zeit nach dem Verkauf der Gesellschaftsanteile an die liechtensteinische Stiftung, der am 12. Dezember 2005 erfolgt sei. Eine mögliche verdeckte Ausschüttung sei auf den Zeitraum April 2005 bis 22. Dezember 2005 beschränkt. Darüber hinaus sei auch ein fremdübliches, marktkonformes Mietentgelt bezahlt

worden.

15

Das Finanzamt gab der Beschwerde mit Beschwerdevereentscheidung keine Folge. Zur Wiederaufnahme verwies es insbesondere darauf, dass erst im Zuge der Außenprüfung hervorgekommen sei, dass der die Wohnung betreffende Leasingvertrag einen Verkauf der Wohnung (also nicht eine Vermietung) zum Gegenstand habe. Hinsichtlich der Sachbescheide verwies es auf die hohen Anschaffungskosten der Wohnung und führte aus, ein marktkonformes Verhalten der Revisionswerberin liege nicht vor. Die Überlassung der Wohnung an das Ehepaar J ab Februar bzw. April 2005 stelle keine unternehmerische Tätigkeit, sondern eine reine Gebrauchsüberlassung dar. Im Vordergrund sei nicht das Bestreben gestanden, für das eingesetzte Kapital eine nach unternehmerischen Gesichtspunkten kalkulierte Rendite zu erwirtschaften, sondern lediglich die Wohnversorgung des Ehepaares J.

16

Die Revisionswerberin beantragte die Vorlage der Beschwerde an das BFG.

17

Mit Schriftsatz vom 29. Jänner 2021 setzte die Revisionswerberin das BFG davon in Kenntnis, dass der Verkauf der gegenständlichen Wohnung im Gange sei. Der Verkauf erfolge gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG umsatzsteuerbefreit. Gleichzeitig wurde der Kaufvertrag vom 10. Oktober 2020 übermittelt, in dem ein Kaufpreis von 1.250.000 € ausgewiesen wird. Mit Schriftsatz vom 29. Jänner 2021 setzte die Revisionswerberin das BFG davon in Kenntnis, dass der Verkauf der gegenständlichen Wohnung im Gange sei. Der Verkauf erfolge gemäß Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 9, Litera a, UStG umsatzsteuerbefreit. Gleichzeitig wurde der Kaufvertrag vom 10. Oktober 2020 übermittelt, in dem ein Kaufpreis von 1.250.000 € ausgewiesen wird.

18

Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, wies das BFG die Beschwerde ab. Es stellte - wie oben dargelegt - fest, dass das Ehepaar J im Jahr 2024 einen Optionsvertrag betreffend den Erwerb der hier in Rede stehenden, an einem See gelegenen Wohnung gehobener Ausstattung abgeschlossen habe. Im Jahr 2005 sei die Wohnung von der Revisionswerberin, einer GmbH, die das Ehepaar J im Jahr 2005 gegründet habe, erworben und umgehend dem Ehepaar J für Wohnzwecke zur Verfügung gestellt worden. Die Wohnung sei vom Ehepaar J bzw. Stefan J vor und nach Abtretung ihrer Beteiligung an der Revisionswerberin an eine liechtensteinische Anstalt genutzt worden, wobei die der Nutzung zugrundeliegende Mietkonstruktion - im Hinblick auf die Vielzahl an Unstimmigkeiten und Ungereimtheiten - keinem Fremdvergleich standhalte.

19

Die Revisionswerberin habe die Marktgängigkeit bzw. einen funktionierenden Mietenmarkt für Wohnungen der gegenständlichen Art nicht nachweisen können. Das BFG gehe daher - dem Prüfer und dem Finanzamt folgend - von einer fremdunüblichen, nicht marktorientierten Bewirtschaftung der Immobilie durch die Revisionswerberin aus. Ein rationaler, an einer wirtschaftlichen Vermietung (und nicht am bloßen Wertzuwachs) dieser Wohnung interessierter Investor hätte eine Bewirtschaftung keinesfalls so vorgenommen. Weder eine gewinnbringende Vermietung noch die bereits im Zuge der Betriebsprüfung als vorrangiges Ziel angegebene Veräußerung der Liegenschaft sei in angemessener Zeit möglich gewesen, sondern erst mehrere Jahre später am 10. November 2020 erreicht worden. Sowohl die tatsächlich geleistete Miete als auch die berechnete Marktmiete lägen erheblich unterhalb jener Miete, die erforderlich wäre, um mit einer Vermietung dieser Immobilie in einem absehbaren Zeitraum von ca. 20 Jahren Gewinne zu erwirtschaften.

20

Diese Art der Gestaltung und Abwicklung der Verhältnisse sei in einer Gesamtbetrachtung der Umstände, auch angesichts der Einschaltung einer liechtensteinischen Körperschaft, nicht nur ungewöhnlich, sondern auch nicht fremdüblich und lasse sich nicht anders als durch eine Motivation der Vorteilsgewährung im Sinne einer Überlassung der Wohnung für private Bedürfnisse an das Ehepaar J erklären.

21

Die Mietkonstruktion (das Mietverhältnis) sei schon vor Eintritt der liechtensteinischen Anstalt, nämlich bei Gründung der Revisionswerberin, geplant und in die Wege geleitet und anschließend unverändert weitergeführt worden. Die Wohnung sei spätestens im April 2005 an die Mieter (Ehepaar J) übergeben und von diesen genutzt worden, somit zu einem Zeitpunkt, als die Ehegatten noch alleinige Gesellschafter der Revisionswerberin gewesen seien.

22

Die anderen (drei) Wohneinheiten dieser Liegenschaft würden im Übrigen immer noch von der A GmbH bzw. deren Gesellschafter und Geschäftsführer genutzt und nicht an Gesellschaftsfremde vermietet. Wäre die Vermietung dieser Wohneinheiten für Investoren attraktiv, würden wohl auch die weiteren Wohnungen am Markt angeboten und in der Folge vermietet und nicht durch die Errichter selbst bloß fallweise genutzt werden.

23

Die Revisionswerberin bringe vor, sie sei hauptsächlich an einer Wertsteigerung der Immobilie interessiert gewesen und habe die nicht gut laufende Vermietung in Kauf genommen. Ihr wirtschaftliches Interesse sei somit allenfalls in der Erzielung eines Veräußerungsgewinns gelegen (nicht auf der Vermietung).

24

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH würden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Hinweis auf VwGH 30.6.2015, Ra 2015/15/0028). Diese für die steuerliche Anerkennung aufgestellten Kriterien hätten nach der Rechtsprechung ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung.

25

Die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen komme als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 9 Abs. 1

Unterabsätze 1 und 2 der MwStSystRL 2006/112/EG in Betracht. Es fehle allerdings an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn die Überlassung nicht deshalb erfolge, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem Gesellschafter oder diesem nahestehenden Personen einen Vorteil zuzuwenden. Die Beurteilung sei dabei an Hand eines Vergleiches zwischen den Umständen vorzunehmen, unter denen das Wohngebäude dem Gesellschafter bzw. der nahestehenden Person überlassen werde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde (Hinweis auf VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255). Der Vorgang könne sich als bloße Gebrauchsüberlassung darstellen, die nicht als wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit einzustufen sei. Die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen komme als unternehmerische Tätigkeit iSd Paragraph 2, Absatz eins, UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Artikel 9, Absatz eins, Unterabsätze 1 und 2 der MwStSystRL 2006/112/EG in Betracht. Es fehle allerdings an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn die Überlassung nicht deshalb erfolge, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem Gesellschafter oder diesem nahestehenden Personen einen Vorteil zuzuwenden. Die Beurteilung sei dabei an Hand eines Vergleiches zwischen den Umständen vorzunehmen, unter denen das Wohngebäude dem Gesellschafter bzw. der nahestehenden Person überlassen werde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde (Hinweis auf VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255). Der Vorgang könne sich als bloße Gebrauchsüberlassung darstellen, die nicht als wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit einzustufen sei.

26

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 sei Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben und des Freibetrages für begünstigte Zwecke. Gemäß Paragraph 7, Absatz 2, KStG 1988 sei Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Paragraph 2, Absatz 3, EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben und des Freibetrages für begünstigte Zwecke.

27

Die dem persönlichen Wohnbedürfnis eines Steuerpflichtigen dienende eigene Wohnung gehöre zum Kernbereich der persönlichen Lebensführung. Die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnimmobilie zur Befriedigung des eigenen Wohnbedarfs erfülle weder einen Einkunftstatbestand iSd EStG 1988, noch stelle sie eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG 1994 dar. Eine Person könne ihren Wohnbedarf auch dadurch befriedigen, dass sie die Wohnimmobilie durch eine in ihrem Einflussbereich stehende Körperschaft (GmbH, Privatstiftung etc.) anschaffen oder herstellen und sich sodann von dieser Körperschaft das Recht auf Nutzung der Wohnimmobilie einräumen lasse. In einem solchen Fall sei zu prüfen, ob die Körperschaft mit der Nutzungsüberlassung als Unternehmerin zur Erzielung von Einnahmen tätig werde oder ob die Nutzungsüberlassung erfolge, um der nahestehenden Person (Gesellschafter, Stifter etc.) causa societatis Vorteile zuzuwenden (Hinweis auf VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

28

Die Einräumung der laufenden Nutzung an einer Wohnimmobilie durch eine Körperschaft an ihr nahestehende Personen könne eine bloße Gebrauchsüberlassung darstellen, die keine unternehmerische Betätigung iSd UStG 1994 begründe (Hinweis auf VwGH 24.6.1999, 96/15/0098; 10.2.2016, 2013/15/0284). Erfolge die Überlassung der Nutzung einer Wohnimmobilie an die nahestehende Person nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihr einen Vorteil zuzuwenden (Zuwendung an den Gesellschafter bzw. aus der Stiftung), so fehle es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit (Hinweis auf VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083). Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten fänden sich im Urteil des EuGH vom 26. September 1996, Enkler, C-230/94, Rn. 24 ff, insbesondere Rn. 28. Demnach komme es unter Bedachtnahme auf alle Besonderheiten des Einzelfalles entscheidend darauf an, ob die Nutzungsüberlassung unter Umständen erfolge, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt werde (Hinweis auf VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255).

29

Aufgrund der getroffenen Feststellungen sei für den gesamten Streitzeitraum von einer bloßen Gebrauchsüberlassung der Wohnung an das Ehepaar J bzw. in der Folge an Stefan J auszugehen. Die Revisionswerberin habe für viele der gewählten Vorgangsweisen keine plausiblen Erklärungen anführen können. Die Ehegatten J seien bereits im Zuge des Baus an der Wohnung interessiert gewesen. Auch wenn die Wohnung in einer Gesamtbetrachtung nicht als Luxusimmobilie anzusehen sei, diene sie doch der Befriedigung privater Bedürfnisse, im konkreten Fall des Wohnbedürfnisses des Ehepaares J, und nicht vorrangig der Erzielung von Mieterträgen durch die Revisionswerberin. Die Revisionswerberin habe aufgrund der (zu) niedrigen Miete von Anfang an Verluste erwirtschaftet. Dies deute bereits darauf hin, dass für die Anschaffung nicht betriebswirtschaftliche Erwägungen maßgeblich gewesen seien. Somit sei ein „Nutzen“ der Investition durch eine Vermietungstätigkeit für das Unternehmen der Revisionswerberin nicht erkennbar, zumal die Vermietung laufend höher werdende Verluste anhäufe. Ein solches Verhalten könne nicht betriebswirtschaftlich begründet werden, sondern führe dazu, dass selbst allenfalls vorhandene stille Reserven im Laufe der Zeit neutralisiert würden. Die Revisionswerberin habe auch unstrittig keine Aktivitäten gesetzt, die Wohnung an Fremde zu vermieten.

30

Die aus der Vermietungstätigkeit resultierenden Erträge und Aufwendungen seien daher steuerneutral zu behandeln, weshalb körperschaftsteuerlich die erklärten steuerlichen Verluste und Verlustvträge nicht anzuerkennen seien. Dies sei mit den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden korrekt umgesetzt worden, zumal die Revisionswerberin abgesehen von der gegenständlichen Vermietung im Streitzeitraum keine weitere Tätigkeit entfaltet habe.

31

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sei die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden, die nicht zur Unternehmereigenschaft führe (Hinweis auf VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0015; 17.12.2021, Ra 2019/13/0063). Eine Gebrauchsüberlassung liege dann vor, wenn die Überlassung der Nutzung der Wohnimmobilie an die nahestehende Person nicht deshalb erfolge, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihr einen Vorteil zuzuwenden, sodass es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des UStG 1994 fehle. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sei die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Paragraph 2, Absatz eins, UStG 1994 von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden, die nicht zur Unternehmereigenschaft führe (Hinweis auf VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0015; 17.12.2021, Ra 2019/13/0063). Eine Gebrauchsüberlassung liege dann vor, wenn die Überlassung der Nutzung der Wohnimmobilie an die nahestehende Person nicht deshalb erfolge, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihr einen Vorteil zuzuwenden, sodass es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des UStG 1994 fehle.

32

Da die Nutzungsüberlassung nicht unter Umständen erfolgt sei, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt werde, sei diese Vermietungstätigkeit als nichtunternehmerisch anzusehen.

33

Die Vornahme eines Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 setze voraus, dass Leistungen für das Unternehmen eines Abgabepflichtigen ausgeführt würden. Dagegen entstehe kein Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Steuerpflichtige Leistungen nicht für Zwecke seiner wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeiten verwende (vgl. EuGH 11.7.1991, Lennartz, C-97/90, Rz. 9). Im Revisionsfall habe die Revisionswerberin die Wohnung nicht für (erwerbs-)wirtschaftliche, unternehmerische Zwecke genutzt. Die Vornahme eines Vorsteuerabzuges nach Paragraph

12, Absatz eins, UStG 1994 setze voraus, dass Leistungen für das Unternehmen eines Abgabepflichtigen ausgeführt würden. Dagegen entstehe kein Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Steuerpflichtige Leistungen nicht für Zwecke seiner wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeiten verwende vergleiche , EuGH 11.7.1991, Lennartz, C-97/90, Rz. 9). Im Revisionsfall habe die Revisionswerberin die Wohnung nicht für (erwerbs-)wirtschaftliche, unternehmerische Zwecke genutzt.

34

Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete außerordentliche Revision trägt zu ihrer Zulässigkeit auf das Wesentliche zusammengefasst vor, das BFG sehe in der gegenständlich vorliegenden Vermietung einer Wohnimmobilie durch die Revisionswerberin an Personen, die mit dieser (bzw. ihrer Gesellschafterin) weder eine direkte noch eine indirekte gesellschaftsrechtliche oder familiäre Nahebeziehung aufwiesen, eine rein gesellschaftsrechtliche Veranlassung, deren Motivation ausschließlich in der Vorteilsgewährung an (nicht nahestehende) Personen liege. Eine „implizite“ Nahebeziehung werde ausschließlich aus der wirtschaftlichen Ausgestaltung der zugrundeliegenden Vereinbarungen generiert, die als fremdunüblich eingestuft würden. Damit weiche das BFG von den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes ab, in denen ein Naheverhältnis zwischen der Körperschaft (bzw. deren Gesellschaftern) und dem Mieter bestanden habe.

35

Keine Rechtsprechung liege zur potentiellen Zuordnung einer zur Nutzung überlassenen Immobilie (die nicht als Luxusimmobilie zu qualifizieren sei) zur außerbetrieblichen Sphäre der Körperschaft vor, in der sich fremde Dritte gegenüberstünden, die weder gesellschaftsrechtlich noch familiär verbunden seien. Es fehle auch Rechtsprechung zur Frage, ob die ertragsteuerliche Anerkennung der Aufwendungen und Erträge bei einer Nutzungsüberlassung an fremde Dritte vom Fremdvergleich abhängig sei. Eine solche Sichtweise würde ganz grundlegend dem österreichischen Steuerrecht und auch dem der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes inhärenten Prinzip zuwiderlaufen, wonach im Geschäftsleben fremde Dritte einander nichts zu schenken pflegten. Sie hätte zur Folge, dass Rechtsgeschäfte zwischen fremden Dritten einem Fremdvergleich zu unterziehen wären und bei einer fremdunüblichen Ausgestaltung des Vertragsverhältnisses die fehlende steuerliche Anerkennung des Rechtsgeschäfts nach sich ziehen könnten.

36

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Anerkennung der gegenständlichen Vermietung als wirtschaftliche bzw. unternehmerische Tätigkeit weiche das BFG von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, der ausschließlich Sachverhalte zugrunde lägen, in denen ein - im Revisionsfall nicht vorliegendes - Naheverhältnis zwischen der Körperschaft (bzw. deren Gesellschaftern) und dem Mieter bestehe.

37

Als weiteren Zulassungsgrund macht die Revisionswerberin Verfahrensfehler geltend, die darin bestünden, dass das BFG keine Feststellungen zu einem Naheverhältnis zwischen der Revisionswerberin bzw. ihren Gesellschaftern und dem Ehepaar J getroffen habe, obwohl diese für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Falls entscheidungswesentlich seien.

38

Das Finanzamt hat trotz Aufforderung keine Revisionsbeantwortung erstattet.

39

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

40

Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss hat gemäß § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu erfolgen. Nach Paragraph 34, Absatz eins, VwGG sind Revisionen, die

sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen. Ein solcher Beschluss hat gemäß Paragraph 34, Absatz 3, VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu erfolgen.

41

Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. Nach Paragraph 34, Absatz eins a, VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (Paragraph 28, Absatz 3, VwGG) zu überprüfen.

42

Die Revision lässt mit ihrem Zulässigkeitsvorbringen zu dem Ehepaar J und der Revisionswerberin als vorbringlich fremde Dritte bzw. zu diesbezüglich fehlenden Feststellungen des BFG die Feststellungen des BFG außer Acht, wonach die Revisionswerberin die hier in Rede stehende Wohnung bereits seit April 2005 an das Ehepaar J vermietet hat und dieses Mietverhältnis auch nach der Abtretung der Gesellschaftsrechte an der Revisionswerberin an die liechtensteinische Anstalt fortbestanden hat. Das BFG stellte fest, die Mietkonstruktion, also das Mietverhältnis, sei schon vor Erwerb der Beteiligung durch die liechtensteinische Anstalt geplant bzw. in die Wege geleitet gewesen und nach dem Eintritt der liechtensteinischen Anstalt, unverändert weitergeführt worden. Die Revisionswerberin habe das Mietverhältnis mit dem Ehepaar J begründet, als dieses noch viele Monate lang Gesellschafter der Revisionswerberin war, zumal die Eheleute J die revisionswerbende GmbH zu Beginn des Jahres 2005 gegründet haben und im Jahr 2005 deren alleinige Gesellschafter waren.

43

Unstrittig ist im Übrigen auch die Feststellung des BFG, wonach die Revisionswerberin im Februar 2005 das wirtschaftliche Eigentum an der gegenständlichen Wohnung angeschafft hat. Gemäß den Feststellungen des BFG hat die Revisionswerberin die Wohnung also sowohl erworben als auch an die Eheleute J vermietet, als diese deren Gesellschafter waren.

44

Das gesamte weitere Zulässigkeitsvorbringen geht davon aus, dass es kein Naheverhältnis zwischen der Revisionswerberin bzw. deren (späteren) Gesellschaftern einerseits und dem Ehepaar J gegeben habe. Die Revision entfernt sich damit von den Sachverhaltsfeststellungen, wonach im Jahr der Anschaffung der Wohnung und des Beginnes des Mietverhältnisses das Ehepaar J die alleinigen (Gründungs-)Gesellschafter der Revisionswerberin waren und wonach diese in der Zeit der Gesellschafterstellung des Ehepaars J realisierte Mietkonstruktion in den Folgejahren unverändert weitergeführt wurde. Ausgehend von diesen unbestrittenen Sachverhaltsfeststellungen hängt die Revision nicht von der Lösung der vorgebrachten Rechtsfragen ab, weshalb diese keine Rechtsfragen im Sinn des Art. 133 Abs. 4 B-VG darstellen. Das gesamte weitere Zulässigkeitsvorbringen geht davon aus, dass es kein Naheverhältnis zwischen der Revisionswerberin bzw. deren (späteren) Gesellschaftern einerseits und dem Ehepaar J gegeben habe. Die Revision entfernt sich damit von den Sachverhaltsfeststellungen, wonach im Jahr der Anschaffung der Wohnung und des Beginnes des Mietverhältnisses das Ehepaar J die alleinigen (Gründungs-)Gesellschafter der Revisionswerberin waren und wonach diese in der Zeit der Gesellschafterstellung des Ehepaars J realisierte Mietkonstruktion in den Folgejahren unverändert weitergeführt wurde. Ausgehend von diesen unbestrittenen Sachverhaltsfeststellungen hängt die Revision nicht von der Lösung der vorgebrachten Rechtsfragen ab, weshalb diese keine Rechtsfragen im Sinn des Artikel 133, Absatz 4, B-VG darstellen.

45

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. VwGH 29.9.2022, Ra 2021/15/0115; 19.3.2024, Ra 2022/15/0089). Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden an jenen Kriterien gemessen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung

muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden vergleiche , VwGH 29.9.2022, Ra 2021/15/0115; 19.3.2024, Ra 2022/15/0089).

46

Das BFG ist in vertretbarer Weise davon ausgegangen, dass dies im Revisionsfall - angesichts der unveränderten Fortsetzung des Vertragsverhältnisses - fallbezogen auch in Bezug auf Zeiträume nach Ausscheiden der betroffenen Gesellschafter aus der Gesellschaft gilt.

47

Den unstrittigen Feststellungen des BFG zufolge hat das Mietverhältnis einem Fremdvergleich nicht standgehalten. Solcherart ist das BFG nicht von einem Leistungsaustausch zwischen der Revisionswerberin und dem Ehepaar J ausgegangen, sondern von einer bloßen Gebrauchsüberlassung.

48

Die Unternehmereigenschaft iSd § 2 UStG 1994 bedarf einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die gegen Entgelt ausgeführt wird, also einer wirtschaftlichen Betätigung (vgl. VwGH 27.11.2017, Ra 2017/15/0009; 13.9.2018, Ra 2016/15/0036). Die bloße Gebrauchsüberlassung begründet für sich keine Unternehmereigenschaft (vgl. VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008). Die Unternehmereigenschaft iSd Paragraph 2, UStG 1994 bedarf einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die gegen Entgelt ausgeführt wird, also einer wirtschaftlichen Betätigung vergleiche , VwGH 27.11.2017, Ra 2017/15/0009; 13.9.2018, Ra 2016/15/0036). Die bloße Gebrauchsüberlassung begründet für sich keine Unternehmereigenschaft vergleiche , VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008).

49

Soweit im angefochtenen Erkenntnis davon die Rede ist, dass die Revisionswerberin die Immobilie zum Zweck eines späteren (entgeltlichen) Weiterverkaufs erworben hat, kann dieser Umstand schon im Hinblick auf die für den Immobilienverkauf vorgesehene unechte Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 kein Recht auf Vorsteuerabzug vermitteln. Soweit im angefochtenen Erkenntnis davon die Rede ist, dass die Revisionswerberin die Immobilie zum Zweck eines späteren (entgeltlichen) Weiterverkaufs erworben hat, kann dieser Umstand schon im Hinblick auf die für den Immobilienverkauf vorgesehene unechte Steuerbefreiung nach Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 9, Litera a, UStG 1994 kein Recht auf Vorsteuerabzug vermitteln.

50

§ 7 Abs. 2 KStG 1988 lautet: Paragraph 7, Absatz 2, KStG 1988 lautet:

„Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.“ „Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Paragraph 2, Absatz 3, des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (Paragraph 8, Absatz 4,) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (Paragraph 23,). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind Paragraph 2, Absatz 2 a, des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie Paragraph 2, Absatz 8, des Einkommensteuergesetzes 1988.“

51

Gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 sind bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, bei rechnungslegungspflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften alle Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Gemäß Paragraph 7, Absatz 3, KStG 1988 sind bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, bei rechnungslegungspflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften alle Einkünfte im Sinne des Paragraph 2, Absatz 3, EStG 1988 den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.

52

Eine auf die Gebrauchsüberlassung beschränkte Betätigung erfüllt keinen Einkunftstatbestand des EStG 1988 und führt für sich allein auch nicht in Anwendung des § 7 Abs. 3 KStG 1988 zu Einkünften. Eine auf die Gebrauchsüberlassung beschränkte Betätigung erfüllt keinen Einkunftstatbestand des EStG 1988 und führt für sich allein auch nicht in Anwendung des Paragraph 7, Absatz 3, KStG 1988 zu Einkünften.

53

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Beurteilung, ob ein Abgabepflichtiger überhaupt eine Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten entfaltet, vorrangig vor einer Prüfung von erklärten (negativen) Einkünften nach den Gesichtspunkten der Liebhaberei zu erfolgen (vgl. VwGH 30.10.2024, Ra 2023/15/0035). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Beurteilung, ob ein Abgabepflichtiger überhaupt eine Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten entfaltet, vorrangig vor einer Prüfung von erklärten (negativen) Einkünften nach den Gesichtspunkten der Liebhaberei zu erfolgen vergleiche , VwGH 30.10.2024, Ra 2023/15/0035).

54

Wie bereits oben ausgeführt werden in der Revision keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen. Wie bereits oben ausgeführt werden in der Revision keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Artikel 133, Absatz 4, B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

Wien, am 5. März 2025

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2025:RA2023150045.L00

Im RIS seit

08.04.2025

Zuletzt aktualisiert am

10.04.2025

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at