

# TE Vwgh Erkenntnis 2023/9/20 Ra 2021/13/0082

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 20.09.2023

## Index

E000 EU- Recht allgemein

E3L E09301000

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB)

32/04 Steuern vom Umsatz

## Norm

ABGB §1090

ABGB §971

ABGB §981

EURallg

UStG 1994 §12 Abs10

UStG 1994 §2 Abs3

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art13 Abs2

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art135 Abs1 litl

1. ABGB § 1090 heute

2. ABGB § 1090 gültig ab 01.01.1812

1. ABGB § 971 heute

2. ABGB § 971 gültig ab 01.01.1812

1. ABGB § 981 heute

2. ABGB § 981 gültig ab 01.01.1812

1. UStG 1994 § 12 heute

2. UStG 1994 § 12 gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024

3. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2022 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022

4. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2020 bis 31.03.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

5. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016

6. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016

7. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

8. UStG 1994 § 12 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

9. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

10. UStG 1994 § 12 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

11. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012

12. UStG 1994 § 12 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
13. UStG 1994 § 12 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
14. UStG 1994 § 12 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
15. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
16. UStG 1994 § 12 gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
17. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
18. UStG 1994 § 12 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
19. UStG 1994 § 12 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
20. UStG 1994 § 12 gültig von 27.06.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
21. UStG 1994 § 12 gültig von 01.06.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2000
22. UStG 1994 § 12 gültig von 15.07.1999 bis 31.05.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
23. UStG 1994 § 12 gültig von 19.06.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
24. UStG 1994 § 12 gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
25. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
26. UStG 1994 § 12 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
27. UStG 1994 § 12 gültig von 06.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
28. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

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 die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer und den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision des Finanzamtes Österreich (Dienststelle Wien 1/23) in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. März 2021, RV/7104711/2014, betreffend Umsatzsteuer 2011 (mitbeteiligte Partei: Marktgemeinde N), zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

### **Begründung**

1

Im Zuge einer bei der Mitbeteiligten - einer Gemeinde - im Jahr 2014 durchgeführten Außenprüfung betreffend u.a. die Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2012 stellte die Prüferin - nach dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung - fest, die Mitbeteiligte habe in den Jahren 2002 bis 2006 eine neue Sport- und Freizeitanlage errichtet und ab Dezember 2006 an einen näher genannten Sportverein vermietet. Dabei sei „gemäß § 6 Abs. 3 UStG zur Umsatzsteuerpflicht optiert und auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG (unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer“ verzichtet worden. Bei der Berechnung des vereinbarten Mietentgeltes seien nach dem abgeschlossenen (schriftlichen) Mietvertrag die bei der Errichtung der Sportanlage erbrachten - durch handschriftliche Aufzeichnungen belegten - Eigenleistungen der Vereinsmitglieder derart in Abzug gebracht worden, dass der Gesamtwert dieser Eigenleistungen auf insgesamt 12 Jahre verteilt und auf das jeweilige jährliche Mietentgelt angerechnet worden sei. Weiters seien „Betriebskosten“ und öffentliche Abgaben - etwa Kanalbenutzungsgebühren oder Kosten der Müllabfuhr - sowie die Kosten der Gebäudeversicherung in der Berechnung des Mietentgeltes berücksichtigt worden. Im Zuge einer bei der Mitbeteiligten - einer Gemeinde - im Jahr 2014 durchgeführten Außenprüfung betreffend u.a. die Umsatzsteuer für die Jahre 2010 bis 2012 stellte die Prüferin - nach dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung - fest, die Mitbeteiligte habe in den Jahren 2002 bis 2006 eine neue Sport- und Freizeitanlage errichtet und ab Dezember 2006 an einen näher genannten Sportverein vermietet. Dabei sei „gemäß Paragraph 6, Absatz 3, UStG zur Umsatzsteuerpflicht optiert und auf die Anwendung des Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 27, UStG (unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer“ verzichtet worden. Bei der Berechnung des vereinbarten Mietentgeltes seien nach dem abgeschlossenen (schriftlichen) Mietvertrag die bei der Errichtung der Sportanlage erbrachten - durch handschriftliche Aufzeichnungen belegten - Eigenleistungen der Vereinsmitglieder

derart in Abzug gebracht worden, dass der Gesamtwert dieser Eigenleistungen auf insgesamt 12 Jahre verteilt und auf das jeweilige jährliche Mietentgelt angerechnet worden sei. Weiters seien „Betriebskosten“ und öffentliche Abgaben - etwa Kanalbenützungsgebühren oder Kosten der Müllabfuhr - sowie die Kosten der Gebäudeversicherung in der Berechnung des Mietentgelts berücksichtigt worden.

2

Nach Ansicht der Prüferin seien die Voraussetzungen für das Vorliegen einer (umsatz-)steuerpflichtigen Vermietung bis zum Jahr 2010 gegeben gewesen. Ab dem Jahr 2011 setze die Anerkennung als Bestandverhältnis - im Hinblick auf die in den Umsatzsteuerrichtlinien des Bundesministeriums für Finanzen dargelegte Rechtsansicht (UStR 2000 Rz 265) - grundsätzlich neben der Deckung der laufenden oder zeitlich anteiligen Betriebskosten ein Entgelt in Form einer jährlichen AfA-Komponente voraus, somit in Höhe von 1,5 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Da das vereinbarte Mietentgelt - selbst unter Berücksichtigung der erbrachten Eigenleistungen - die erforderliche Höhe nicht erreiche, liege keine steuerpflichtige Vermietung vor.

3

Das Finanzamt folgte dieser Auffassung, nahm das Umsatzsteuerverfahren für das Jahr 2011 wieder auf und erließ einen geänderten Umsatzsteuerbescheid, in dem es zum einen das in diesem Jahr vereinnahmte Mietentgelt nicht als umsatzsteuerbar behandelte (auch nicht aufgrund der Rechnungslegung gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994) und die in diesem Jahr geltend gemachten Vorsteuern im Zusammenhang mit der Vermietung nicht berücksichtigte, zum anderen eine Berichtigung der im Zusammenhang mit der Errichtung der Sportanlage (bzw. Anschaffung des Grundstücks) geltend gemachten Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 (im Ausmaß von 5/10) vornahm. Das Finanzamt folgte dieser Auffassung, nahm das Umsatzsteuerverfahren für das Jahr 2011 wieder auf und erließ einen geänderten Umsatzsteuerbescheid, in dem es zum einen das in diesem Jahr vereinnahmte Mietentgelt nicht als umsatzsteuerbar behandelte (auch nicht aufgrund der Rechnungslegung gemäß Paragraph 11, Absatz 12, UStG 1994) und die in diesem Jahr geltend gemachten Vorsteuern im Zusammenhang mit der Vermietung nicht berücksichtigte, zum anderen eine Berichtigung der im Zusammenhang mit der Errichtung der Sportanlage (bzw. Anschaffung des Grundstücks) geltend gemachten Vorsteuer gemäß Paragraph 12, Absatz 10, UStG 1994 (im Ausmaß von 5/10) vornahm.

4

Die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde wurde auf Antrag der Mitbeteiligten ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

5

Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde Folge und änderte den Umsatzsteuerbescheid 2011 entsprechend ab. Es sprach aus, dass eine Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei. Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde Folge und änderte den Umsatzsteuerbescheid 2011 entsprechend ab. Es sprach aus, dass eine Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG nicht zulässig sei.

6

Das Bundesfinanzgericht führte nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens im Wesentlichen aus, strittig sei, ob die Höhe des vereinbarten Mietzinses dem Tatbestand der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften“ iSd § 2 Abs. 3 UStG 1994 entspreche. Das Bundesfinanzgericht führte nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens im Wesentlichen aus, strittig sei, ob die Höhe des vereinbarten Mietzinses dem Tatbestand der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften“ iSd Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 entspreche.

7

Nach Rechtsansicht der Finanzverwaltung (UStR 2000 Rz 265) sei für Zeiträume ab dem Jahr 2011 eine Vermietung und Verpachtung nur dann anzunehmen, wenn der Mietzins zumindest die laufenden Betriebskosten und zusätzlich eine AfA-Komponente in Höhe von 1,5 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abdecke. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seien jedoch für den Tatbestand der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften“ iSd § 2 Abs. 3 UStG 1994 die zivilrechtlichen Kriterien maßgebend. Eine Überlassung gegen einen bloßen Anerkennungszins oder gegen bloßen Ersatz der Betriebskosten reiche demnach nicht aus, um einen zivilrechtlichen Bestandvertrag zu begründen. Nach Rechtsansicht der Finanzverwaltung (UStR 2000 Rz 265) sei für Zeiträume ab dem Jahr 2011 eine Vermietung und Verpachtung nur dann anzunehmen,

wenn der Mietzins zumindest die laufenden Betriebskosten und zusätzlich eine AfA-Komponente in Höhe von 1,5 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abdecke. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seien jedoch für den Tatbestand der „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften“ iSd Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 die zivilrechtlichen Kriterien maßgebend. Eine Überlassung gegen einen bloßen Anerkennungsziins oder gegen bloßen Ersatz der Betriebskosten reiche demnach nicht aus, um einen zivilrechtlichen Bestandvertrag zu begründen.

8

Im vorliegenden Fall decke der im Mietvertrag vereinbarte Mietzins betragsmäßig sowohl die laufenden Betriebskosten des Vermieters, als auch eine „AfA-Komponente“ von 1,5 % der von der Mitbeteiligten geschätzten Anschaffungs- und Herstellungskosten der Sportanlage abzüglich Eigenleistungen der Vereinsmitglieder und Förderungen ab.

9

Im Rahmen der Außenprüfung sei hingegen der Ermittlung des - für die Annahme eines zivilrechtlichen Mietvertrages - erforderlichen Mietzinses eine höhere AfA-Komponente zugrunde gelegt worden, was auf die Annahme höherer Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie die Nichtberücksichtigung der erbrachten Eigenleistungen und erhaltenen Förderungen zurückzuführen sei. Der für die Annahme eines zivilrechtlichen Mietvertrages erforderliche jährliche Mietzins sei daher nach Ansicht des Finanzamtes mehr als doppelt so hoch als der tatsächlich vereinbarte.

10

Ungeachtet dieses Umstandes sei aber erkennbar, dass auch der von der Mitbeteiligten ermittelte Mietzins nicht nur die Betriebskosten abgedeckt habe, sondern aufgrund der zusätzlichen Berücksichtigung einer AfA-Komponente diese Betriebskosten um das Vierfache, also erheblich, übertroffen habe.

11

Unter Zugrundelegung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei somit erkennbar, dass im verfahrensgegenständlichen Mietvertrag kein bloßer Anerkennungsziins und auch keine bloße Abdeckung der Betriebskosten des Vermieters durch den Mieter vereinbart worden sei. Ein zivilrechtlicher Mietvertrag liege somit aufgrund der Höhe der vereinbarten Miete jedenfalls vor, sodass auch der Tatbestand der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften als fiktiver Betrieb gewerblicher Art gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1994 erfüllt sei. Unter Zugrundelegung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei somit erkennbar, dass im verfahrensgegenständlichen Mietvertrag kein bloßer Anerkennungsziins und auch keine bloße Abdeckung der Betriebskosten des Vermieters durch den Mieter vereinbart worden sei. Ein zivilrechtlicher Mietvertrag liege somit aufgrund der Höhe der vereinbarten Miete jedenfalls vor, sodass auch der Tatbestand der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften als fiktiver Betrieb gewerblicher Art gemäß Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 erfüllt sei.

12

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Amtsrevision, die zur Zulässigkeit im Wesentlichen vorbringt, das Bundesfinanzgericht weiche von - näher genannter - Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, weil es vom Vorliegen eines zivilrechtlichen Bestandvertrages und somit von einer unternehmerischen Tätigkeit ausgegangen sei, obwohl die dieser Beurteilung zugrunde gelegte Miete nicht kostendeckend gewesen sei.

13

Nach Einleitung des Vorverfahrens hat die Mitbeteiligte eine Revisionsbeantwortung erstattet.

14

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

15

Die Revision ist zulässig und im Ergebnis begründet.

16

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterscheidet sich der Inhalt des Begriffs der „Vermietung und Verpachtung“ in § 2 Abs. 3 UStG 1994 vom übrigen Vermietungsbegriff im UStG 1994 und ist enger auszulegen. Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL 2006/112/EG erlaubt es nämlich den Mitgliedstaaten, bestimmte steuerbefreite Tätigkeiten (dazu zählt u. a. nach Art. 135 Abs. 1 lit. I MwStSystRL 2006/112/EG die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) bei Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Tätigkeiten zu behandeln, die diesen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Mit § 2 Abs. 3 UStG 1994 ist diese Ermächtigung in dem Sinne genutzt worden, dass für

Vermietungen und Verpachtungen von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften eine Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Kriterien besteht (vgl. dazu etwa VwGH 10.3.2016, 2013/15/0222, sowie grundlegend 3.9.2008, 2003/13/0086). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterscheidet sich der Inhalt des Begriffs der „Vermietung und Verpachtung“ in Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 vom übrigen Vermietungsbegriff im UStG 1994 und ist enger auszulegen. Artikel 13, Absatz 2, MwStSystRL 2006/112/EG erlaubt es nämlich den Mitgliedstaaten, bestimmte steuerbefreite Tätigkeiten (dazu zählt u. a. nach Artikel 135, Absatz eins, Litera I, MwStSystRL 2006/112/EG die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) bei Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Tätigkeiten zu behandeln, die diesen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Mit Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 ist diese Ermächtigung in dem Sinne genutzt worden, dass für Vermietungen und Verpachtungen von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften eine Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Kriterien besteht vergleiche , dazu etwa VwGH 10.3.2016, 2013/15/0222, sowie grundlegend 3.9.2008, 2003/13/0086).

17

Eine Überlassung gegen einen bloßen Anerkennungszins oder gegen Ersatz der Betriebskosten reicht (jedenfalls) nicht aus, um einen zivilrechtlichen Bestandvertrag und damit eine umsatzsteuerliche Vermietung im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 zu begründen. Wird eine für die Anerkennung eines Mietvertrages zivilrechtlich erforderliche Mindestmiete nicht erreicht, kann nicht von einem entgeltlichen Mietverhältnis ausgegangen werden und ist die Gebrauchsüberlassung dem Hoheitsbereich der Körperschaft öffentlichen Rechts zuzuordnen (vgl. etwa VwGH 29.5.2018, Ra 2017/15/0022). Eine Überlassung gegen einen bloßen Anerkennungszins oder gegen Ersatz der Betriebskosten reicht (jedenfalls) nicht aus, um einen zivilrechtlichen Bestandvertrag und damit eine umsatzsteuerliche Vermietung im Sinne des Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 zu begründen. Wird eine für die Anerkennung eines Mietvertrages zivilrechtlich erforderliche Mindestmiete nicht erreicht, kann nicht von einem entgeltlichen Mietverhältnis ausgegangen werden und ist die Gebrauchsüberlassung dem Hoheitsbereich der Körperschaft öffentlichen Rechts zuzuordnen vergleiche , etwa VwGH 29.5.2018, Ra 2017/15/0022).

18

Entscheidend ist somit, ob der Nutzungsüberlassung des Grundstückes ein entgeltlicher Bestandvertrag (gemäß § 1090 ABGB) oder ein unentgeltlicher Leihvertrag (gemäß § 971 ABGB) zugrunde liegt (vgl. VwGH 26.1.2017, Ra 2016/15/0002, mit Verweis auf das Urteil des OGH vom 10.6.2015, 7 Ob 218/14f). Entscheidend ist somit, ob der Nutzungsüberlassung des Grundstückes ein entgeltlicher Bestandvertrag (gemäß Paragraph 1090, ABGB) oder ein unentgeltlicher Leihvertrag (gemäß Paragraph 971, ABGB) zugrunde liegt vergleiche , VwGH 26.1.2017, Ra 2016/15/0002, mit Verweis auf das Urteil des OGH vom 10.6.2015, 7 Ob 218/14f).

19

Ein entgeltlicher Bestandvertrag liegt allerdings entgegen den Ausführungen in der Amtsrevision nicht schon bzw. erst dann vor, wenn neben den Betriebskosten eine - nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ermittelte - „AfA-Komponente“ an den Eigentümer gezahlt wird.

20

Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes ist für die Frage, ob die Nutzungsüberlassung ungeachtet eines dem Eigentümer zu zahlenden Geldbetrags noch als unentgeltlich iSd § 981 ABGB zu qualifizieren ist, zunächst darauf abzustellen, ob die vom Nutzungsberechtigten übernommenen Kosten ihrer Natur nach aus dem Gebrauch resultieren (wie etwa für Warmwasser, Heizung, Lift etc.) oder ob sie den Liegenschaftseigentümer unabhängig von jedem Gebrauch der Liegenschaft aufgrund seiner Eigentümerstellung treffen (wie etwa Grundsteuer, Bankgebühren, Versicherungskosten etc.). Nur die Übernahme der Kosten der zweiten Art stellt Entgelt dar (vgl. OGH 27.5.2021, 9 Ob 28/21i; 10.6.2015, 7 Ob 218/14f). Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes ist für die Frage, ob die Nutzungsüberlassung ungeachtet eines dem Eigentümer zu zahlenden Geldbetrags noch als unentgeltlich iSd Paragraph 981, ABGB zu qualifizieren ist, zunächst darauf abzustellen, ob die vom Nutzungsberechtigten übernommenen Kosten ihrer Natur nach aus dem Gebrauch resultieren (wie etwa für Warmwasser, Heizung, Lift etc.) oder ob sie den Liegenschaftseigentümer unabhängig von jedem Gebrauch der Liegenschaft aufgrund seiner Eigentümerstellung treffen (wie etwa Grundsteuer, Bankgebühren, Versicherungskosten etc.). Nur die Übernahme der Kosten der zweiten Art stellt Entgelt dar vergleiche , OGH 27.5.2021, 9 Ob 28/21i; 10.6.2015, 7 Ob 218/14f).

21

Unabhängig davon liegt aber keine Entgeltlichkeit vor, wenn das bedungene Entgelt so niedrig ist, dass es gegenüber dem Wert der Benützung praktisch nicht ins Gewicht fällt (vgl. OGH 4.11.2013, 10 Ob 26/13s, mwN). Ein derartiger

„Anerkennungszins“ wurde von der Rechtsprechung angenommen, wenn das bedungene Entgelt nicht mehr als etwa 10 % des ortsüblichen Entgelts (wobei auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellen ist), ausmacht (vgl. OGH 27.5.2021, 9 Ob 28/21i; 10.6.2015, 7 Ob 218/14f; 4.11.2013, 10 Ob 26/13s; 16.9.2008, 1 Ob 132/08f; siehe dazu allerdings auch OGH 8.11.2017, 7 Ob 192/17m, sowie 22.2.2007, 8 Ob 12/07h, mwN). Die Beurteilung der Entgeltlichkeit bzw. Unentgeltlichkeit kann somit nur erfolgen, wenn das bedungene Entgelt dem ortsüblichen Mietzins, der für das Objekt zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erzielbar gewesen wäre, gegenübergestellt wird (vgl. erneut OGH 10.6.2015, 7 Ob 218/14f). Unabhängig davon liegt aber keine Entgeltlichkeit vor, wenn das bedungene Entgelt so niedrig ist, dass es gegenüber dem Wert der Benützung praktisch nicht ins Gewicht fällt (vergleiche, OGH 4.11.2013, 10 Ob 26/13s, mwN). Ein derartiger „Anerkennungszins“ wurde von der Rechtsprechung angenommen, wenn das bedungene Entgelt nicht mehr als etwa 10 % des ortsüblichen Entgelts (wobei auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellen ist), ausmacht (vergleiche, OGH 27.5.2021, 9 Ob 28/21i; 10.6.2015, 7 Ob 218/14f; 4.11.2013, 10 Ob 26/13s; 16.9.2008, 1 Ob 132/08f; siehe dazu allerdings auch OGH 8.11.2017, 7 Ob 192/17m, sowie 22.2.2007, 8 Ob 12/07h, mwN). Die Beurteilung der Entgeltlichkeit bzw. Unentgeltlichkeit kann somit nur erfolgen, wenn das bedungene Entgelt dem ortsüblichen Mietzins, der für das Objekt zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erzielbar gewesen wäre, gegenübergestellt wird (vergleiche, erneut OGH 10.6.2015, 7 Ob 218/14f).

22

Im vorliegenden Fall ist das Bundesfinanzgericht entgegen diesen Grundsätzen davon ausgegangen, aufgrund der Vereinbarung einer die Betriebskosten - wenn auch erheblich - übersteigenden Miete sei jedenfalls vom Vorliegen eines Bestandvertrags auszugehen. Mit der Frage, in welchem Verhältnis die bedungene Miete zu der erzielbaren Miete steht, hat sich das Bundesfinanzgericht hingegen nicht beschäftigt.

23

Da das Bundesfinanzgericht in Verkennung der Rechtslage für die Entscheidung wesentliche Feststellungen nicht getroffen hat, war das angefochtene Erkenntnis gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Da das Bundesfinanzgericht in Verkennung der Rechtslage für die Entscheidung wesentliche Feststellungen nicht getroffen hat, war das angefochtene Erkenntnis gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

24

Für das fortgesetzte Verfahren wird abschließend darauf hingewiesen, dass eine Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 nur möglich ist, wenn sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse - in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht - geändert haben (vgl. dazu etwa VwGH 17.5.2023, Ra 2022/13/0096, mwN). Sollte daher die verfahrensgegenständliche Nutzungsüberlassung - aufgrund eines zu niedrigen Mietentgelts - als unentgeltlich einzustufen sein, hätte von Beginn an kein umsatzsteuerlich relevantes Leistungsverhältnis bestanden, womit die (damit im Zusammenhang stehende) geltend gemachte Vorsteuer nur im Rahmen der Veranlagungen der jeweiligen Jahre versagt werden könnte. Für das fortgesetzte Verfahren wird abschließend darauf hingewiesen, dass eine Berichtigung der Vorsteuer gemäß Paragraph 12, Absatz 10, UStG 1994 nur möglich ist, wenn sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse - in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht - geändert haben (vergleiche, dazu etwa VwGH 17.5.2023, Ra 2022/13/0096, mwN). Sollte daher die verfahrensgegenständliche Nutzungsüberlassung - aufgrund eines zu niedrigen Mietentgelts - als unentgeltlich einzustufen sein, hätte von Beginn an kein umsatzsteuerlich relevantes Leistungsverhältnis bestanden, womit die (damit im Zusammenhang stehende) geltend gemachte Vorsteuer nur im Rahmen der Veranlagungen der jeweiligen Jahre versagt werden könnte.

Wien, am 20. September 2023

### **Schlagworte**

Gemeinschaftsrecht Richtlinie EURallg4

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2023:RA2021130082.L00

**Im RIS seit**

24.10.2023

**Zuletzt aktualisiert am**

07.11.2023

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)