

TE Vwgh Erkenntnis 2016/6/29 2013/15/0308

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 29.06.2016

Index

E3L E09301000;

E6j;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4 Abs1;

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4 Abs2;

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art9 Abs1;

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art9;

61998CJ0023 Heerma VORAB;

62012CJ0219 Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr VORAB;

BAO §289 Abs1;

UStG 1994 §1;

UStG 1994 §2 Abs1;

1. BAO § 289 heute
2. BAO § 289 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 289 gültig von 26.03.2009 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
4. BAO § 289 gültig von 12.08.2006 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 143/2006
5. BAO § 289 gültig von 21.08.2003 bis 11.08.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
6. BAO § 289 gültig von 01.01.2003 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
7. BAO § 289 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
8. BAO § 289 gültig von 30.12.1989 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
9. BAO § 289 gültig von 19.04.1980 bis 29.12.1989 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980
1. UStG 1994 § 1 heute
2. UStG 1994 § 1 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.2021 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
4. UStG 1994 § 1 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
5. UStG 1994 § 1 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
6. UStG 1994 § 1 gültig von 20.08.2005 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
7. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.2003 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 1 gültig von 29.03.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2003

9. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.1996 bis 28.03.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 1 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
11. UStG 1994 § 1 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 den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte Mag. Dr. Köller, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die als Revision geltende Beschwerde der G G in S, vertreten durch die BDO Vorarlberg GmbH Steuerberatungs- & Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in 6800 Feldkirch, Gallmiststraße 13, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Feldkirch, vom 20. November 2013, Zl. RV/0353-F/11, betreffend Umsatzsteuer 5/2010, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte Mag. Dr. Köller, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die als Revision geltende Beschwerde der G G in S, vertreten durch die BDO Vorarlberg GmbH Steuerberatungs- & Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in 6800 Feldkirch, Gallmiststraße 13, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Feldkirch, vom 20. November 2013, Zl. RV/0353-F/11, betreffend Umsatzsteuer 5 aus 2010,, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Die Beschwerdeführerin hat beim Finanzamt am 24. Februar 2010 das Formular Verf. 24 eingereicht, mit dem sie die "Vermietung von Sonder-BV" ab 15. Juni 2010 angekündigt hat. Als Objekt der Vermietung wurde ein Hotel angeführt. Der voraussichtliche Jahresumsatz aus der Vermietung wurde für 2010 mit 15.000 EUR, der Jahresumsatz im Folgejahr mit 30.000 EUR angegeben. Mit dem dafür vorgesehenen Formular (U 12) hat die Beschwerdeführerin auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung (§ 6 Abs. 3 UStG 1994) verzichtet und einen Antrag auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gestellt. 1 Die Beschwerdeführerin hat beim Finanzamt am 24. Februar 2010 das Formular Verf. 24 eingereicht, mit dem sie die "Vermietung von Sonder-BV" ab 15. Juni 2010 angekündigt hat. Als Objekt der Vermietung wurde ein Hotel angeführt. Der voraussichtliche Jahresumsatz aus der Vermietung wurde für 2010 mit 15.000 EUR, der Jahresumsatz im Folgejahr mit 30.000 EUR angegeben. Mit dem dafür vorgesehenen Formular (U 12) hat die Beschwerdeführerin auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung (Paragraph 6, Absatz 3, UStG 1994) verzichtet und einen Antrag auf Vergabe einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gestellt.

2 Gleichzeitig wurde ein ausgefüllter Fragebogen für eine Gesellschaft nach bürgerlichen Recht zwischen der Beschwerdeführerin und G.H. eingereicht, mit dem die Eröffnung eines Gewerbebetriebes (Gastgewerbe/Beherbergung-Hotel) zum 15. Juni 2010 angekündigt wurde.

3 Der Kaufvertrag über das Hotel wurde am 3. Mai 2010 abgeschlossen. Die Beschwerdeführerin hat im Kaufvertrag näher bezeichnete Liegenschaften samt darauf befindlichen Gebäuden um 1.576.830 EUR zuzüglich 20 % Umsatzsteuer (315.366 EUR), sohin um brutto 1.892.196 EUR erworben. Der Verkäufer hat der Beschwerdeführerin den Kaufpreis am 7. Mai 2010 in Rechnung gestellt. Die Parteien des Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, dass der Beschwerdeführerin die Verfügungsmacht wie vereinbart am 17. Mai 2010 verschafft worden ist.

4 Die Beschwerdeführerin und G.H. haben sich am 28. Mai 2010 zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) zusammengeschlossen. In Punkt V. des Gesellschaftsvertrages "Sonderbetriebsvermögen" ist bestimmt: 4 Die Beschwerdeführerin und G.H. haben sich am 28. Mai 2010 zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) zusammengeschlossen. In Punkt römisch fünf. des Gesellschaftsvertrages "Sonderbetriebsvermögen" ist bestimmt:

"Festgehalten wird, daß das Objekt Hotel (...) im persönlichen grundbücherlichen Eigentum von (der

Beschwerdeführerin) steht und von dieser entgeltlich an die GesbR für die Dauer deren Bestand überlassen wird. Die jährliche Vergütung hierfür wird mit EUR 30.000,-- zuzügl. der gesetzlichen Umsatzsteuer vereinbart und ist spätestens im Rahmen der Abschlusserstellung dem Verrechnungskonto der Gesellschafterin zur freien Verfügung gutzuschreiben. Für das Jahr 2010 ist der halbe Betrag zu leisten. Über allenfalls erforderliche Investitionen wird jeweils das Einvernehmen hergestellt. Die stillen Reserven dieser Liegenschaft sind ausschließlich (der Beschwerdeführerin) zuzurechnen".

5 Die für 2010 vereinbarte "Vergütung" von brutto 18.000 EUR wurde mit Wert 31. Dezember 2010 mit dem Buchungstext "NB Miete für HJ" eingebucht.

6 In Punkt III. des Gesellschaftsvertrages mit der Überschrift "Gegenstand" wurde Folgendes vereinbart: 6 In Punkt römisch drei. des Gesellschaftsvertrages mit der Überschrift "Gegenstand" wurde Folgendes vereinbart:

"Die Gesellschafter betreiben ab Juni 2010 das Hotel (...) als gleichteilige Gesellschafter der GesnbR. An den stillen Reserven (mit Ausnahme des Sonderbetriebsvermögens gem. § V) sowie am Ergebnis nehmen sie somit je zur Hälfte teil". "Die Gesellschafter betreiben ab Juni 2010 das Hotel (...) als gleichteilige Gesellschafter der GesnbR. An den stillen Reserven (mit Ausnahme des Sonderbetriebsvermögens gem. Paragraph römisch fünf) sowie am Ergebnis nehmen sie somit je zur Hälfte teil".

7 Gemäß Punkt VII. "Geschäftsführung, Vertretung und Mitwirkung" ist jeder Gesellschafter verpflichtet, zur Erreichung des Gesellschaftszweckes persönlich aktiv mitzuarbeiten und hat dazu der Gesellschaft seine Kenntnisse, Fähigkeiten und seine Erfahrung bestmöglich zur Verfügung zu stellen. 7 Gemäß Punkt römisch sieben. "Geschäftsführung, Vertretung und Mitwirkung" ist jeder Gesellschafter verpflichtet, zur Erreichung des Gesellschaftszweckes persönlich aktiv mitzuarbeiten und hat dazu der Gesellschaft seine Kenntnisse, Fähigkeiten und seine Erfahrung bestmöglich zur Verfügung zu stellen.

8 Die Beschwerdeführerin hat in der Umsatzsteuervoranmeldung für Mai 2010 Vorsteuern aus dem Erwerb (der Lieferung) von teilweise bebauten Liegenschaften, auf denen sich ein Hotel befindet, geltend gemacht. Umsätze aus Vermietung und Verpachtung wurden erstmals in der am 31. Mai 2012 beim Finanzamt elektronisch eingereichten Umsatzsteuererklärung 2010 erklärt.

9 Das Finanzamt hat die ursprünglich gewährten Vorsteuern nach Durchführung einer Umsatzsteuersonderprüfung mit Festsetzungsbescheid vom 10. Juni 2011 für den Monat Mai 2010 nachgefordert. Hinsichtlich der Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommene Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen seien, verwiesen. Darin wurde zusammengefasst die Ansicht vertreten, das vorliegende Mietverhältnis wäre unter Familienfremden nicht zu diesen Bedingungen abgeschlossen worden, weil keine Wertsicherung vereinbart worden sei, das Mietentgelt lediglich die AfA decke, dadurch keine Amortisierung der Verbindlichkeit der Beschwerdeführerin stattfinden könne und keine zugrundeliegenden Zahlungen getätigt worden seien. Aus den vorgelegten Unterlagen sei ersichtlich, dass die gesamte Miete für das Jahr 2010 per 31. Dezember 2010 nachgebucht worden sei, monatliche Zahlungen hätten nicht stattgefunden.

10 Mit dem angefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde - nach einer Berufungsvorentscheidung des Finanzamts und dem Antrag der Beschwerdeführerin auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz - den bei ihr bekämpften Bescheid unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz auf. Begründend führte sie aus, es stehe im Einklang mit Rechtsprechung und Lehre, wenn die Abgabenbehörde die in Streit stehende Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleichs zwischen den Umständen beurteilt, unter denen die Beschwerdeführerin (Gesellschafterin) das Hotel der Gesellschaft (GesbR) überlasse, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde. Eine Vermietung sei von der bloßen (nicht steuerbaren) Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden, die nicht zur Unternehmereigenschaft führe. Zu entscheiden sei aber nicht, ob eine Kapitalveranlagung die wirtschaftlich sinnvollere Maßnahme gewesen wäre (Hinweis auf VWGH vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255).

11 Das Fehlen einer Wertsicherungsvereinbarung und die Anknüpfung hinsichtlich der Entrichtung der "Vergütung" durch Gutschrift "spätestens im Zuge der Abschlusserstellung" (der Pächterin) und (noch dazu) auf das Verrechnungskonto der Gesellschafterin seien zwar durchaus als fremdunüblich zu betrachten, rechtfertigten aber für sich gesehen noch nicht die Beurteilung, es liege insgesamt eine fremdunübliche Gestaltung vor. Aus ihnen könne noch nicht geschlossen werden, dass die Beschwerdeführerin die Liegenschaften nicht zum Zwecke einer nachhaltigen

Einnahmenerzielung angeschafft habe.

12 Dass zu den Umständen, an Hand derer (nach dem Gesamtbild) zu beurteilen sei, ob ein Steuerpflichtiger einen Gegenstand für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten erworben habe, die Höhe der Einnahmen gehöre, hätten EuGH und VwGH mehrfach betont. Das Finanzamt habe daher in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung zutreffend auf die Fremdüblichkeit (Angemessenheit) des vereinbarten "Pachtzinses" abgestellt und dazu u. a. allgemein die Ansicht vertreten, dass dafür ein Vergleich mit am Standort (für ein vergleichbares Objekt) für einen fremden Dritten (Verpächter) erzielbaren Pachtzinsen im gewerblichen Bereich von Bedeutung sei und sich somit die Prüfung am marktkonformen und ortsüblichen Mietzins orientieren müsse. Das Finanzamt habe aber verabsäumt, Einzelfeststellungen zum Gegenstand der Nutzungsüberlassung (wie u.a. zu Grundstücksgröße, Lage, Ausstattung der Gebäude, Baualter, Bauzustand etc.) zu treffen und festzustellen, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre und inwieweit die streitgegenständliche Gestaltung davon abweiche.

13 Aus vom Finanzamt nicht näher konkretisierten (erwartbaren) Erträgen einer vom Finanzamt beispielhaft (festverzinsliche Wertpapiere mit "langer" Laufzeit) angeführten Kapitalveranlagung (Alternativveranlagung) könne dagegen nicht auf die Unangemessenheit (Fremdunüblichkeit) des Pachtzinses geschlossen werden. Ein solcher Vergleich gehe an der gegenständlich zu beantwortenden Frage vorbei (Hinweis auf VwGH vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255). Die Ansicht des Finanzamts, dass ein (fremder) Verpächter es nicht dabei belassen würde, dass bei einer Pachtzinsbildung "für das gesamte Grundstück" das eingesetzte Kapital mit 1,9 % "verzinst" würde, gehe über die Behauptungsebene nicht hinaus und beantworte auch die streitgegenständliche Frage, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen konkret vereinbart worden wäre, nicht. 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).

14 Der Gesellschaftsvertrag, in dessen Punkt V. "Sonderbetriebsvermögen", die Nutzungsüberlassung geregelt worden sei, gebe keinen Aufschluss darüber, wie die "Vergütung" bemessen worden sei. Die Beschwerdeführerin gehe im Vorlageantrag an die belangte Behörde davon aus, dass sich das fremdübliche Mietentgelt danach bestimme, was andere potentielle Hotelbetreiber als Miete oder Pacht für das Hotel zahlen würden, und sehe die Fremdüblichkeit der vereinbarten Vergütung durch Branchenkenntzahlen 2009 für Hotels mit Umsätzen bis 400.000 EUR bestätigt. Dass aus Branchenvergleichskennzahlen auf die Angemessenheit der Miete für ein konkretes Objekt geschlossen werden könne, sei der Judikatur des VwGH jedoch nicht zu entnehmen. 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. 14 Der Gesellschaftsvertrag, in dessen Punkt römisch fünf. "Sonderbetriebsvermögen", die Nutzungsüberlassung geregelt worden sei, gebe keinen Aufschluss darüber, wie die "Vergütung" bemessen worden sei. Die Beschwerdeführerin gehe im Vorlageantrag an die belangte Behörde davon aus, dass sich das fremdübliche Mietentgelt danach bestimme, was andere potentielle Hotelbetreiber als Miete oder Pacht für das Hotel zahlen würden, und sehe die Fremdüblichkeit der vereinbarten Vergütung durch Branchenkenntzahlen 2009 für Hotels mit Umsätzen bis 400.000 EUR bestätigt. Dass aus Branchenvergleichskennzahlen auf die Angemessenheit der Miete für ein konkretes Objekt geschlossen werden könne, sei der Judikatur des VwGH jedoch nicht zu entnehmen. 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.

15 Die vorstehenden Ausführungen zeigten deutlich, dass das Finanzamt den entscheidungswesentlichen Sachverhalt nur unzureichend ermittelt und festgestellt habe. Auf Basis der vom Finanzamt getroffenen Sachverhaltsfeststellungen könne die Streitfrage nicht abschließend entschieden werden. Eine inhaltliche Entscheidung über die Berufung (§ 289 Abs. 2 BAO idF vor dem FVwGG 2012) sei unmöglich. 15 Die vorstehenden Ausführungen zeigten deutlich, dass das Finanzamt den entscheidungswesentlichen Sachverhalt nur unzureichend ermittelt und festgestellt habe. Auf Basis der vom Finanzamt getroffenen Sachverhaltsfeststellungen könne die Streitfrage nicht abschließend entschieden werden. Eine inhaltliche Entscheidung über die Berufung (Paragraph 289, Absatz 2, BAO in der Fassung vor dem FVwGG 2012) sei unmöglich.

16 Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde.

17 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

18 § 2 Abs. 1 UStG 1994 lautet: 18 Paragraph 2, Absatz eins, 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). 19 Nach Artikel 9, Absatz eins, 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 vergleiche , Ruppe/Achatz, UStG4, Paragraph 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). 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 Paragraph 2, Absatz eins, UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikel 4, Absatz eins und 2 der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr: Artikel 9, Absatz eins, 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). 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 vergleiche , 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 vergleiche , Ruppe/Achatz, UStG4, Paragraph eins, 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). 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 Artikel 9, der Richtlinie 2006/112/EG fällt, erfüllt vergleiche , 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 vergleiche , 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). 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 vergleiche , 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).

26 Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war. 26 Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb er gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben war.

27 Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-

Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455/2008. 27 Die Kostenentscheidung gründet sich auf Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

28 Da die Beschwerdefrist am 31. Dezember 2013 noch offen war, gilt die vorliegende Beschwerde gemäß § 4 Abs. 1 zweiter Satz Verwaltungsgerichtsbarkeits-Übergangsgesetz (VwGbk-ÜG), BGBl. I Nr. 33/2013 idF BGBl. I Nr. 122/2013, als Revision. Für die Behandlung dieser Revision gelten gemäß § 4 Abs. 5 VwGbk-ÜG grundsätzlich die Bestimmungen des VwGG, BGBl. Nr. 10/1985 in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung, sinngemäß. 28 Da die Beschwerdefrist am 31. Dezember 2013 noch offen war, gilt die vorliegende Beschwerde gemäß Paragraph 4, Absatz eins, zweiter Satz Verwaltungsgerichtsbarkeits-Übergangsgesetz (VwGbk-ÜG), Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 33 aus 2013, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 122 aus 2013,, als Revision. Für die Behandlung dieser Revision gelten gemäß Paragraph 4, Absatz 5, VwGbk-ÜG grundsätzlich die Bestimmungen des VwGG, Bundesgesetzblatt Nr. 10 aus 1985, in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung, sinngemäß.

Wien, am 29. Juni 2016

Gerichtsentscheidung

EuGH 61998CJ0023 Heerma VORAB

EuGH 62012CJ0219 Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2016:2013150308.X00

Im RIS seit

04.08.2016

Zuletzt aktualisiert am

04.07.2018

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at