

TE Vwgh Erkenntnis 2016/2/10 2013/15/0284

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 10.02.2016

Index

E3L E09301000;

E6j;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4 Abs1;

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4 Abs2;

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art9 Abs1;

61994CJ0230 Renate Enkler VORAB;

KStG 1988 §8 Abs2;

UStG 1994 §12 Abs2 Z2 lit a;

UStG 1994 §2 Abs1;

1. KStG 1988 § 8 heute
 2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
 3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
 4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
 5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
 6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
 7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
 8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
 9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
 10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
 11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
 12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
 13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
 14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994
 15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
 16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
 17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991
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

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): Ra 2015/15/0013 E 10. Februar 2016

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tanzer, über die Beschwerde der I GmbH in G, vertreten durch die Eisenberger & Herzog Rechtsanwalts GmbH in 8010 Graz, Hilmgasse 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 12. September 2013, Zl. RV/0211-G/10, betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008, 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

Bei der Beschwerdeführerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 14. Februar 2006 von der O Privatstiftung als deren 100 %iger Gesellschafterin gegründet wurde, fand eine den Zeitraum März bis Dezember 2007 betreffende Umsatzsteuerprüfung statt. Der Prüfer stellte fest, die Beschwerdeführerin habe auf einem in anspruchsvoller Grün- und Hanglage befindlichen Grundstück in G ein besonders repräsentatives Einfamilienhaus errichtet. Eine Fläche im Ausmaß von ca. 250 m² sei an Nikolaus O, den Stifter der O Privatstiftung und Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, vermietet worden. Die verbleibende Fläche

von ca. 60 m² habe die O GmbH, eine weitere Tochter der O Privatstiftung, deren Geschäftsführer Nikolaus O sei, angemietet. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, bei dem Einfamilienhaus handle es sich grundsätzlich um ein Gebäude mit vier getrennt vermietbaren Wohneinheiten, sei nicht nachvollziehbar, weil schon aufgrund des Einreichplanes und der baubehördlichen Abwicklung von einem Einfamilienhaus auszugehen sei. Der Eindruck eines Einfamilienhauses "(bietend eine im Innenbereich räumlich und architektonisch großzügig angelegte Wohneinheit mit der Besonderheit eines offensichtlich eingepflanzten Bürobereichs im Untergeschoß des Gebäudes, im Außenbereich als Besonderheit bietend ein Schwimmbecken im Ausmaß von ca. 12 x 3,5 m und Holzterrassen und Freitreppen in der steilhangigen Außenlage)" habe sich auch bei der Objektbesichtigung bestätigt. Der Umbau des Einfamilienhauses in drei bis vier getrennt vermietbare Wohneinheiten sei theoretisch möglich, nach den derzeitigen Verhältnissen aber nicht reell. Auch in Bezug auf die erforderlichen Investitionen stelle sich das Objekt in G als außergewöhnlich dar, zumal die Aufwendungen für den Grund und Boden ca. 550.000 EUR und jene für das Gebäude zumindest ca. 850.000 EUR betragen hätten.

Das Objekt in G sei in mehrerer Hinsicht außergewöhnlich. Es sei davon auszugehen, dass es nach den Wünschen und Vorstellungen von Nikolaus O, dessen allein entscheidungsbefugte Stellung eingangs dargestellt worden sei, errichtet worden sei. Im Hinblick darauf wurde vom Prüfer der Standpunkt vertreten, dass die Investitionskosten für dieses Objekt, soweit sie auf den Wohnraum entfielen, der von Nikolaus O privat genutzt werde, Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 darstellten. Gestaltungen zur Schaffung eines Bestandrechtstitels, die darauf abzielten, solche Kosten in das Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden und damit in abziehbare Kosten umzuwandeln, seien steuerlich unbeachtlich. Daher sei die im Zusammenhang mit der Errichtung des Objektes in G angefallene Vorsteuer nicht abziehbar. Das Objekt in G sei in mehrerer Hinsicht außergewöhnlich. Es sei davon auszugehen, dass es nach den Wünschen und Vorstellungen von Nikolaus O, dessen allein entscheidungsbefugte Stellung eingangs dargestellt worden sei, errichtet worden sei. Im Hinblick darauf wurde vom Prüfer der Standpunkt vertreten, dass die Investitionskosten für dieses Objekt, soweit sie auf den Wohnraum entfielen, der von Nikolaus O privat genutzt werde, Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des Paragraph 20, EStG 1988 darstellten. Gestaltungen zur Schaffung eines Bestandrechtstitels, die darauf abzielten, solche Kosten in das Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden und damit in abziehbare Kosten umzuwandeln, seien steuerlich unbeachtlich. Daher sei die im Zusammenhang mit der Errichtung des Objektes in G angefallene Vorsteuer nicht abziehbar.

Das Finanzamt folgte dem Prüfer und setzte mit Bescheiden vom 25. März 2008 die Umsatzsteuer für die Zeiträume März bis Dezember 2007 fest, wobei es die auf die Liegenschaft in G entfallende Vorsteuer, soweit sie auf die von Nikolaus O genutzten Räumlichkeiten entfiel, außer Ansatz ließ. Gegen diese Bescheide brachte die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 28. April 2008 Berufung ein.

Mit Bescheid vom 14. April 2008 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner 2008 - wiederum unter teilweiser Außerachtlassung der auf die Liegenschaft in G entfallenden Vorsteuer - fest. Die Beschwerdeführerin berief mit Schriftsatz vom 16. Mai 2008 auch gegen diesen Bescheid.

Am 14. Dezember 2009 erließ das Finanzamt Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008, in denen es - unter Hinweis auf die Feststellungen des Prüfers - die im Zusammenhang mit der Liegenschaft in G stehenden Umsätze und Vorsteuern teilweise außer Ansatz ließ, wogegen die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 18. Jänner 2010 ebenfalls Berufung erhob.

In den weitgehend gleichlautenden Berufungen wurde von der Beschwerdeführerin im Wesentlichen vorgebracht, ihr Geschäftsgegenstand sei das Objektmanagement für Immobilien, insbesondere die Anschaffung, die Veräußerung, die Vermietung und Verpachtung von immobiltem Vermögen jeder Art, die Verwaltung von immobiltem Vermögen sowie generell die Verwaltung von Vermögen, ferner die Durchführung baulicher Maßnahmen sowie die Sanierung und Neuerrichtung von Bauwerken aller Art. Im Jahr 2006 habe die Beschwerdeführerin zwei Wohnungen in K und zwei Liegenschaften in V erworben. Eine weitere Wohnung habe sie im Jahr 2008 angeschafft. Die Liegenschaften in V seien in der Zwischenzeit wieder veräußert worden, die drei Wohnungen würden an Fremde vermietet. In den weitgehend gleichlautenden Berufungen wurde von der Beschwerdeführerin im Wesentlichen vorgebracht, ihr Geschäftsgegenstand sei das Objektmanagement für Immobilien, insbesondere die Anschaffung, die Veräußerung, die Vermietung und Verpachtung von immobiltem Vermögen jeder Art, die Verwaltung von immobiltem Vermögen sowie generell die Verwaltung von Vermögen, ferner die Durchführung baulicher Maßnahmen sowie die Sanierung und

Neuerrichtung von Bauwerken aller "Art". Im Jahr 2006 habe die Beschwerdeführerin zwei Wohnungen in K und zwei Liegenschaften in römisch fünf erworben. Eine weitere Wohnung habe sie im Jahr 2008 angeschafft. Die Liegenschaften in römisch fünf seien in der Zwischenzeit wieder veräußert worden, die drei Wohnungen würden an Fremde vermietet.

Am 21. November 2005 und damit unmittelbar vor Gründung der Beschwerdeführerin habe die O Privatstiftung ein unbebautes Grundstück in G erworben. Bereits bei Abschluss des Kaufvertrages habe der Plan bestanden, die Liegenschaft durch die noch zu errichtende Beschwerdeführerin bebauen zu lassen. Aus diesem Grund sei die Beschwerdeführerin mit Nachtrag zum Kaufvertrag vom 19. Februar 2007 in den Kaufvertrag der O Privatstiftung vom 21. November 2005 eingetreten. Die Beschwerdeführerin habe zudem ein angrenzendes Grundstück erworben und mit der Errichtung eines Gebäudes begonnen, dessen Planung sie 2006 in Auftrag gegeben habe. Aus einer Bestätigung des Architekturbüros gehe hervor, dass die Entwurfsanforderung in der Schaffung von vier Wohneinheiten samt Parkmöglichkeit auf einer Verteilerebene unter optimaler Ausnutzung des relativ kleinen Grundstücks bestanden habe. Bis Ende 2008 seien Gesamtinvestitionskosten von rund 1,997.000 EUR angefallen, wovon 565.000 EUR auf Grund und Boden und 1,432.000 EUR auf die Baukosten entfielen.

Im Sommer 2007 sei eine der vier Wohneinheiten mit einer Nutzfläche von 60 m² an die O GmbH vermietet worden. Das Mietverhältnis habe am 1. Jänner 2008 begonnen und sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Der wertgesicherte Mietzins habe 12 EUR je m² zuzüglich Umsatzsteuer und Betriebskosten betragen. Während der Bauphase habe die Beschwerdeführerin zudem Nikolaus O angeboten, die verbleibenden drei Wohneinheiten mit einer Gesamtnutzfläche von rund 250 m² zu denselben Konditionen ab 1. Jänner 2008 zu mieten. Die Vermietung der Wohnungen erfolge unmöbliert. Der Nettomietzins von 12 EUR sei marktüblich und führe im Hinblick auf die Gesamtinvestitionskosten zu einer Mietrendite von rund 2,2 % "(= reale Rendite aufgrund der Wertsicherung)". Die Rendite sei angemessen, nachdem mit Wohnliegenschaften in hochwertiger Lage durchschnittliche Renditen von 2 bis 4 % erzielbar seien. Mit dem Mietobjekt in G werde, ungeachtet des Umstandes, dass - wegen der beeinträchtigten Nutzungsmöglichkeit durch die noch nicht vollständig fertiggestellte Bauausführung - zu Beginn des Mietverhältnisses eine um 25 % reduzierte Miete vereinbart worden sei, seit Beginn der Vermietung ein steuerpflichtiger Gewinn erzielt.

Gegenstand der Beschwerdeführerin sei die Vermietung von Wohnungen zu Wohnzwecken. Die Errichtung des in Rede stehenden Gebäudes auf einem Steilhang sei nicht außergewöhnlich, weil in G und im Umland von G viele Gebäude in Hanglage errichtet würden. Dass sich dabei die Errichtungskosten erhöhten, liege auf der Hand. Auch die anspruchsvolle architektonische und bauliche Gestaltung mache das Objekt nicht außergewöhnlich, zumal es in G und im Umland von G viele anspruchsvolle Büro- und Wohnhäuser gebe, die nicht von den Errichtern genutzt würden. Selbst die Höhe der Investitionskosten sei nicht außergewöhnlich, weil in Zeiten eines erhöhten Wohnbewusstseins auch architektonisch und finanziell anspruchsvolle Häuser als Wohnraum gemietet bzw. vermietet würden. Die Beschwerdeführerin habe, wie aus den Planunterlagen eindeutig erkennbar sei, ein Objekt mit vier Einheiten in Auftrag gegeben. Das Schwimmbecken im Außenbereich sowie die Holzterrassen und Freitreppen sprächen nicht dagegen, weil diese mehreren Wohnungen zugeteilt werden könnten. Im Übrigen wohne Nikolaus O, der über einen Forstbesitz in K verfüge, nur aus beruflichen Gründen in G. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass er die Räumlichkeiten langfristig mieten werde. Daher habe die Beschwerdeführerin besonderes Augenmerk darauf gelegt, dass das Objekt ohne übermäßigen Aufwand in bis zu drei gesondert vermietbare Wohneinheiten umgebaut werden könne. Im Ergebnis handle es sich um ein Veranlagungsobjekt, das unter Erwirtschaftung der erzielbaren Rendite vermietet werde. Dass die an Nikolaus O verrechnete Miete fremdüblich sei, werde vom Finanzamt nicht bestritten. Mit der Vermietung der in Rede stehenden Gebäudeteile seien von Beginn an steuerpflichtige Gewinne erzielt worden. Es liege keine rechtliche Gestaltung vor, die darauf abziele, Kosten der privaten Lebensführung in das Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden.

Die belangte Behörde nahm nach Vorlage der Berufung einen Ortsaugenschein vor und führte ein Vorhalteverfahren zur Frage der Angemessenheit des an Nikolaus O verrechneten Mietzinses sowie eine mündliche Verhandlung durch.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge und führte unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, aus, die Abgabenbehörde stehe im Einklang mit Lehre und Rechtsprechung, wenn sie die gegenständliche Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleichs zwischen den Umständen, unter denen das Wohngebäude im Beschwerdefall Nikolaus O überlassen worden sei, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde, beurteilt habe

(marktkonformes Verhalten). Im Hinblick auf das marktkonforme Verhalten sei bei der Vermietung vor allem entscheidend, ob - wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003, VwSlg 8515/F, im Falle der Vermietung einer Wohnimmobilie durch eine GmbH an den Gesellschafter entschieden habe - ein angemessener Mietzins vereinbart worden sei. Die angemessene Höhe leite sich daraus ab, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwarte. Ergänzend habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 25. April 2013, 2010/15/0139, unter Hinweis auf des Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, ausgeführt, dass eine Renditeberechnung für einen Betrag in Höhe des Verkehrswerts der Immobilie bzw. des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (samt allfälliger Sanierungskosten) anzustellen sei, wobei von einem marktüblich agierenden Immobilieninvestor auszugehen sei.

Die belangte Behörde gehe daher davon aus, dass bei einem marktüblich agierenden Investor der Gesamtbetrag der Anschaffungs- und Herstellungskosten "unter dem (ausgehend vom Nutzungsentgelt errechneten) Ertragswert der Immobilie liege". Aus diesem Grund habe die belangte Behörde eine Berechnung nach dem Ertragswertverfahren angestellt. Laut dieser - im angefochtenen Bescheid näher dargestellten - Berechnung, der ein "Liegenschaftszinssatz" von 2,5 % und eine Nutzungsdauer der gegenständlichen Gebäudeteile von 80 Jahren zugrunde gelegt worden sei, lägen die Errichtungskosten um rund 360.000 EUR über dem (ausgehend vom im Beschwerdefall vereinbarten Nutzungsentgelt errechneten) Ertragswert der baulichen Anlagen. Somit läge kein marktkonformes Verhalten und damit auch keine unternehmerische Tätigkeit vor.

Vor dem Hintergrund des anzustellenden Kosten-Ertrags-Vergleichs sei es ohne Belang, ob der auf den Quadratmeter umgelegte Mietzins - wie von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren vorgebracht - marktkonform sei. Die im Verwaltungsverfahren geforderte Beurteilung des marktkonformen Verhaltens anhand einer "Mietrendite" (Division der jährlichen Mieteinnahmen durch die Investitionskosten) unter Berücksichtigung einer Wertsteigerung der Immobilie, werde von der belangten Behörde als nicht ausreichend angesehen, weil dabei weder die altersbedingten Wertverluste des Gebäudes (Abschreibungen) noch die bis zum Ablauf der Gesamtnutzungsdauer anfallenden Instandhaltungskosten berücksichtigt würden. Dem Einwand, bei Berechnung des Liegenschaftszinssatzes werde unzulässigerweise von der Sekundärmarktrendite für Bundesanleihen ausgegangen, sei zu entgegnen, dass der so ermittelte Liegenschaftszinssatz von 2,5 % "der Empfehlung des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs" entspreche. Auch die weiteren Einwendungen der Beschwerdeführerin gegen die Berechnung der belangten Behörde, die von der Beschwerdeführerin als Ganzes abgelehnt werde, stellten sich - aus im angefochtenen Bescheid näher dargestellten Gründen - als unberechtigt dar.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen.

§ 2 Abs. 1 UStG 1994 lautet: 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."

Nach Art. 9 Abs. 1 Unterabsätze 1 und 2 der im Beschwerdefall anzuwendenden Richtlinie 2006/112/EG gilt als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 Tz 8). Nach Artikel 9, Absatz eins, Unterabsätze 1 und 2 der im Beschwerdefall anzuwendenden Richtlinie 2006/112/EG gilt als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt vergleiche , Ruppe/Achatz, UStG4, Paragraph 2, Tz 8).

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. 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.

Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen Tätigkeiten, die letztlich nur der Erfüllung des Stiftungszweckes dienen, und solchen, die über die bloße Erfüllung des Stiftungszweckes hinaus als wirtschaftliche Tätigkeiten einzustufen seien, finden sich im Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94, Enkler, in den Rn 24 ff:

"24 Wer einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, muss nachweisen, dass er die Voraussetzungen hierfür und insbesondere die Kriterien für die Einstufung als Steuerpflichtiger erfüllt.

Artikel 4 der Sechsten Richtlinie hindert die Finanzverwaltung daher nicht daran, objektive Belege für die geäußerte Absicht zu verlangen (vgl. Urteil Rompelman, a. a. O., Randnr. 24). Ein behördliches oder gerichtliches Organ, das zu diesem Problem Stellung zu nehmen hat, muss folglich unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind, ermitteln, ob die fragliche Tätigkeit - hier die Nutzung eines Gegenstands in Form der Vermietung - zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient. Artikel 4 der Sechsten Richtlinie hindert die Finanzverwaltung daher nicht daran, objektive Belege für die geäußerte Absicht zu verlangen (vgl. Urteil Rompelman, a. a. O., Randnr. 24). Ein behördliches oder gerichtliches Organ, das zu diesem Problem Stellung zu nehmen hat, muss folglich unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind, ermitteln, ob die fragliche Tätigkeit - hier die Nutzung eines Gegenstands in Form der Vermietung - zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient.

(...)

26 Im Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795) hat der Gerichtshof entschieden, dass zu den Gegebenheiten, auf deren Grundlage die Finanzbehörden zu prüfen haben, ob ein Steuerpflichtiger Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten erwirbt, die Art des betreffenden Gegenstands gehört.

27 Dieses Kriterium ermöglicht auch die Feststellung, ob ein einzelner einen Gegenstand so verwendet hat, dass seine Tätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen ist. Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im Allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird.

28 Im letztgenannten Fall kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

29 Auch wenn allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden kann, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, sind ferner die

tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und daher neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können."

Wie der Rn 29 des EuGH Urteils vom 26. September 1996, C 230/94, Enkler, auf welches der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, VwSlg 8654/F, Bezug genommen hat, zu entnehmen ist, kann allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Die Beurteilung hat vielmehr unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten zu erfolgen, die für einen Einzelfall charakteristisch sind. Anderes geht auch aus den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes, die von der belangten Behörde für den von ihr vertretenen (gegenteiligen) Standpunkt ins Treffen geführt werden, nicht hervor.

Im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, VwSlg 8654/F, war etwa strittig, ob die von der dortigen Beschwerdeführerin tatsächlich gewählte Form der Errichtung und Überlassung einer Wohnimmobilie an den Stifter auf eine Art und Weise erfolgte, die die dortige Beschwerdeführerin als Steuerpflichtige (Unternehmerin) auswies. Die dort belangte Behörde hat das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit mit der Begründung verneint, dass der Stifter bereits vor Abschluss des Mietvertrages seinen Wohnsitz im neuerrichteten Gebäude begründet habe, die im Nachhinein getroffene (mündliche) Mietvereinbarung in verschiedenen Punkten gegen das Vorliegen einer wirtschaftlichen Betätigung gesprochen habe, entgegen der behaupteten mündlichen Vereinbarung auch noch nach Abschluss der Mietvereinbarung Investitionen in das Objekt getätigt worden seien und der vereinbarte Mietzins nicht fremdüblich gewesen sei. Diese Beurteilung stieß nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (und nicht nur aufgrund einer allenfalls zu niedrigen Miete und damit einhergehend zu geringen Rendite aus der Vermietung) auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken.

Im Bereich der Überlassung von Wohngebäuden durch eine Körperschaft an ihre Gesellschafter bzw. an Personen, die den Gesellschaftern nahestehen, sind in rechtlicher Hinsicht mehrere dem Vorsteuerabzug allenfalls entgegenstehende Konstellationen zu unterscheiden. Der Vorgang kann einerseits eine verdeckte Ausschüttung darstellen und gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führen (vgl. dazu etwa das Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003, VwSlg. 8515/F). In diesem Fall kommt besondere Bedeutung der Angemessenheit der Miete zu. Der Vorgang kann sich aber andererseits auch als bloße Gebrauchsüberlassung darstellen, die nicht als wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit einzustufen ist. Um bei der Überlassung des Gebrauchs das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausschließen zu können, kommt entscheidendes Gewicht dem Gesamtbild der Verhältnisse zu. Ein (moderates) Abweichen des tatsächlich vereinbarten vom fremdüblichen Mietentgelt kann daher für sich allein nicht dazu führen, eine Tätigkeit als nichtunternehmerisch einzustufen. Im Bereich der Überlassung von Wohngebäuden durch eine Körperschaft an ihre Gesellschafter bzw. an Personen, die den Gesellschaftern nahestehen, sind in rechtlicher Hinsicht mehrere dem Vorsteuerabzug allenfalls entgegenstehende Konstellationen zu unterscheiden. Der Vorgang kann einerseits eine verdeckte Ausschüttung darstellen und gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1994 führen vergleiche , dazu etwa das Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003, VwSlg. 8515/F). In diesem Fall kommt besondere Bedeutung der Angemessenheit der Miete zu. Der Vorgang kann sich aber andererseits auch als bloße Gebrauchsüberlassung darstellen, die nicht als wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit einzustufen ist. Um bei der Überlassung des Gebrauchs das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausschließen zu können, kommt entscheidendes Gewicht dem Gesamtbild der Verhältnisse zu. Ein (moderates) Abweichen des tatsächlich vereinbarten vom fremdüblichen Mietentgelt kann daher für sich allein nicht dazu führen, eine Tätigkeit als nichtunternehmerisch einzustufen.

Die belangte Behörde hat die Frage, ob die streitgegenständliche Vermietung zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird und damit überhaupt eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, lediglich anhand der Angemessenheit der Miete und nicht anhand des Gesamtbilds der Verhältnisse beurteilt und schon damit die Rechtslage verkannt. Abgesehen davon wäre eine abstrakte Renditeberechnung dann gerechtfertigt, wenn es für das von der Beschwerdeführerin errichtete Mietobjekt keinen funktionierenden Mietenmarkt gäbe, was von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren dezidiert bestritten worden ist. Wenn der Verwaltungsgerichtshof im

Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003, VwSlg. 8515/F, auf die Renditeerwartung eines "marktüblich agierenden Immobilieninvestors" als Vergleichsmaßstab abgestellt hat, dann war damit jene Rendite gemeint, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird.

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

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

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 10. Februar 2016

Gerichtsentscheidung

EuGH 61994CJ0230 Renate Enkler VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2016:2013150284.X00

Im RIS seit

07.03.2016

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