

TE Vwgh Beschluss 2022/9/8 Ra 2020/15/0026

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 08.09.2022

Index

E000 EU- Recht allgemein

E3L E09301000

001 Verwaltungsrecht allgemein

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

BAO §114

BAO §119

EStG 1988 §28

EURallg

KStG 1988 §8 Abs2

UStG 1972 §12 Abs2 Z2 lita

UStG 1994 §12 Abs2 Z2 lita

UStG 1994 §2 Abs1

VwRallg

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art168a Abs1

1. BAO § 114 heute
 2. BAO § 114 gültig ab 25.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/2018
 3. BAO § 114 gültig von 13.04.2017 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2017
 4. BAO § 114 gültig von 26.03.2009 bis 12.04.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
 5. BAO § 114 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
 6. BAO § 114 gültig von 01.01.1962 bis 19.12.2003
1. BAO § 119 heute
 2. BAO § 119 gültig ab 01.01.1962
1. EStG 1988 § 28 heute
 2. EStG 1988 § 28 gültig ab 19.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2024
 3. EStG 1988 § 28 gültig von 20.07.2022 bis 18.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
 4. EStG 1988 § 28 gültig von 15.08.2015 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

5. EStG 1988 § 28 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. EStG 1988 § 28 gültig von 31.12.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
7. EStG 1988 § 28 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
8. EStG 1988 § 28 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. EStG 1988 § 28 gültig von 30.12.1989 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
10. EStG 1988 § 28 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

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

1. UStG 1972 § 12 gültig von 27.08.1994 bis 31.12.1994 aufgehoben durch BGBl. Nr. 663/1994
2. UStG 1972 § 12 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
3. UStG 1972 § 12 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 410/1988
4. UStG 1972 § 12 gültig von 21.12.1985 bis 29.07.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
5. UStG 1972 § 12 gültig von 01.01.1984 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 222/1983
6. UStG 1972 § 12 gültig von 27.11.1982 bis 31.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 570/1982
7. UStG 1972 § 12 gültig von 20.12.1980 bis 26.11.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
8. UStG 1972 § 12 gültig von 30.12.1977 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 645/1977
9. UStG 1972 § 12 gültig von 17.12.1976 bis 29.12.1977 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 666/1976
10. UStG 1972 § 12 gültig von 31.12.1975 bis 16.12.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 636/1975
11. UStG 1972 § 12 gültig von 01.01.1973 bis 30.12.1975

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 den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und den Hofrat Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der X Privatstiftung in Y, vertreten durch die Sila Wirtschaftstreuhand GesmbH in 5020 Salzburg, Faberstraße 20-22, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. Dezember 2019, Zl. RV/6100447/2016, betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2001, den Beschluss gefasst: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und den Hofrat Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision der römisch zehn Privatstiftung in Y, vertreten durch die Sila Wirtschaftstreuhand GesmbH in 5020 Salzburg, Faberstraße 20-22, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 19. Dezember 2019, Zl. RV/6100447/2016, betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2001, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1 Die revisionswerbende Privatstiftung wurde mit Stiftungsurkunde vom 15. Jänner 1998 von FM und dessen Ehefrau HM errichtet. Im August 1998 erfolgte die Nachstiftung eines rund 1.200 m² großen Baugrundstückes in bester Wohnlage, welches sich bis dahin im Eigentum von HM befunden hatte. Zu diesem Zeitpunkt lag bereits eine auf HM lautende Baubewilligung für ein Einfamilienhaus samt Einliegerwohnung vor; die Baupläne waren von HM eingereicht worden (Baubewilligung vom 10. August 1998). Der Kaufpreis für das durch HM im Jahr 1997 erworbene Grundstück hatte 7,845.182 ATS betragen.

2 Die Privatstiftung errichtete sodann in den Jahren 1998 und 1999 auf der Grundlage dieser HM erteilten Baubewilligung ein Wohnhaus. Zudem wurden von den Stiftern fest mit dem Haus verbundene Einrichtungsgegenstände (Zirbenstube, Sauna, Versacebad, Kachelofen, etc) im Betrag von 1,530.982 ATS (111.260 EUR) nachgestiftet. Das gegenständliche Objekt befindet sich in einem Villenvorort einer großen Stadt. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten (Boden samt Gebäude und Einbauten) ermittelte das Bundesfinanzgericht mit 16,184.497 ATS (1,176.173 EUR). Die Wohnnutzfläche beträgt 265 m², dazu kommt ein Untergeschoß von 245 m², das einen Wellnessbereich (Hallenbad, Sauna, Dampfbad) und Gästezimmer, Hobbyraum, Zirbenstube, Weinkeller sowie Wirtschafts- und Technikräume umfasst. Auf diesem Grundstück errichtete die Revisionswerberin neben dem Wohnhaus eine unterkellerte Doppelgarage.

3 Ab Februar 2000 vermietete die Revisionswerberin das neu errichtete Wohnhaus (mit Ausnahme einer darin gelegenen Einliegerwohnung) an die S GmbH. Das Mietverhältnis begann am 1. Februar 2000 und wurde auf unbestimmte Zeit geschlossen. Vereinbart war, dass die S GmbH nicht berechtigt sei, das Bestandsobjekt unterzuvermieten oder anderweitig in Bestand zu geben. Gesellschafter der S GmbH waren zunächst zu 99% HM und zu 1% der Vater von FM; ab 22. März 2000 war alleinige Gesellschafterin die Revisionswerberin.

- 4 Die S GmbH stellte das Wohnobjekt ihrer Geschäftsführerin HM und deren Ehemann FM (Angestellter der S GmbH) als Dienstwohnung zur Verfügung. Diese nutzten das Gebäude mit ihren Kindern als Hauptwohnsitz.
- 5 Hinsichtlich der 38 m² großen Einliegerwohnung des Wohnhauses schloss die Revisionswerberin im März 2000 einen Mietvertrag mit der Mutter von HM. Dieses im April 2000 begonnene Mietverhältnis wurde ebenfalls auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.
- 6 Den Investitionskosten stehen (auf Basis des Jahres 2000) Mieteinnahmen der Revisionswerberin von monatlich 40.000 ATS (2.906,90 EUR) gegenüber.
- 7 Die Revisionswerberin machte Vorsteuern aus der Errichtung des Gebäudes bei einem Wiener Finanzamt geltend, welches sich allerdings als (örtlich) nicht zuständig erachtete und den Akt an ein Finanzamt in S abtrat.
- 8 Das Finanzamt in S anerkannte die Vermietung der Revisionswerberin nicht als unternehmerische Tätigkeit und gewährte deshalb keinen Vorsteuerabzug.
- 9 Das gegen die vom Finanzamt in S erlassenen Umsatzsteuerbescheide 1998 bis 2001 erhobene Rechtsmittel wies der unabhängige Finanzsenat mit Berufungsentscheidung vom 13. November 2013 ab. Diese Entscheidung wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 29. Juni 2016, 2013/15/0301 (Vorerkenntnis), aufgehoben. Von der Revisionswerberin sei das Vorliegen eines funktionierenden Mietmarktes für Mietobjekte der streitgegenständlichen Art behauptet und durch die Vorlage von Gutachten unter Beweis zu stellen versucht worden. Die belangte Behörde habe sich mit diesem Vorbringen und den dazu von der Revisionswerberin beigebrachten Beweismitteln nicht befasst.
- 10 Im sodann fortgesetzten Verfahren hat sich das Bundesfinanzgericht mit dem Vorbringen der Revisionswerberin, insbesondere zum funktionierenden Mietmarkt, sowie hiezu vorgelegten Gutachten von Sachverständigen auseinandergesetzt.
- 11 Mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis, in dem die Revision nicht zugelassen wurde, wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerde (erneut) ab. Die Revisionswerberin habe eingewendet, bei Privatinvestoren stehe die Rendite nicht im Vordergrund, weshalb Mindestrenditevorstellungen keine taugliche Vorgabe seien. Dem hielt das BFG entgegen, dass die Rechtsprechung in Zusammenhang mit der Frage, ob eine steuerpflichtige (zum Vorsteuerabzug berechtigende) Wohnraumvermietung vorliege, auf das Verhalten eines ausschließlich wirtschaftlich agierenden, (nur) am Mietertrag interessierten Immobilieninvestors abstelle.
- 12 Die Revisionswerberin habe ein Gutachten der Immobilienkanzlei K über den Verkehrswert der Liegenschaft im Jahr 2013 vorgelegt. In diesem Gutachten verweise der Sachverständige zwei Mal darauf, dass Objekte der gegenständlichen Art in der Regel zur Eigennutzung errichtet würden und zumeist keinen entsprechenden Ertrag abwerfen würden, weshalb für die Wertermittlung die Ertragswertmethode nicht geeignet sei und die Sachwertmethode angewendet werde. Den angemessenen Mietzins für Wohnungen ab einer Wohnfläche von 60 m² im Jahr 2000 gebe der Gutachter mit 7,30 Euro pro m² an. Nach Meinung des BFG sei das ein Durchschnittswert, der aber nicht auf eine „luxuriöse Prime-Immobilie“ wie die hier gegenständliche anwendbar sei. Gegenständlich sei nicht nur die exklusive Lage zu berücksichtigen, sondern es sei auch auf die weit über den üblichen Baukosten liegenden Errichtungskosten Bedacht zu nehmen. Die Meinung des Gutachters K, wonach Objekte der gegenständlichen Art zumeist keinen entsprechenden Ertrag abwerfen könnten, decke sich mit der Meinung von Bienert/Funk, Immobilienbewertung, Wien 2007, 362, die eine Zinsobjekteigenschaft von Einfamilienhäusern generell verneinen. Das Vorliegen der Gegebenheiten eines funktionierenden Mietmarktes könne das Gutachten nach Meinung des BFG jedenfalls nicht belegen.
- 13 Die Stellungnahme des Sachverständigen N zum Mietzins (pro Quadratmeter) gehe davon aus, dass das gegenständliche Objekt eine Wohnfläche (Erd- und Obergeschoß) von 280 m² aufweise. Die Fläche von 245 m² im Untergeschoß (Lager-, Wirtschafts-, Technikräume, Hobbyraum, Gästezimmer, Zirbenstube, großzügiges Hallenbad, Sauna, Dampfbad, Ruheraum) würde dabei ausgeblendet. Ebenso unberücksichtigt geblieben seien die Garagen und Außenanlagen. Auf dieser Grundlage sei der im Jahr 2000 bezahlte Mietzins mit 10,38 Euro pro Quadratmeter angegeben worden. Der Sachverständige habe den Mietpreis von „Vergleichsobjekten“ angeführt, die aber nach Ansicht des BFG weder nach Größe oder Bauart noch nach der Ausstattung mit dem hier gegenständlichen vergleichbar seien. Die Revisionswerberin behauptete gar nicht, dass es sich um Objekte vergleichbarer Ausstattung und Gediegenheit mit vergleichbaren Errichtungskosten handle.

14 Das Bundesfinanzgericht komme daher zu dem Ergebnis, dass es der Revisionswerberin nicht gelungen sei, einen funktionierenden Mietenmarkt für Mietobjekte der streitgegenständlichen Art nachzuweisen. Für die Streitjahre seien nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts weder der Stiftungsvorstand noch der Erststifter vom Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes ausgegangen. Das Bauträgerunternehmen des Erststifters errichte Doppelhäuser, Reihenhäuser und Penthousewohnungen im sehr gehobenen Bereich, jedoch keine freistehenden Häuser (Villen) wie das gegenständliche; auch dieser Umstand spreche nicht für einen entsprechenden Mietenmarkt (im Jahr 2000).

15 Wenn ein funktionierender Mietenmarkt nicht gegeben sei, müsse eine abstrakte Berechnung der fremdüblichen Rendite vorgenommen werden. Maßgeblich sei jener Renditesatz, der sich bei optimaler Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (gegebenenfalls des höheren Verkehrswerts des Objektes) in Immobilien ergebe (Hinweis auf VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256).

16 Die Revisionswerberin spreche von einer Rendite von 3,3% (auf der Grundlage eines durchschnittlichen Jahresnettomietenertrages von 38.783,33 Euro). Sie gehe dabei von Investitionskosten von 1.176.173 Euro aus, das seien aber bloß die Errichtungskosten des Gebäudes. Grund und Boden sowie Einbauten (Nachstiftungen) lasse sie dabei außer Acht.

17 Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts sei von den Marktverhältnissen bei Beginn der Vermietung auszugehen, somit vom einen Jahresmietertrag von 34.883 Euro. Diese Mieterinnahmen seien dem Verkehrswert des gesamten Objektes gegenüberzustellen.

18 Der Verwaltungsgerichtshof meine mit „Renditesatz“ offensichtlich das Verhältnis von Jahresrohertrag („Kaltmiete“, Einnahmen) zu den Kosten bzw. dem Wert des Objektes. Dieser Betrag decke sich mit dem Begriff der „Maklerrendite“. Eine solche Brutto-Rendite sei höher als der Liegenschaftszinssatz, der in der Immobilien-Fachliteratur verwendet werde. Für die Berechnung des Liegenschaftszinssatzes werde nämlich der Reinertrag nach Abzug der Bewirtschaftungskosten herangezogen, weshalb dieser niedriger sei als der Prozentsatz der Brutto-Rendite.

19 Das Bundesfinanzgericht gehe (ausgehend von einer Sekundärmarktrendite im Jahr 2000 von 5,36%) von einer Marktrendite von 4,81% aus. Die tatsächliche erzielte Miete betrage 1,88% (Gesamtinvestitionen von 1.857.565 Euro; Jahresmiete von 34.882,96 Euro). Damit unterschreite die tatsächlich erzielte Rendite die marktkonforme Rendite um mehr als die Hälfte.

20 Da somit die tatsächlich erzielte Miete weniger als die Hälfte der marktkonformen Miete betrage, seien die mit der Vermietung zusammenhängenden Vorleistungen überwiegend für verdeckte Ausschüttungen (Zuwendungen) bezogen worden. Es komme daher der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 zur Anwendung. Die Überlassung der Liegenschaft erfolgte damit nicht im Rahmen eines Unternehmens. Da somit die tatsächlich erzielte Miete weniger als die Hälfte der marktkonformen Miete betrage, seien die mit der Vermietung zusammenhängenden Vorleistungen überwiegend für verdeckte Ausschüttungen (Zuwendungen) bezogen worden. Es komme daher der Vorsteuerauschluss des Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1994 zur Anwendung. Die Überlassung der Liegenschaft erfolgte damit nicht im Rahmen eines Unternehmens.

21 Wesentlich für die Anwendung der Fremdvergleichsrechtsprechung sei im Übrigen eine Gestaltung, die eine Berührung zur Sphäre der privaten Lebensführung aufweise, hier die Nutzung des Wohnhauses zu Wohnzwecken der Stifter und der Schwiegermutter des Erststifters. Das Mietverhältnis müsse auch hinsichtlich der Höhe des Entgelts einem Fremdvergleich standhalten, weshalb insbesondere der Angemessenheit der Miete besondere Bedeutung zukomme, zumal zu prüfen sei, ob der Vorgang eine verdeckte Ausschüttung darstelle.

22 Aber selbst wenn die verdeckte Zuwendung nicht überwiegen würde, wäre davon auszugehen, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse keine wirtschaftliche Tätigkeit vorliege, sondern eine bloße Gebrauchsüberlassung, da die Vermietung nicht marktkonform sei und einem Fremdvergleich nicht standhalte. So seien insbesondere die Betriebskostenabrechnungen für die Streitjahre erst im Zuge des Beschwerdeverfahrens im August 2002 durchgeführt worden. Die Abrechnung für die Jahre 2004 bis 2008 sei erst 2009 erfolgt. Die Anpassung der Miete an den Verbraucherpreisindex sei erstmals 2009 vorgenommen worden. Eine Kautionsvereinbarung sei vereinbart, aber zumindest bis zum Jahr 2016 nicht erlegt worden.

23 Vor allem spreche das Verhältnis zwischen Investitionskosten und tatsächlich erzielter Miete gegen die Fremdüblichkeit. Die Revisionswerberin habe das Wohngebäude mit weit überdurchschnittlichen Investitionskosten

errichtet. Die Baupläne seien von Frau HM als damaliger Grundstückseigentümerin nach ihren Vorlieben und Bedürfnissen eingereicht worden, ihr sei auch die Baubewilligung erteilt worden. Der Vertreter der Revisionswerberin habe in der mündlichen Verhandlung betont, die Nachstiftung des Grundstücks sei vor dem Hintergrund erfolgt, dass die Stiftung das Gebäude nach diesen Vorstellungen errichte und der Stifterfamilie zur Nutzung überlasse. Das unterstreiche auch der mit der S GmbH abgeschlossene Mietvertrag, wonach eine Untervermietung untersagt sei.

24 Ungewöhnlich sei zudem, dass die von der Schwiegermutter des Erststifters angemietete Einliegerwohnung räumlich nicht vom Rest des Hauses abgeschlossen sei und der Schwiegermutter die Benützung des Gartens, der Terrasse und der Räume im Kellergeschoß (Hallenbad, Wellnessbereich, etc) eingeräumt worden sei.

25 Zudem weiche die verrechnete Miete gravierend von einer marktüblichen Miete ab, sie unterschreite das fremdübliche Entgelt um mehr als die Hälfte. Somit bestünden keine Zweifel, dass es der Revisionswerberin niemals um die Erzielung einer angemessenen Rendite aus einem wirtschaftlich sinnvollen Investment gegangen sei. Dies gelte sowohl für den durch FM und dessen Ehefrau HM bewohnten Gebäudeteil als auch für den Mietvertrag mit der Schwiegermutter des Erststifters.

26 Die Revision ist nicht zulässig.

27 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.

2 8 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. 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.

29 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.

3 0 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann es im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung eines Wohngebäudes an eine der Körperschaft nahestehende Person in drei Fällen zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges kommen. Beim ersten Fall handelt es sich um die bloße Gebrauchsüberlassung, bei der keine unternehmerische Betätigung vorliegt. Der zweite Fall erfasst die nicht fremdübliche Nutzungsüberlassung an besonders repräsentativen Wohngebäuden, welche schon ihrer Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind. Der dritte Fall betrifft die Vermietung von im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäuden um weniger als 50 % der Renditemiete (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; 7.12.2020, Ra 2020/15/0067; 17.12.2021, Ra 2019/13/0063). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann es im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung eines Wohngebäudes an eine der Körperschaft nahestehende Person in drei Fällen zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges kommen. Beim ersten Fall handelt es sich um die bloße Gebrauchsüberlassung, bei der keine unternehmerische Betätigung vorliegt. Der zweite Fall erfasst die nicht fremdübliche Nutzungsüberlassung an besonders repräsentativen Wohngebäuden, welche schon ihrer Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind. Der dritte Fall betrifft die Vermietung von im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäuden um weniger als 50 % der Renditemiete vergleiche , VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; 7.12.2020, Ra 2020/15/0067; 17.12.2021, Ra 2019/13/0063).

3 1 Das Bundesfinanzgericht ist im Revisionsfall von einer Vermietung um weniger als 50% der Renditemiete und damit dem Vorsteuerausschuss nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1988 (und nur in einer ergänzenden, alternativen Begründung von einer bloßen Gebrauchsüberlassung) ausgegangen. Das Bundesfinanzgericht ist im Revisionsfall von einer Vermietung um weniger als 50% der Renditemiete und damit dem Vorsteuerausschuss nach Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1988 (und nur in einer ergänzenden, alternativen Begründung von einer bloßen Gebrauchsüberlassung) ausgegangen.

3 2 Beträgt die tatsächliche Miete weniger als die Hälfte der fremdüblichen Miete, wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter „überwiegend“ für verdeckte Ausschüttungen bezogen und tritt damit der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ein (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004). Entscheidend ist somit im Revisionsfall, in welchem Ausmaß (überwiegend oder nicht überwiegend) die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete abweicht. Beträgt die tatsächliche Miete weniger als die Hälfte der fremdüblichen Miete, wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter „überwiegend“ für verdeckte Ausschüttungen bezogen und tritt damit der Vorsteuerauschluss des Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG 1994 ein vergleiche , VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004). Entscheidend ist somit im Revisionsfall, in welchem Ausmaß (überwiegend oder nicht überwiegend) die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete abweicht.

33 Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits im Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003, ausgesprochen, dass die Höhe der angemessenen Miete daraus abzuleiten ist, „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 erwartet“.

3 4 Es geht dabei um jene Mieteinnahmen, die ein gewissenhafter, auf die Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung - im Wege des Investments in gut rentierliche Immobilien - erzielen kann (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284). Dadurch ist ein Maßstab gefunden, um prüfen zu können, ob das Immobilieninvestment der Körperschaft primär den ihr nahestehenden Personen (Gesellschaftern, Stiftern) zu Wohnzwecken dienen soll oder auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Erzielung von (steuerpflichtigen) Mieteinnahmen ausgerichtet ist. Die Vorgangsweise kann dann als durch die Erzielung von Mieteinnahmen veranlasst angesehen werden, wenn die von der Körperschaft tatsächlich erzielten Mieten jene Höhe erreichen, die sich im Falle der Investition des vorgegebenen Kapitals in Immobilien jener Art, die erfahrungsgemäß gute Renditen erwarten lassen (z.B. kleinere Wohnungen im urbanen Bereich), ergeben würden. Es geht dabei um jene Mieteinnahmen, die ein gewissenhafter, auf die Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung - im Wege des Investments in gut rentierliche Immobilien - erzielen kann vergleiche , VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284). Dadurch ist ein Maßstab gefunden, um prüfen zu können, ob das Immobilieninvestment der Körperschaft primär den ihr nahestehenden Personen (Gesellschaftern, Stiftern) zu Wohnzwecken dienen soll oder auf die wirtschaftliche Tätigkeit der Erzielung von (steuerpflichtigen) Mieteinnahmen ausgerichtet ist. Die Vorgangsweise kann dann als durch die Erzielung von Mieteinnahmen veranlasst angesehen werden, wenn die von der Körperschaft tatsächlich erzielten Mieten jene Höhe erreichen, die sich im Falle der Investition des vorgegebenen Kapitals in Immobilien jener Art, die erfahrungsgemäß gute Renditen erwarten lassen (z.B. kleinere Wohnungen im urbanen Bereich), ergeben würden.

35 Es wird auf die Renditeerwartung eines wirtschaftlich agierenden und nur am Mietertrag interessierten Investors abgestellt. Maßgeblich ist jener Renditesatz der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (gegebenenfalls des höheren Verkehrswerts des Objekts) in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste (vgl. VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256; 7.12.2020, Ra 2020/15/0004). Ein solcherart ermittelter Betrag wird als Renditemiete bezeichnet. Es wird auf die Renditeerwartung eines wirtschaftlich agierenden und nur am Mietertrag interessierten Investors abgestellt. Maßgeblich ist jener Renditesatz der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (gegebenenfalls des höheren Verkehrswerts des Objekts) in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des

Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % (hier gemeint als Verhältnis von Jahresmieterlösen zum Betrag des investierten Kapitals) zu erzielen sein müsste vergleiche , VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256; 7.12.2020, Ra 2020/15/0004). Ein solcherart ermittelter Betrag wird als Renditemiete bezeichnet.

3 6 Eine derartige abstrakte Renditeberechnung (in Form von Jahresmieteinnahmen in Höhe von idR 3 bis 5 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten der gesamten vom Gesellschafter für Wohnzwecke benutzten Immobilie) wäre allerdings nach der Rechtsprechung dann nicht geboten, wenn es für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gäbe. Ein funktionierender Mietenmarkt in diesem Sinne ist allerdings nur dann als gegeben anzunehmen, wenn ein wirtschaftlich agierender und nur am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; 7.12.2020,

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at