

Vorsteuerabzug bei Immobilienvermietung einer Privatstiftung

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits wiederholt mit der Beurteilung einer Vermietungstätigkeit durch eine Privatstiftung als unternehmerisch befasst (vgl etwa VwGH vom 10.2.2016, 2013/15/0284; 7.7.2011, 2007/15/0255; 23.2.2010, 2007/15/0003). Um bei der Gebrauchsüberlassung eines Wohnobjektes an einen Begünstigten das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausschließen zu können, kommt nach dieser Rechtsprechung dem Gesamtbild der Verhältnisse entscheidendes Gewicht zu. In seiner Entscheidung vom 29.6.2016, 2013/15/0301 stellt der VwGH nun außerdem abermals klar, dass zur Beurteilung, ob ein angemessenes Mietentgelt vorliegt, eine abstrakte Renditeberechnung als Vergleichsmaßstab dann nicht gerechtfertigt ist, wenn für das Mietobjekt ein funktionierender Mietmarkt existiert.

VwGH 29. 6. 2016, 2013/15/0301 (vorgehend UFS 13. 11. 2013, RV/0370-S/03, miterledigt RV/0066-S/07, RV/0184-S/12)

Deskriptoren: Immobilienvermietung, Privatstiftung, Begünstigte, Vorsteuerabzug, wirtschaftliche Tätigkeit, Marktmiete, Renditemiete.

Normen: § 2 Abs 1 UStG, § 12 UStG.

Ausgangssachverhalt

Eine Privatstiftung beauftragte eine zunächst mit dem Stifterehepaar (Frau HM und Herr FM) gesellschaftsrechtlich verbundene und später im Eigentum der Privatstiftung stehende Gesellschaft mit der Durchführung von Baumaßnahmen auf einem nachgestifteten Baugrundstück in bester Lage. Das neu errichtete Wohnhaus wurde daraufhin unbefristet ohne Kündigungsverzicht einer Seite von der Privatstiftung an die GmbH vermietet (ein Zimmer für Bürozwwecke der GmbH, die restliche Fläche für Wohnzwecke). Die GmbH stellte in der Folge das Wohnobjekt ihrer Geschäftsführerin Frau HM sowie deren Ehemann FM, der zugleich Angestellter der GmbH war, als Dienstwohnung (für einen Sachbezug) zur Verfügung. Hinsichtlich einer im Wohnhaus befindlichen Einliegerwohnung schloss die Privatstiftung einen Mietvertrag auf unbestimmte Dauer mit der Mutter von Frau HM ab.

Die Privatstiftung machte Vorsteuern aus der Errichtung des Gebäudes geltend, das Finanzamt anerkannte nach einer abgabenbehördlichen Prüfung die Vermietung aber nicht als unternehmerische Tätigkeit. Begründend führte das Finanzamt aus, dass das Haus auf Grund der familienhaften Verhältnisse im Sinne des § 167 BAO nicht als Betriebsvermögen und somit als außersteuerliches Vermögen der Revisionswerberin beurteilt werde; damit zu-

sammenhängende Vorsteuer sei gemäß § 12 UStG nicht abziehbar.

In seinen Berufungen wandte sich die Privatstiftung inhaltlich gegen die Versagung des Vorsteuerabzuges. Die Privatstiftung wies darauf hin, dass die beiden Mietverträge schriftlich abgeschlossen und dem zuständigen Gebührenamt angezeigt worden seien und einen eindeutigen und unzweifelhaften Inhalt aufwiesen, der vom Stiftungsvorstand auch mit anderen Personen in dieser Form abgeschlossen worden wäre. Weiters erstattete die Privatstiftungen umfangreiche Vorbringen zu Mietpreisen, die in vergleichbaren Lagen für Villen der hier vorliegenden Art erzielbar wären.

Nach Durchführung eines umfangreichen Ermittlungsverfahrens und einer mündlichen Berufungsverhandlung wies der UFS die Berufungen als unbegründet ab. Der UFS teilte zwar grundsätzlich die Ansicht der Privatstiftung, wonach die Versagung des Vorsteuerabzuges nicht auf das Vorliegen familienhafter Verhältnisse gestützt werden könne; für die Beurteilung der Frage, ob die Nutzungsüberlassung der Immobilie eine unternehmerische Tätigkeit darstelle, sei vielmehr das Vorliegen einer marktconformen Vermietung wesentlich. Die Angemessenheit des Mietentgeltes leite sich daraus ab, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwarte. Es sei somit eine Renditeberechnung für den Betrag in Höhe des Verkehrswertes der Immobilie bzw des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten anzustellen, wobei von einem marktüblich agierenden Immobilieninvestor auszugehen sei.

Die Privatstiftung stütze das Vorliegen der Unternehmer-eigenschaft darauf, dass die Stiftung mit der Investition eine Veranlagung mit langfristigem Wertsteigerungspotential getätigt habe, über die Vermietung schriftliche Mietverträge geschlossen worden seien und zur Höhe des

Mietzinses Gutachten eingeholt worden seien, die bestätigen würden, dass der Mietzins fremdüblich angesetzt worden sei. Diese Ausführungen überzeugten den UFS aber nicht.

Beim gegenständlichen Objekt handle es sich laut UFS um eine Liegenschaft in bester Wohnlage in einem gehobenen Villenvorort mit guter Infrastruktur und somit unstrittig um ein exklusives Objekt, das in der Regel zur Eigennutzung erworben bzw errichtet werde. Der Stiftungsvorstand habe laut UFS offenkundig keinen Einfluss auf die Investitionsentscheidung gehabt, weil die Liegenschaft erst in die Privatstiftung nachgestiftet worden sei, als die Bebauungspläne erstellt und die Baubewilligung bereits erteilt gewesen sei. Der UFS nahm es somit als erwiesen an, dass die gegenständliche Immobilie nach den Wünschen der Stifter geplant und errichtet worden und eine anderweitige Vermietung an fremde Personen am freien Markt nie beabsichtigt gewesen sei, vielmehr habe von Anfang an das persönliche Wohnbedürfnis der Stifterfamilie abgedeckt werden sollen. Die GmbH habe außerdem eine vereinbarte Kautionsleistung nicht geleistet, weil es zwischen ihr und der Privatstiftung an einem Interessensgegensatz fehle. Aus den vorgelegten Betriebskostenabrechnungen gehe zudem hervor, dass Betriebskosten erst verspätet abgerechnet worden seien. Darüberhinaus sei es für eine kleine GmbH (im Sinne der Größenklassen des § 221 UGB) mit nur zwei Arbeitnehmern nicht üblich, Arbeitnehmern eine Dienstwohnung zur Verfügung zu stellen. Eine fremde GmbH würde ferner weder ein Objekt mieten, das laut Vertrag zu keinem anderen Zweck als zu Wohnzwecken ihrer Arbeitnehmer genützt werden könne, noch ihren Arbeitnehmern ein derart luxuriöses Objekt überlassen. Die Mietverträge seien außerdem auf unbestimmte Zeit ohne Kündigungsverzicht abgeschlossen worden, aufgrund der eingeschränkten Verwertbarkeit eines nach Vorstellungen des Mieters gestalteten Objektes wäre nach Überzeugung des UFS aber ein einseitiger Kündigungsverzicht des Mieters fremdüblich.

Der UFS errechnete im Zuge des Rechtsmittelverfahrens eine so genannte Renditemiete nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren und hielt diese Berechnung der Privatstiftung vor. Die Berechnung der Rendite, die sich ein Anleger für das eingesetzte Kapital erwarte, drücke sich im Liegenschaftszinssatz aus. Die nach eigenen Angaben der Privatstiftung am Markt erzielbare Miete (Marktmiete) reiche gemäß UFS nicht aus, um die Renditeerwartungen eines fremden Investors zu erfüllen. Dies spreche für eine unübliche Investition gegen die Marktverhältnisse. Da ein fremder Investor eine derartige Investitionsentscheidung nicht getroffen hätte, liege insgesamt keine marktkonforme Gestaltung der Vermietungstätigkeit vor und stelle die Nutzungsüberlassung der gegenständlichen

Liegenschaft keine unternehmerische Tätigkeit dar, so dass die geltend gemachten Vorsteuerabzüge nicht anzuerkennen seien.

Die Privatstiftung sah sich durch den angefochtenen Bescheid in ihrem subjektiven Recht auf Anerkennung der Unternehmereigenschaft in Zusammenhang mit der Vermietung sowie in ihrem Recht auf Zuerkennung der während der Bauphase geltend gemachten Vorsteuern gemäß § 2 Abs 1 iVm § 12 UStG verletzt und brachte Revision beim VwGH ein.

Aus den Entscheidungsgründen

Der VwGH hat den angefochtenen Bescheid im angefochtenen Umfang, somit in seinem Abspruch betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2001, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

„28 In der Sache selbst verweist die Revisionswerberin auf die Rechtsprechung des EuGH, wonach zur Beurteilung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ein Leistungsaustausch mit nachhaltiger Einnahmenerzielung wesentlich sei und nicht so sehr die Prüfung im Vordergrund stehe, ob sämtliche Kriterien eines Fremdvergleiches vorliegen. Die belangte Behörde konstatierte selbst, dass die gegenständlichen Mietverhältnisse schriftlich vereinbart und nach außen wirksam geworden seien sowie einen klaren Inhalt aufwiesen. Auch die Höhe des Mietentgelts sei angemessen. Lege man den durchschnittlich erzielten Jahresnettomiettertrag von 38.783,33 EUR auf die tatsächlichen Investitionskosten der Revisionswerberin von 1.176.173 EUR um, ergebe sich eine Rendite von 3,3%. Damit werde deutlich, dass das streitgegenständliche Objekt deutlich über den Marktansätzen rentiere. Die Revisionswerberin habe im Verwaltungsverfahren die Ortsüblichkeit und Angemessenheit der Miete durch ein Gutachten eines renommierten ortsansässigen Immobilienbüros nachgewiesen. Damit habe sich die belangte Behörde nicht einmal ansatzweise auseinandergesetzt. Die Ansicht der belangten Behörde führe zu einer Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte. Vermiete nämlich eine Stiftung eine Wohnung an eine fremde Person, genüge die Vereinbarung eines ortsüblichen und angemessenen Mietzinses. Im Falle der Vermietung an den Stifter oder einen Begünstigten stelle die belangte Behörde weitaus strengere Prüfkriterien auf, welche auch weit über die Berechnungsnotwendigkeiten der Überschusserzielung nach der Liebhabereiverordnung hinausgingen. Nach Ansicht der belangten Behörde müsse die zwischen Stiftung und Stifter vereinbarte Miete einer theoretischen Berechnung eines zu erzielenden Mindestrenditesatzes standhalten. Diese hypothetische Berechnung gehe von willkürlichen Annahmen aus. Tatsächlich würden in jüngster Zeit von Investoren sogar Immobilien mit einem Renditesatz von

1% und darunter angekauft. Auch diesen Investoren könne man kein unwirtschaftliches Handeln vorwerfen, vielmehr könnten spezielle Überlegungen zur Akzeptanz niedriger Renditen führen. Der Erststifter führe ein Bau-trägerunternehmen in S und wisse aus eigener Erfahrung, dass hunderte Mietverträge im Luxuswohnsegment abgeschlossen würden, denen nicht die theoretischen Renditeerwartungen der belangten Behörde zu Grunde lägen. 29 Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits wiederholt mit der Beurteilung einer Vermietungstätigkeit durch eine Privatstiftung als unternehmerisch befasst (vgl. VwGH vom 10. Februar 2016, 2013/15/0284, und die dort angeführte Vorjudikatur, auf die gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen wird). Um bei der Überlassung des Gebrauches eines Wohnobjektes an den Stifter (oder sonstigen Begünstigten) das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausschließen zu können, kommt nach dieser Rechtsprechung entscheidendes Gewicht dem Gesamtbild der Verhältnisse zu.

30 Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde zwar anders als in jenem, das dem Erkenntnis vom 10. Februar 2016 zu Grunde lag, Feststellungen zum Gesamtbild der Betätigung getroffen. Die dabei in den Vordergrund gestellten Erwägungen zur fehlenden Angemessenheit der vereinbarten Mieten vermögen der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle allerdings nicht standzuhalten. Eine abstrakte Renditeberechnung wie sie im angefochtenen Bescheid angestellt wurde, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedenfalls dann nicht gerechtfertigt, wenn es für das von der Revisionswerberin errichtete Mietobjekt einen funktionierenden Mietenmarkt

gibt. Das Vorliegen eines entsprechenden Mietenmarktes für Mietobjekte der streitgegenständlichen Art, wurde von der Revisionswerberin wiederholt behauptet und durch die Vorlage entsprechender Gutachten unter Beweis zu stellen versucht. In Verkennung der Rechtslage hat sich die belangte Behörde mit diesem Vorbringen und den zu dazu von der Revisionswerberin beigebrachten Beweismitteln nicht auseinandergesetzt.

31 Ob die Überlassung der Wohnung durch die Mieterin (die S GmbH) an das Stifterehepaar als Dienstwohnung einem Fremdvergleich standhält oder allenfalls eine verdeckte Ausschüttung begründet, ist für die Beurteilung der revisionsgegenständlichen Vermietung an die S GmbH nicht entscheidungsrelevant (vgl. sinngemäß VwGH vom 25. Juli 2013, 2011/15/0151). Diesbezügliche Erwägungen haben daher bei der Beurteilung des Gesamtbildes der hier zu beurteilenden Betätigung außer Betracht zu bleiben.

32 Hingegen kommt, wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt betont hat, der tatsächlichen Erfüllung von zwischen nahestehenden Personen geschlossenen Rechtsgeschäfte besonderes Gewicht für deren steuerliche Anerkennung zu (vgl. für viele VwGH vom 26. Mai 2010, 2006/13/0134). Das Verlangen der Abgabenbehörde, den tatsächlichen Geldfluss nachzuweisen, stellt sich daher entgegen der auch in der Revision vertretenen Ansicht der Revisionswerberin nicht als schikanös dar, zumal aus dem Fehlen von Mietforderungen in der Bilanz der Revisionswerberin nicht zwingend auf tatsächlich regelmäßig geleistete Mietzahlungen geschlossen werden kann.“

Anmerkung

Von Sebastian Tratlehner

In seinem aktuellen Erkenntnis präzisiert der VwGH sein ebenfalls zur Frage des Vorsteuerabzuges bei der Immobilienvermietung an eine einer Gesellschaft nahestehenden Person ergangenes Erkenntnis vom 10.2.2016.¹ Dort führte der VwGH – wiederum unter Bezugnahme auf seine frühere Rechtsprechung² – aus, dass die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als fortlaufende Duldungsleistung auch bei einer Privatstiftung als unterneh-

merische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs 1 UStG bzw als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art 9 der MwStSystRL in Betracht komme, jedoch dann keine wirtschaftliche Tätigkeit vorläge, 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).³ Die Beurteilung sei dabei – unter Bezugnahme auf

1 VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284, vgl dazu *Marschner*, VwGH: Vorsteuerabzug bei Vermietung an Stifter, ZFS 2016, 88 (90); *Ebrke-Rabel/Schimmerl*, Vorsteuerabzug bei Immobilienvermietung zwischen nahestehenden Personen, taxlex 2016, 267 (270).

2 VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255.

3 Zur gleichen Situation bei Kapitalgesellschaften vgl VwGH 1.9.2015, 2012/15/0105, vgl hierzu *Tratlehner* in BFGjournal 2015, 428.

die EuGH-Entscheidung in der Rs *Enkler*⁴ – 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.

Nach Art 9 der MwStSystRL⁵ gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt dabei insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. Nach der Rechtsprechung des EuGH stellt die Vermietung eines körperlichen Gegenstandes eine Nutzung dieses Gegenstands dar, die als wirtschaftliche Tätigkeit zu beurteilen ist, wenn sie zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen wird.⁶ Für die Feststellung, ob die Vermietung eines körperlichen Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen wird, ist die Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls zu beurteilen. Kann ein Gegenstand seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen jemand einen 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 Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.⁷ 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 ua die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegeben-

heiten des Einzelfalls gehören und daher – neben anderen Gesichtspunkten – bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können.⁸ Auch in aktuellen Entscheidungen bestätigt der EuGH⁹ im Ergebnis, dass für die Beurteilung der Frage, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, zwar die Höhe des verrechneten Entgelts eine Rolle spielt, es aber stets einer Würdigung der gesamten Gegebenheiten bedarf, um das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit beurteilen zu können.

Im aktuellen Judikat vom 29.6.2016 konkretisiert der VwGH seine bisherigen Aussagen insofern, als er klarstellt, dass eine abstrakte Renditeberechnung für die Mitbeurteilung der Frage, ob eine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit vorliegt, dann nicht gerechtfertigt ist, wenn es für das errichtete Mietobjekt einen funktionierenden Mietenmarkt gibt.¹⁰ Das Vorliegen eines solchen, funktionierenden Mietenmarktes – auf dem ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gedeiegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde – für ein Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung, sei jedoch, wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 15.9.2016¹¹ ausführt, vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Im zugrundeliegenden Fall hat der UFS die Rechtslage insofern verkannt, als er sich mit dem Vorbringen der Privatstiftung bzw der durch die Vorlage entsprechender Gutachten auch unter Beweis gestellten Tatsache, dass ein entsprechender Mietenmarkt für Mietobjekte der streitgegenständlichen Art existiere, nicht auseinandergesetzt hat. Offen – da im vorliegenden Sachverhalt nicht entscheidungsrelevant – lässt der VwGH allerdings die Frage, ob die Überlassung der Wohnung an das Stifterehepaar als Dienstwohnung einem Fremdvergleich standhält oder allenfalls eine verdeckte Ausschüttung begründet.

4 EuGH 26.9.1996, C-230/94, *Enkler*.

5 RL 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/347, 1 idF RL 2016/856/EU.

6 Vgl EuGH 26.9.1996, C-230/94, *Enkler*.

7 Vgl EuGH 19.7.2012, C-263/11, *Aiñars Rēdlihs*, Rn 33 ff; 26.9.1996, C-230/94, *Enkler*, Rn 28.

8 EuGH 26.9.1996, C-230/94, *Enkler*, Rn 29. Vgl dazu auch *Aigner/Tumpel*, Immobilienvermietung durch eine Privatstiftung an ihren Stifter oder an Begünstigte, SWK 2011, 394 (396).

9 EuGH 2.6.2016, C-263/15, *Lajvér Meljorációs Nonprofit Kft ua*, Rn 29 ff; 12.5.2016, C-520/14, *Gemeente Borsele*, Rn 30 ff;

vgl dazu *Ehrke-Rabel/Schinnerl*, Vorsteuerabzug bei Immobilienvermietung zwischen nahestehenden Personen, taxlex 2016, 267 (269 f).

10 Im Erkenntnis vom 10.2.2016, 2013/15/0284, formulierte der VwGH noch positiv, dass eine abstrakte Renditeberechnung dann gerechtfertigt sei, wenn es keinen funktionierenden Mietenmarkt gibt, nun grenzt der VwGH aber negativ ab, wonach eine abstrakte Renditeberechnung jedenfalls dann nicht gerechtfertigt ist, wenn es einen funktionierenden Mietenmarkt gibt.

11 VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256.

In rechtlicher Hinsicht sind im Bereich der Überlassung von Wohngebäuden durch eine Körperschaft an ihre Gesellschafter bzw an Personen, die den Gesellschaftern nahestehen, im Ergebnis mehrere dem Vorsteuerabzug entgegenstehende Konstellationen zu unterscheiden¹², die mE in folgender Reihenfolge zu prüfen sind:

- Kein Vorliegen einer wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit: In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob der Vorgang eine bloße Gebrauchsüberlassung darstellt, die nicht als wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit einzustufen ist.¹³ Um bei der Überlassung des Gebrauches 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. Dennoch ist zur Beantwortung der Frage, ob die Nutzungsüberlassung einer Wohnimmobilie an den Begünstigten/Stifter eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung wesentlich.¹⁴
- Kein Vorliegen von Liebhaberei: Die Überlassung der Liegenschaft darf keine Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne (§ 6 iVm § 1 Abs 2 LVO) darstellen, da ansonsten die Unternehmereigenschaft aufgrund von § 2 Abs 5 UStG verneint wird. Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne kommt im Zusammenhang mit der Überlassung von Wohngebäuden durch eine Gesellschaft/Stiftung an ihre Gesellschafter/Begünstigte bzw Stifter nur bei der sogenannten „kleinen“ Vermietung iSv § 1 Abs 2 Z 3 LVO in Betracht, die aufgrund der Rechtsprechung des VwGH unionsrechtskonform als (zwingend) unechte

Steuerbefreiung mit Vorsteuerauschluss betrachtet wird.¹⁵ Für die Beantwortung der Frage, ob Liebhaberei vorliegt, nimmt der VwGH¹⁶ in seiner bisherigen Rechtsprechung auf die vom EuGH¹⁷ entwickelte Abgrenzung der wirtschaftlichen Tätigkeit zum privaten Konsum Bezug, wonach eine Betrachtung der Gesamtheit der Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls erforderlich ist.

- Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung und Anwendung von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG: Bei Vorliegen einer wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit ist in einem weiteren, nachgelagerten Prüfschritt das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung zu prüfen, welche gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG führen kann.¹⁸ In diesem Fall kommt der Angemessenheit der Miete bzw einem Fremdvergleich der Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung besondere Bedeutung zu. Ertragsteuerlich ist bei nicht fremdüblich den Gesellschaftern zur privaten Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft nach der Rechtsprechung des VwGH¹⁹ zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einerseits und andererseits solchen Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind. Letztere zählen nicht zum Betriebsvermögen, für sie scheint daher ein Vorsteuerabzug bereits aufgrund von § 12 Abs 2 Z 1 UStG ausgeschlossen, es liegt keine wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit vor. Erstgenannte Gebäude können sogar bei ertragsteuerlicher Zuordnung zum Betriebsvermögen umsatz-

12 In Anlehnung an die Aussagen des VwGH in seinem Erkenntnis vom 10.2.2016, 2013/15/0284.

13 Vgl hierzu auch *Mayr*, Wohnraumvermietung zwischen GmbHs und ihren Gesellschaftern, SWK 2012, 718 (719 f).

14 VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284.

15 Vgl hierzu VwGH30.4.2015, 2014/15/0015; 16.2.2006, 2004/14/0082. Zur Diskussion im Schrifttum vgl ua *Rauscher*, VwGH: Stillschweigender Abschied von der umsatzsteuerlichen Liebhaberei, SWK 2013, 989; *Mayr*, Umsatzsteuerliche Liebhaberei bei der kleinen Vermietung, SWK 2014, 1377; *Gaedke/Tumpel*,

Abermals: Umsatzsteuerliche Liebhaberei als unecht befreite Tätigkeit bei der kleinen Vermietung, SWK 2015, 543; *Mayr/Pfeiffer*, Umsatzsteuerliche Liebhaberei und kleine Vermietung, SWK 2015, 804; *Pfeiffer*, Umsatzsteuerliche Liebhaberei als unecht befreite Tätigkeit bei der kleinen Vermietung, SWK 2015, 500.

16 VwGH 25.4.2013, 2010/15/0107.

17 Vgl EuGH 26.9.1996, C-230/94, *Enkler*, Rn 30.

18 VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003.

19 Vgl VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083.

steuerlich eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit begründen, der Vorsteuerabzug somit bereits aufgrund von § 12 Abs 2 Z 1 UStG ausgeschlossen werden.²⁰ Liegt jedoch eine wirtschaftliche Tätigkeit vor, so ist bei der Prüfung des fremdüblichen Mietzinses grundsätzlich von jenem Betrag auszugehen, der erzielt würde, wenn die Leistung entgeltlich einer gesellschaftsfremden Person gegenüber erbracht würde,²¹ maßgeblich ist also, was ein marktüblich agierender Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet.²² Zur Ermittlung einer solchen sogenannten „Renditemiete“ anerkannt ist das umgekehrte Ertragswertverfahren.²³ Wird einem Mieter weniger als die Hälfte der sogenannten „Renditemiete“ als tatsächliche Miete verrechnet, kann nach einem kürzlich ergangenen BFG-Judikat²⁴ die Vorsteuer aus den Errichtungskosten auch dann nicht abgezogen werden, wenn diese tatsächlich verrechnete Miete der erzielbaren Marktmiete zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses entspricht. Die Überlassung des Mietobjektes zu einem Mietpreis, der weniger als die Hälfte der Renditemiete umfasst, stellt nach Ansicht des BFG eine überwiegende Verwendung des Mietgegenstands zur Ausführung einer verdeckten Gewinnausschüttung dar und führt daher zum Vorsteuerauschluss gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG.

- Kein Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis: Ein Mietverhältnis kann uU deshalb nicht anerkannt werden, weil eine vorliegende Gesamtgestaltung als „missbräuchliche Praxis“ zu werten ist.²⁵ Ohne Klärung der Frage, ob eine Vermietung zu marktkonformen (fremdüblichen) Bedingungen vorliegt, kann dies idR jedoch

nicht abschließend beurteilt werden.²⁶ Systematisch stellt sich die Frage nach dem Vorliegen einer missbräuchlichen Praxis erst dann, wenn für den Sachverhalt der Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a nicht zum Tragen kommt.²⁷ Nach der Rechtsprechung des EuGH schreibt die MwStSystRL einem Steuerpflichtigen nicht vor, bei der Wahl zwischen zwei Umsätzen den Umsatz zu wählen, der eine höhere Mehrwertsteuerbelastung nach sich zieht,²⁸ der Steuerpflichtige hat vielmehr das Recht, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält. Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis setze das Zusammentreffen zweier Bedingungen voraus; zum einen müssten die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der MwStSystRL und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, zum anderen müsse auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird.²⁹ Das Missbrauchsverbot ist nicht relevant, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben können als nur die Erlangung von Steuervorteilen.³⁰

Vor dem Hintergrund der durch das StRefG 2015/2016³¹ erfolgten Änderung von § 4 Abs 9 UStG und der damit ab 1.1.2016 eröffneten Anwendung der Normalwertregelung für die Lieferung bzw Vermietung und Verpachtung von Grundstücken stellt sich für zukünftige Fälle weiters die Frage, wie – bei Vorliegen einer wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit – das Verhältnis von § 4 Abs 9 UStG und § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG zu

20 Vgl *Tratlechner*, BFGjournal 2015, 428 (432) mwN.

21 VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215.

22 Vgl VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284; 23.2.2010, 2007/15/0003.

23 Vgl etwa VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; 23.2.2010, 2007/15/0003; BFG 6.11.2014, RV/7102513/2010. Vgl dazu auch *Petrikovics/Patloch*, Immobilienvermietung durch die Kapitalgesellschaft an den Gesellschafter, SWK 2016, 1175.

24 BFG 5.8.2016, RV/7103437/2011 (Revision eingebracht).

25 Vgl VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046. Der VwGH verweist hierbei auf sein Erkenntnis vom 31.3.2011, 2008/15/0115 und das Urteil des EuGH vom 22.12.2010, C-103/09, *Weald Leasing*. Vgl hierzu im Detail *Aigner/Tumpel*, SWK 2011, 394 (402).

26 Vgl VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046.

27 Vgl *Ruppel/Achatz*, UStG⁴, § 12 Rz 177.

28 Vgl EuGH 22.12.2010, C-103/09, *Weald Leasing*, Rn 28; 21.2.2008, C-425/06, *Part Service*, Rn 47; 21.2.2006, C-255/02, *Halifax*, Rn 73.

29 Vgl EuGH 22.12.2010, C-103/09, *Weald Leasing*, Rn 29 f; 21.2.2008, C-425/06, *Part Service*, Rn 42; 21.2.2006, C-255/02, *Halifax*, Rn 74.

30 EuGH 22.12.2010, C-103/09, *Weald Leasing*, Rn 31; 21.2.2008, C-425/06, *Part Service*, Rn 42; 21.2.2006, C-255/02, *Halifax*, Rn 75.

31 BGBl I 118/2015.

beurteilen ist. Vermietet beispielsweise eine Gesellschaft/Stiftung eine Liegenschaft unterpreisig an einen nicht (voll) zum Vorsteuerabzug berechtigten Gesellschafter/Begünstigten bzw. Stifter, so hätte unter Anwendung von § 4 Abs 9 UStG bei Vorliegen eines fremdunüblich niedrigen Mietentgelts für umsatzsteuerliche Zwecke ein Hochschleusen des Entgelts auf den Normalwert – in diesem Falle wohl das fremdüblich erzielbare Mietentgelt – zu erfolgen. Dies könnte aber – sofern der Ertragsverzicht beim Mietentgelt überwiegt³² – eine Anwendung von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG – und somit eine Versagung des Vorsteuerabzugs – ausschließen, wenn man systematisch von einer vorgelagerten Anwendung von § 4 Abs 9

UStG ausgeht. Jedenfalls kann durch Ansatz des Normalwerts mE³³ keine „nachträgliche“ Unternehmereigenschaft auf Seiten des Vermieters erlangt werden, vielmehr ist der Ansatz des Normalwerts nur als Rechtsfolge bei bestehender Unternehmereigenschaft des Vermieters denkbar, wenn das verrechnete Mietentgelt nicht fremdüblich ist.³⁴

Abschließend gilt festzuhalten, dass sowohl die ertragsteuerlichen als auch die umsatzsteuerlichen Folgen der Wohnraumüberlassung an Gesellschafter oder Stifter/Begünstigten den VwGH aufgrund der in diesem Zusammenhang stark sachverhaltsabhängigen Würdigung zukünftig wohl noch des Öfteren beschäftigen dürften.³⁵

32 Vgl hierzu *Ruppe/Achatz*, UStG⁴, § 12 Rz 175.

33 Ebenso *Bürgler/Hainz* in *Haumold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg), Immobilienbesteuerung⁴, 374.

34 Vgl *Bürgler/Hainz* in *Haumold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg), Immobilienbesteuerung⁴, 374.

35 Vgl hierzu bspw die anhängige Revision zu der BFG-Entscheidung vom 5.8.2016, RV/7103437/2011.