

## Nutzungsüberlassung von Luxusimmobilien an Stifter

EstG §§ 2, 20; UStG §§ 2, 12; KStG § 8

VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008

1. Entscheidend für die Frage der Fremdüblichkeit der Miete ist, ob die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete, der Renditemiete, abweicht. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist dafür jener Renditesatz maßgeblich, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten in gut rentierliche Immobilien (also in Immobilien von jener Art, die eine hohe Rendite erwarten lassen) ergibt, wobei nach Auffassung des VwGH im Allgemeinen ein Renditesatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % zu erzielen sein müsste.
2. Aus der Judikatur des VwGH ergibt sich, dass es im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an eine der Körperschaft nahestehende Person in drei Fällen zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges kommen kann. 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. In den letzten beiden Fällen ordnet § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 den Vorsteuerauschluss an.
3. Die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnimmobilie zur Befriedigung des eigenen Wohnbedarfs erfüllt weder einen Einkunftstatbestand iSd EstG 1988 noch stellt sie eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG 1994 dar. Eine Person kann ihren Wohnbedarf auch dadurch befriedigen, dass sie die Wohnimmobilie durch eine in ihrem Einflussbereich stehende Körperschaft (GmbH, Privatstiftung etc) anschaffen oder herstellen und sich sodann von dieser Körperschaft das Recht auf Nutzung der Wohnimmobilie einräumen lässt. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Körperschaft mit der Nutzungsüberlassung als Unternehmerin zur Erzielung von Einnahmen tätig wird oder ob die Nutzungsüberlassung erfolgt, um der nahestehenden Person (Gesellschafter, Stifter etc) causa societatis Vorteile zuzuwenden. Dabei kann das causa societatis veranlasste Verhalten der Körperschaft auch im Kleide einer unternehmerischen Tätigkeit auftreten, weil die Geltendmachung der aus der Anschaffung bzw Herstellung resultierenden Vorsteuern angestrebt wird.

Die Revision wird, soweit sie sich auf die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer 2005 und die Körperschaftsteuer 2008 bis 2013 bezieht, zurückgewiesen.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet abgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### Begründung

1 Die Revisionswerberin erwarb mit Kaufvertrag vom 28. März 2003 eine denkmalgeschützte Altstadtvilla in S. Die Liegenschaft wurde zunächst im Umlaufvermögen der Revisionswerberin bilanziert. Ab dem Jahr 2004 begann die Revisionswerberin mit der Planung, das Gebäude zu sanieren. Die Baumaßnahmen wurden im Jahr 2005 begonnen. Ab dem Jahresabschluss 2005 bilanzierte die Revisionswerberin die gegenständliche Liegenschaft im Anlagevermögen.

2 Im Zuge einer Betriebsprüfung vertrat der Prüfer den Standpunkt, dass das mit 1. März 2007 auf unbefristete Zeit mit R - dem Geschäftsführer der Revisionswerberin und Stifter jener Privatstiftung, die die Anteile an der Revisionswerberin hielt - abgeschlossene Mietverhältnis nicht fremdüblich und die Revisionswerberin für den Mietvertrag nur zwischen der Stiftung und dem Stifter zwischengeschaltet worden sei.

3

Das Finanzamt folgte dem Prüfer und erließ einen Wiederaufnahmebescheid 2005 für die Umsatzsteuer, sowie einen neuen Sachbescheid für die Umsatzsteuer 2005. Ebenso wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2006 festgesetzt und die Umsatzsteuer für 2007 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt. In den Folgejahren wurden zudem, soweit für das Revisionsverfahren relevant, die Umsatzsteuer 2008 bis 2013 und die Körperschaftsteuer 2008 bis 2013 festgesetzt.

4 Gegen sämtliche Bescheide erhob die Revisionswerberin fristgerecht Berufung (Beschwerde).

5 Das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerde - nach Beschwerdevorentscheidung und Vorlageantrag - als unbegründet ab. Es stellte fest, dass die Revisionswerberin mit Kaufvertrag vom 28. März 2003 eine denkmalgeschützte Altstadtvilla in S erworben habe, die zunächst im Umlaufvermögen bilanziert worden sei. Bereits im Zeitpunkt der Einreichplanung des Umbaus im Jahr 2004 habe der Wille bestanden, das Gebäude für R und seine Familie als Wohnsitz zu verwenden. Die Planung der Sanierung im Hinblick auf die „Erreichung einer entsprechenden Wohnqualität“ sei nach seinen Vorstellungen durchgeführt worden. Ab dem Jahresabschluss 2005 habe die Revisionswerberin die gegenständliche Liegenschaft im Anlagevermögen bilanziert. Die Bauarbeiten seien nach Verzögerungen im Jahr 2009 fertig gestellt worden. Das denkmalgeschützte Altstadthaus sei von der Revisionswerberin in den

Jahren 2005 bis 2009 umfassend generalsaniert und hochwertig um- und ausgebaut worden. Die Liegenschaft liege in einem Villenviertel. Auf dem Grundstück befinde sich eine Tiefgarage für 4 bis 5 PKW mit einer Umkehrmöglichkeit in der Garage.

6 Die Gebäudeteile seien in Massivbauweise mit Altmaterialien errichtet worden. Bei der Generalsanierung und dem Ausbau zwischen 2006 und 2008 seien diese mit hochwertigen Materialien und edler Innenausstattung ergänzt worden: Sanierung des Putzes und der Fensterfaschen an den Fassaden, Erneuerung des Schopfwalmdaches mit Kupferblechdeckung, Erhaltung der Gewölbe v.a. im Erdgeschoss und alter Decken, Einbau eines (hydraulischen) Aufzuges bis zum Dachgeschoß, großteils neue Holzkastenfenster (weiß lackiert) mit stilgerechten Beschlägen und Marmorfensterbänken, großteils neue Holzriemenböden und die alten Marmorböden mit neuen Marmorböden (v.a. roter Adneter Marmor) ergänzt, historische Türen seien erneuert und nachgebaut worden, Wände und Decken seien großteils verputzt und weiß getüncht worden, die neuen Bäder und WCs seien hochwertig mit Design-Sanitäranlagen ausgestattet worden. Es sei eine Fußboden- und Wandheizung mit mehreren Heizkreisen (Gas-Zentralheizung) eingebaut worden, in den Bädern seien Handtuch-Heizkörper vorhanden. Es gebe eine Massivholz-Haustüre mit Steinportal und Oberlichte. Eine Nutzfächenaufstellung aus der Bau- und Ausstattungsbeschreibung aus 2004 ergebe eine Netto-Grundrissfläche von 542,53 m<sup>2</sup>. Abzüglich Flächen für die Garage (ca. 144 m<sup>2</sup>), Liftschächte, Felskammer und Stiegenhausflächen ergebe somit eine Wohnnutzfläche im Haus von ca. 370 m<sup>2</sup>.

7 Im Ergebnis stelle das betreffende Gebäude bzw. die betreffende Liegenschaft nach den dargestellten Details der Ausstattung und der Anschaffungs- und Sanierungskosten von netto 2,902.643 € bzw. brutto 3.384.401,87 € ein besonders repräsentatives Gebäude dar. Die Richtpreise für Wohngebäude mit einer hochwertigen Ausführung nach heutigen Baunormen in S bewegten sich unter Berücksichtigung der im Jahr 2009 ermittelten Baukosten/m<sup>2</sup> für ein Gebäude mit 370 m<sup>2</sup> Wohnfläche und einer Garagenfläche von 144 m<sup>2</sup> in einer Bandbreite zwischen 1,098.384 € und 1,366.907 €. Die Sanierung des Gebäudes habe sich demgegenüber inklusive der Anschaffung des Gebäudes in Höhe von 757.020,31 € brutto auf netto 2,902.643 € bzw. brutto 3,384.401,87 € belaufen und sei darüber hinaus auch auf die Wohnbedürfnisse der Familie R zugeschnitten gewesen.

8 Die Revisionswerberin habe vor Beginn der Sanierung nicht versucht, die erzielbare Miete für das gegenständliche Objekt zu erheben und/oder eine Renditeberechnung anzustellen. Dies sei kurz vor Abschluss der Sanierung erfolgt, nachdem das Finanzamt im ersten Rechtsmittelverfahren im Jahr 2008 die Höhe der Miete im ersten Mietvertrag vom 2. August 2006 zum Thema gemacht habe. Die Berechnung der erzielbaren Miete sei ohne Bezug auf die Anschaffungskosten bis Dezember 2008, als bereits Sanierungskosten von netto 2,783.889,50 € bzw. brutto 3,230.784,43 € angefallen seien, erfolgt. Die Revisionswerberin habe keinen Nachweis eines funktionierenden Mietmarktes, konkret für eine aufwändig generalsanierte Altstadtvilla mit einer Gesamtwohnfläche von rd. 370 m<sup>2</sup> sowie einer großzügigen Tiefgarage mit 144 m<sup>2</sup> in außergewöhnlicher Lage, erbringen können.

9 Eine durchschnittliche Rendite auf dem österreichischen Rentenmarkt für den Zeitraum 2000 bis 2009 habe 3,97 % betragen, der Liegenschaftszinssatz für Objekte in S wäre zum damaligen Zeitpunkt für Mietwohnhäuser rund 4 % gewesen. Als Prozentsatz für eine angemessene Renditemiete im Jahr 2009 gehe das Bundesfinanzgericht daher von 4 % aus. Die im Jahr 2009 vereinbarte Miete habe in Bezug auf die Gesamtinvestitionskosten bei einem Mietertrag für Gebäude und Garage von monatlich netto 4.260 € 1,76 % betragen. Brutto ergäbe sich ein Prozentsatz von 1,67 %. Von den Parteien des Verfahrens sei ein Mietverhältnis und keine Gebrauchsüberlassung geplant gewesen. Am 2. August 2006 habe R mit der Revisionswerberin einen unbefristeten Mietvertrag abgeschlossen, in dem ein monatlicher Nettomietzins von 2.700 € zuzüglich Mehrwertsteuer und für die Miete von fünf Tiefgaragenstellplätzen ein monatlicher Nettomietzins von 300 € zuzüglich Mehrwertsteuer ab 1. März 2007 vereinbart worden sei. R habe den Mietvertrag mit der Revisionswerberin am 8. Juli 2008 gekündigt. Begründet sei dies mit den Verzögerungen bei der Sanierung des Gebäudes worden. Mit 1. Juli 2009 hätten die Vertragsparteien einen neuen Mietvertrag über das gegenständliche Objekt auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, als Mietzins sei ein Betrag von 3.960 € zuzüglich Mehrwertsteuer festgelegt worden, weiters sei die Miete von drei Kfz Stellplätzen mit 300 € zuzüglich Mehrwertsteuer vereinbart worden.

10 Das Gebäude sei am 29. Mai 2019 an einen fremden Dritten um den Betrag von 4,278.400 € verkauft worden. Umsatzsteuer sei für diesen Verkauf nicht verrechnet worden. Unter Berücksichtigung des Mehrerlöses habe die Gesamtrendite 6,07 % bis 2012 und 6,24 % ab 2013 betragen.

11 In der Beweiswürdigung führte das Bundesfinanzgericht aus, ein Bezug zur Sphäre der privaten Lebensführung des R und seiner Familie sei durch die (geplante) Nutzung der vermieteten Liegenschaft zu Wohnzwecken (de facto als Hauptwohnsitz) gegeben gewesen. Die gegenständliche Gestaltung müsse einem Fremdvergleich standhalten. Hinsichtlich des Zeitpunktes, ab dem R geplant habe, das verfahrensgegenständliche Gebäude für sich und seine Familie zu nutzen, folge das Gericht dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, in dem dieser dargestellt habe, dass ursprünglich geplant gewesen sei, möglichst wenig zu investieren und das Gebäude wieder zu verkaufen. Man sei dann in die Sanierung „richtig eingestiegen“ als klar gewesen sei, dass das Gebäude von R selbst genützt werden solle. Dieser Zeitpunkt sei spätestens der Tag der Einreichung der Umbauplanung im Jahr 2004. Dies ergebe sich auch aus dem Gutachten der Altstadterhaltungskommission vom 20. Juli 2004, das bereits alle „richtigen“ Sanierungsmaßnahmen zur „Erreichung einer entsprechenden Wohnqualität“ enthalten habe. Das Objekt sei bereits von Beginn der Sanierung an nach den Vorstellungen von R hochwertig saniert worden. Die Liegenschaft sei nicht nur als hochwertig, sondern als luxuriös einzustufen. Ob die Liegenschaft im Jahr 2010 tatsächlich am Markt zum Verkauf angeboten worden sei, könne nicht festgestellt werden. Selbst wenn dies zutreffen würde, zeige sich, dass das Objekt offenkundig derartig aufwändig saniert worden sei, dass es mit den Gesamtkosten im Jahr 2010 nicht gewinnbringend habe verwertet werden können. Auch dies spreche für ein ohne Rücksicht auf die Kosten saniertes Luxusobjekt, das nach den Wünschen des Geschäftsführers und

späteren Mieters errichtet bzw. instandgesetzt worden sei. Aus den im Verfahren vorgelegten Unterlagen ergebe sich, dass vor Beginn der Sanierung keine Überprüfung bzw. Analyse durchgeführt worden sei, welche Mieten für ein derartiges Objekt bei den erwarteten Sanierungskosten erzielt werden könnten.

12 Zur Renditemiete führte das Bundesfinanzgericht aus, dass aufgrund der Höhe des eingesetzten Betrages nicht Einfamilienhäuser, sondern Mietwohnhäuser (außerhalb des MRG) als realistischer Vergleichsansatz für die Investition in Immobilien heranzuziehen seien. Dies entspreche auch der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach die Renditemiete sich aus kleineren Wohnungen im urbanen Bereich ergebe. Berücksichtige man das hohe Preisniveau für Liegenschaften in S, so erscheine die Untergrenze dieses Zinssatzes mit 4 % als für S zutreffend, der alle vom Zeugen in der mündlichen Verhandlung pauschal angesprochenen Zu- und Abschläge erfasse und der auch in etwa der Alternativveranlagung am Kapitalmarkt entsprechen würde. Die Aussage des Zeugen, dass (im Jahr 2009) für das gegenständliche Objekt eine Rendite von rund 1,5 % möglich gewesen wäre, möge zutreffen. Es erscheine schlüssig, dass es für jegliche Form von Mietobjekten „Preisgrenzen“ gebe und diese (um das Jahr 2009) bei etwa 3.500-4.000 € pro Monat gelegen seien, wobei eben der konkrete Kundenwunsch und nicht die Frage der Wohnfläche, der Grundstücksgröße u. ä. von Bedeutung und die Investitionskosten in diesem Zusammenhang unwesentlich seien, da dies keinen Einfluss auf die monatliche Miete mehr hätte. Das Bundesfinanzgericht könne jedoch den Aussagen des Zeugen dahingehend nicht folgen, dass es für die Renditeerwartung keinen Unterschied gemacht hätte, ob anstelle des gegenständlichen Objektes in kleinere, gut gelegene Wohnungen investiert worden wäre. Diesem Vorbringen stünden schon die unterschiedlichen Liegenschaftszinssätze für Einfamilienhäuser (2,5 % bis 3,5 %) und Mietwohnungen (4 % bis 5 %) entgegen, die sich auch daraus ergäben, dass bei Mietwohnungen Errichtungen oder auch Sanierungen nicht ohne Rücksicht auf die absolute Höhe der dafür erforderlichen Kosten, sondern unter Berücksichtigung der zu erwartenden Rendite durchgeführt würden.

13

In der rechtlichen Beurteilung führte das Bundesfinanzgericht aus, das zu beurteilende Gebäude entspreche einem Wohngebäude, das nach seiner Erscheinung aber auch nach der tatsächlich geplanten Nutzung (als besonders repräsentatives Wohngebäude) bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt gewesen sei. Eine Gebrauchsüberlassung an den Gesellschafter bzw. Stifter könne ausgeschlossen werden. Vielmehr liege im gegenständlichen Fall eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel vor, bei der die vereinbarte Miete jedenfalls nicht die (nahezu) fremdübliche Höhe einer Renditemiete erreiche. Die vereinbarte Miete erreiche nicht einmal die Hälfte einer nach Renditekriterien anzusetzenden Miete. Aufgrund der Umstände liege eine verdeckte Ausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG an der Wurzel vor. Ein Vorsteuerauschluss für die geltend gemachten Vorsteuern ergebe sich aus § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994. Die aus der Miete abgeführten Umsatzsteuern beträfen Leistungen, die für steuerneutrales Vermögen der Körperschaft geleistet worden seien. Sie unterlägen nicht der Umsatzsteuer. Damit sei zu Recht der Vorsteuerabzug aus den Investitionen und den laufenden Betriebskosten versagt worden, Umsätze aus der Vermietung des Objektes nicht der Umsatzsteuer unterworfen worden, sowie betreffend die Körperschaftsteuer die angefallenen Aufwendungen aus der Vermietung des Objektes in Verrechnung mit den Mieteinnahmen aus dem steuerlichen Ergebnis ausgeschieden und gegebenenfalls als verdeckte Ausschüttung erfasst worden. An dieser Beurteilung ändere sich auch dadurch nichts, dass die Liegenschaft nach deutlich mehr als zehn Jahren mit Gewinn verkauft worden sei und sich unter Berücksichtigung der Mieten und der erzielten Wertsteigerung eine „Gesamtrendite aus dieser Investition“ von mehr als 6 % ergeben habe. Die Beurteilung des Vorliegens einer fremdüblichen Vermietung knüpfe an ausschließlich wirtschaftlich agierende, (nur) am Mietertrag interessierte Investoren an, die am Markt gewinnbringend vermieten würden. Auch erwartete oder im gegenständlichen Fall tatsächlich eingetretene Wertsteigerungen seien dabei nach der Literatur nicht zu berücksichtigen.

14 Die Revision ließ das Bundesfinanzgericht mit der Begründung zu, dass zur Frage, ob im Falle der Anschaffung, Vermietung und nachfolgenden Veräußerung eines besonders repräsentativen, nach den Bedürfnissen des nahestehenden Mieters sanierten Gebäudes anstelle einer Renditemiete im Sinne einer Maklermiete die „Gesamtrendite aus Mieterträgen und Wertsteigerung nach dem erfolgten Verkauf“ heranzuziehen ist, noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege.

15 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende ordentliche Revision, die zunächst auf über 20 Seiten allgemeine Ausführungen zu Mietenmarkt, Motiven für Investitionsentscheidungen sowie seitenlange Zitate aus Aufsätzen enthält. Zur Zulässigkeit verweist sie auf den Zulassungsausspruch des Bundesfinanzgerichts und bringt ergänzend vor, unter Einbeziehung des Veräußerungserlöses würde die Renditemiete über der vom Bundesfinanzgericht festgestellten Renditemiete liegen, weshalb keine Ausschüttung an der Wurzel vorliegen könne. In den Revisionsgründen macht die Revision zunächst einen Verstoß gegen Unionsrecht geltend, weil nach der Rechtsprechung des EuGH für die Beurteilung, ob die entgeltliche Überlassung eines körperlichen Gegenstandes zur dauerhaften Nutzung eine auf nachhaltige Einnahmeerzielungsabsicht gerichtete Tätigkeit darstelle, die für den Einzelfall charakteristischen Gegebenheiten zu ermitteln seien. Insbesondere sei zu prüfen, ob die fragliche Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen diene. Gerade das Kriterium der nachhaltigen Einnahmeerzielung erscheine der Revisionswerberin zur Lösung der gegenständlichen Fallkonstellation entscheidend, ließen sich doch nachhaltige Einnahmen objektiv darstellen, ohne dass es dazu zu einer subjektiven Beurteilung, die jedem Fremdvergleich innewohnen müsse, komme. Die Revision wendet sich mit weitwendigen Ausführungen weiters gegen die Art der Nachweispflicht für einen funktionierenden Mietenmarkt, sowie gegen die Beurteilung des Bundesfinanzgerichts, dass kein funktionierender Mietenmarkt habe nachgewiesen werden können. Auch die festgestellte Renditemiete sei verfehlt. Nach Ansicht des sachverständigen Zeugen sei ein Renditesatz für Objekte in guter bis sehr guter Lage mit

exklusiver Ausstattung von über 3 % auch im Jahr 2008 und später in S nicht zu erzielen gewesen. Es sei unmöglich, bei einem Einfamilienhaus im Luxusbereich eine Einstandsrendite von 4 % zu erwirtschaften.

16

Als Revisionspunkt wird geltend gemacht, dass die Revisionswerberin sich in ihrem subjektiven Recht auf Zuerkennung der Unternehmereigenschaft im Zusammenhang mit dem Ankauf, der Sanierung und Vermietung des Objekts und der Zuerkennung der während der Umbauphase geltend gemachten Vorsteuer gemäß § 2 Abs. 1 iVm § 12 UStG 1994 aber auch unter Bezugnahme auf Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. MWSt

-

Richtlinie 77/388/WEG und Art. 9 Abs. 1 MWSt Syst

-RL als verletzt erachte.

17 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

Zu I.:

18

Durch die vom Revisionswerber vorgenommene Bezeichnung der Revisionspunkte wird der Prozessgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens festgelegt und der Rahmen abgesteckt, an den der Verwaltungsgerichtshof bei der Prüfung des angefochtenen Erkenntnisses gemäß § 41 VwGG gebunden ist. Danach hat der Verwaltungsgerichtshof nicht zu prüfen, ob irgendein subjektives Recht des Revisionswerbers verletzt wurde, sondern nur zu prüfen, ob jenes verletzt wurde, dessen Verletzung dieser behauptet. Der in § 28 Abs. 1 Z 4 VwGG geforderten Angabe der Revisionspunkte kommt für den Prozessgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens insoweit entscheidende Bedeutung zu, als der Revisionswerber jenes subjektive Recht herauszuheben hat, dessen behauptete Verletzung die Legitimation zur Revisionserhebung erst begründet. (vgl. VwGH 3.9.2019, Ro 2018/15/0006, mwN). Wird der Revisionspunkt unmissverständlich ausgeführt, so ist er einer Auslegung aus dem Gesamtzusammenhang der Revision nicht zugänglich (vgl. VwGH 17.11.2021, Ra 2021/13/0075, mwN).

19

Die Revision enthält zur Wiederaufnahme des Verfahrens der Umsatzsteuer 2005 und zur Körperschaftsteuer 2008 bis 2013 keinen Revisionspunkt, weshalb die Revision insoweit in einem gemäß § 12 Abs. 2 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen war.

Zu II.:

20 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

21 Die Revision ist zur Präzisierung der Rechtslage zulässig. Sie ist aber nicht begründet.

22

Wenn die Revision vor allem die Beurteilung des Bundesfinanzgerichts, dass ein funktionierender Mietmarkt nicht habe nachgewiesen werden können, und die dazu bestehenden Beweislastregeln bekämpft, genügt der Hinweis, dass es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in den Fällen einer „Ausschüttung an der Wurzel“ nicht auf das Vorliegen eines funktionierenden Mietmarkts ankommt (vgl. VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041, Rn 33).

23 Das Bundesfinanzgericht hat mit einer sehr ausführlichen Begründung, die sich auf detaillierte Sachverhaltsfeststellungen stützte, festgestellt, dass es sich bei der revisionsgegenständlichen Liegenschaft um eine Luxusimmobilie handelt, die nach den Vorstellungen des Mieters saniert wurde und auf seine Bedürfnisse ausgerichtet ist und deshalb die Voraussetzungen für eine Ausschüttung an der Wurzel erfüllt sind. Gegen das Vorliegen einer Luxusimmobilie wendet sich die Revision nicht.

24 Die Revision rügt weiters die Berechnung der Renditemiete als grundsätzlich verfehlt und wendet sich gegen den vom Bundesfinanzgericht angestellten Fremdvergleich. Dazu ist zunächst darauf zu verweisen, dass es sich bei dem revisionsgegenständlichen Mietverhältnis um die Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses von R und seiner Familie handelt.

25

Die dem persönlichen Wohnbedürfnis eines Steuerpflichtigen dienende eigene Wohnung gehört zum Kernbereich der persönlichen Lebensführung (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197). Die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnimmobilie zur Befriedigung des eigenen Wohnbedarfs erfüllt weder einen Einkunftstatbestand iSd EStG 1988 noch stellt sie eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG 1994 dar. Eine Person kann ihren Wohnbedarf auch dadurch befriedigen, dass sie die Wohnimmobilie durch eine in ihrem Einflussbereich stehende Körperschaft (GmbH, Privatstiftung etc.) anschaffen oder herstellen und sich sodann von dieser Körperschaft das Recht auf Nutzung der Wohnimmobilie einräumen lässt. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Körperschaft mit der Nutzungsüberlassung als Unternehmerin zur Erzielung von Einnahmen tätig wird oder ob die Nutzungsüberlassung erfolgt, um der nahestehenden Person (Gesellschafter, Stifter etc.) causa societatis Vorteile zuzuwenden. Dabei kann das causa societatis veranlasste Verhalten der Körperschaft auch im Kleide einer unternehmerischen Tätigkeit auftreten, weil die Geltendmachung der aus der Anschaffung bzw. Herstellung resultierenden Vorsteuern angestrebt wird.

26

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann es im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an eine der Körperschaft nahestehende Person in drei Fällen zu einer Versagung des Vorsteuerabzuges kommen. Beim ersten Fall handelt es sich um die bloße Gebrauchüberlassung, 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. In den letzten beiden Fällen ordnet § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 den Vorsteuerauschluss an (vgl. VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0067).

27

Liegt das Bild einer wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit (und keine bloße Gebrauchüberlassung) der Körperschaft vor, ist im Bereich der Überlassung von Wohnimmobilien durch eine Körperschaft an nahestehende Personen gesondert zu prüfen, ob der Vorgang eine verdeckte Ausschüttung darstellt (§ 8 Abs. 2 KStG 1988), was gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führen kann. Das entscheidende Merkmal einer verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverwendung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben, was an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln ist (vgl. VwGH 31.1.2018, Ra 2015/15/0006), wobei auch darauf Bedacht zu nehmen ist, wie ein gewissenhafter, nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nehmender Geschäftsleiter gehandelt hätte. Die Annahme einer verdeckten Ausschüttung ist allerdings ausgeschlossen, wenn die Errichtung des Gebäudes mit anschließender Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich standhält.

28

Bei von der Körperschaft nicht fremdüblich den Gesellschaftern (Stiftern) zur Nutzung überlassenen Wohnimmobilien ist im Rahmen der verdeckten Ausschüttung zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung an fremde Personen) einsetzbaren Gebäuden („klassische“ verdeckte Ausschüttung) und solchen Wohngebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Wohngebäude) bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (verdeckte Ausschüttung „an der Wurzel“). In Bezug auf den zweitgenannten Fall ist entscheidend, dass Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein causa societatis veranlasst ist, von vornherein nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der Körperschaft zählen. Solche Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung allein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die ein sorgfältiger, nur auf die wirtschaftlichen Interessen der Körperschaft bedachter Geschäftsleiter gar nicht angeschafft hätte, bilden (hinsichtlich der laufenden Besteuerung) steuerneutrales Vermögen der Körperschaft. Erreicht die tatsächliche Miete bei der Überlassung solcher nicht dem steuerlichen Betriebsvermögen zuzuordnender Gebäude nicht eine (nahezu) fremdübliche Höhe (die Hälfte einer fremdüblichen Miete wäre hier nicht ausreichend), wird eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter zur Gänze für verdeckte Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988 bezogen und tritt damit der Vorsteuerauschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ein (vgl. zu alledem VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

29 Entscheidend für die Frage der Fremdüblichkeit der Miete ist, ob die vereinbarte Miete von der als angemessen erachteten Miete, der Renditemiete, abweicht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dafür jener Renditesatz maßgeblich, der sich bei Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs-

und Herstellungskosten 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. nochmals VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041).

30 Wie das Bundesfinanzgericht ausgeführt hat, wurde bei der revisionsgegenständlichen Liegenschaft die Sanierung nicht unter Berücksichtigung der zu erwartenden Rendite durchgeführt, sondern stand ohne Rücksicht auf die Kosten der konkrete Kundenwunsch - von R, einer der Revisionswerberin nahestehenden Person - im Vordergrund.

31

Da ein sorgfältiger Geschäftsleiter, der nur auf die Interessen der Körperschaft Bedacht nimmt, bei Verwendung eines bestimmten Kapitalbetrages zur Erzielung von Mieteinnahmen in gut rentierliche Immobilien investieren würde, muss ein (in Fällen der hier gegenständlichen Art der Gesellschaft nahestehender) Mietinteressent bereit sein, die Renditemiete zu zahlen, damit sich die Gesellschaft zu einem solchen (für sie ansonsten nachteiligen) Investment bereit erklärt (vgl. nochmals VwGH 7.12.2020, Ra 2020/15/0004).

32 Das Bundesfinanzgericht hat festgestellt, dass die Renditemiete für S im Revisionszeitraum mit 4 % anzunehmen war. Die Revision richtet sich zwar gegen die Höhe der festgestellten Renditemiete, legt allerdings nicht dar, welche Höhe zutreffender gewesen wäre. Wenn sie darauf verweist, dass für Einfamilienhäuser im Luxusbereich Renditen in solcher Höhe nicht erzielbar gewesen wären, übersieht sie, dass für die Renditemiete nicht die erzielbare Rendite von Einfamilienhäusern im Luxusbereich relevant ist, sondern jene, die bei Vermietung von gut rentierlichen Wohnungen (also etwa kleinere Wohnungen in guter bis mäßig guter Lage) erzielbar gewesen wäre. Dass bei einer Investition in solche Wohnungen eine Rendite von 4 % nicht erzielbar gewesen wäre, macht die Revision nicht einsichtig. Auch der nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts für Miethäuser damals geltende Liegenschaftszins von mindestens 4 % legt bereits nahe, dass solche Renditen erzielbar gewesen wären.

33 Wenn die Revision moniert, dass das Bundesfinanzgericht den Verkaufserlös nicht in die Renditemiete einberechnet hat, ist auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, dass mit der Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors jene Rendite gemeint ist, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital

durch Vermietung

erzielt wird (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284). Ein allfälliger späterer Veräußerungsgewinn

- auch wenn er in der Folge tatsächlich eingetreten ist - ist in diese Renditeberechnung nicht miteinzubeziehen.

34

Wenn die Revision schließlich eine Unionswidrigkeit geltend macht, weil nach der Rechtsprechung des EuGH bei der Beurteilung, ob eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt, darauf abzustellen ist, ob nachhaltig Einnahmen erzielt werden, übersieht die Revision, dass das Bundesfinanzgericht nicht von einer umsatzsteuerrechtlich unbeachtlichen Gebrauchsüberlassung, sondern ohnedies von einem Mietverhältnis ausgegangen ist. Der Vorsteuerauschluss gründet sich vielmehr auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm mit § 8 Abs. 2 KStG 1988 und damit an das Vorliegen eines Tatbestandes im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988.

35

Zur Darlegung der unionsrechtlichen Deckung dieses Vorsteuerauschlusses wird gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. März 2007, 2005/14/0091, verwiesen. Ergänzend ist zu bemerken, dass seit Inkrafttreten von Art. 168a Abs. 1 MwSt

-

RL 2006/112/EG zusätzlich auch diese Richtlinienbestimmung eine unionsrechtliche Deckung und Verpflichtung für den Vorsteuerauschluss beinhaltet, zumal der Bereich der verdeckten Ausschüttung umsatzsteuerlich als Verwendung für unternehmensfremde Zwecke gilt. Nach dieser Richtlinienbestimmung darf sogar bei einem Grundstück, das sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird, höchstens der Teil der Mehrwertsteuer als Vorsteuer abgezogen werden, der auf die Verwendung des Grundstücks für unternehmerische Zwecke des Steuerpflichtigen entfällt (vgl. hierzu

Korn

, ÖStZ 2009, 262 [263], und VwGH 24.6.2009, 2007/15/0192).

36 Aus diesem Grund sieht der Verwaltungsgerichtshof auch keine Veranlassung für ein Vorabentscheidungsersuchen beim EuGH.

37

Nach dem Gesagten war die Revision, soweit sie die Umsatzsteuer 2005 bis 2013 betraf, gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

38

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

Wien, am 21. Juni 2023.