Zum Vorsteuerabzug bei Vermietung möblierter Wohnungen einer Privatstiftung an Stifter und Begünstigte

1. Liegt einer Privatstiftung als Vermieterin von Anfang an die geplante entgeltliche Vermietung einer möblierten Wohnung an den Stifter und Begünstigten zugrunde, ist das Entgelt für die Miete der Wohnung und für die mitvermieteten Einrichtungsgegenstände als einheitliche Leistung zu betrachten.

2. Beträgt die tatsächliche Miete unter Einbeziehung eines angemessenen Entgelts für die Einrichtungsgegenstände weniger als die Hälfte der Renditemiete, ist von einer verdeckten Ausschüttung auszugehen mit der Folge, dass der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG 1994 für die gesamten Investitionskosten (Gebäude und Einrichtung) zu versagen ist.

3. Für die Ermittlung des fremdüblichen Entgelts der Einrichtungsgegenstände genügt nicht der bloße Ansatz eines „jährlichen Wertverzehrs“ im Sinne einer Absetzung für Abnutzung; im Hinblick auf die deutlich kürzere Nutzungsdauer der Einrichtungsgegenstände gegenüber dem Gebäude sind die einzelnen Komponenten gesondert zu ermitteln, das Entgelt jedoch in seiner Gesamtheit als einheitliche Leistung zu betrachten.

4. Mit fremdüblicher Miete im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nicht die Marktmiete, sondern die Renditemiete gemeint; der Stifter oder Begünstigte hat nicht bloß eine fremdübliche Marktmiete zu bezahlen, sondern die gesamte Investition muss einem Fremdvergleich standhalten.

VwGH 17.12.2025, Ra 2024/13/0033

UStG: § 12 Abs 2 Z 2 lit. a

KStG: § 8 Abs 2

B-VG: Art. 133 Abs 4

Begründung

1 Die Revisionswerberin ist eine Privatstiftung. Nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts hat sie den Stiftungszweck „Zuwendungen aus dem Vermögen der Privatstiftung oder aus den Erträgnissen des Vermögens der Privatstiftung an die Begünstigten, und zwar durch Geld- oder Sachleistungen“. N ist Stifter und Begünstigter im Sinne des Privatstiftungsgesetzes (PSG).

2 Im Jahr 2003 wurde von der Revisionswerberin ein nicht ausgebauter Dachboden in Wien zum Kaufpreis von 521.279,54 € erworben. Im selben Monat wurde von N eine Mietabsichtserklärung abgegeben. Die Fertigstellung des von der Revisionswerberin als Bauwerberin und Grundeigentümerin durchgeführten Dachgeschoßausbaus erfolgte im Jahr 2006. Die Gesamtkosten für die 472,99 m^2 Nutzfläche umfassende Dachgeschoßwohnung samt Terrasse im Ausmaß von 151,79 m^2 betrugen brutto 4,331.596,87 € (davon Gebäude 2,023.419,52 €, Einrichtung 1,151.844,92 €, Umsatzsteuer 635.052,89 €). Die Wohnung wurde ab dem Jahr 2006 für einen monatlichen Mietzins in Höhe von 8.000 € plus Umsatzsteuer an N vermietet.

3 Nach einer Außenprüfung erkannte das Finanzamt den Vorsteuerabzug nicht an. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung abgewiesen, woraufhin die Revisionswerberin einen Vorlageantrag stellte.

4 Das Bundesfinanzgericht wies die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 als unbegründet ab (Spruchpunkt I. des angefochtenen Erkenntnisses). Es stellte fest, die Revisionswerberin habe im Jahr 2007 ein Gutachten eines Immobilienunternehmens über den erzielbaren monatlichen Hauptmietzins für die Dachgeschoßwohnung eingeholt. Der erzielbare Hauptmietzins ohne Möblierung sowie exklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer betrage laut diesem Gutachten 8.020 €. Es sei kein Nutzungsentgelt für die mitvermieteten Einrichtungsgegenstände berücksichtigt worden. Im Jahr 2010 sei ein weiteres Sachverständigengutachten über die Angemessenheit des Mietzinses eingeholt worden. Ein Nutzungsentgelt für die mitvermieteten Einrichtungsgegenstände sei in diesem Gutachten

berücksichtigt worden. Für das Jahr 2010 sei ein angemessener monatlicher Mietzins inklusive Einrichtungsgegenstände von 11.900 € ermittelt worden.

5 Rechtlich führte das Bundesfinanzgericht aus, es seien im Bereich der Umsatzsteuer vier Konstellationen zu unterscheiden: 1. die Gebrauchsüberlassung; 2. besonders repräsentative Gebäude; 3. Fälle einer tatsächlich gezahlten Miete von weniger als 50 % der Renditemiete; 4. Fälle einer tatsächlich gezahlten Miete in Höhe von mindestens 50 % der Renditemiete. Im Revisionsfall sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht von einer bloßen Gebrauchsüberlassung auszugehen. Im Hinblick auf die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994, wonach sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 seien, als nicht für das Unternehmen bezogen gelten würden, bedürfe es einer Prüfung dahingehend, ob die Überlassung der gegenständlichen Wohnimmobilie durch die Revisionswerberin an den Stifter und Stiftungsbegünstigten N eine verdeckte Ausschüttung darstelle, was gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führen könne. Betrage die tatsächliche Miete weniger als die Hälfte der fremdüblichen Miete (Renditemiete), werde eine mit der Vermietung in Zusammenhang stehende Vorleistung vom Vermieter „überwiegend“ für verdeckte Ausschüttungen bezogen und trete damit der Vorsteuerausschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ein.

6 Die Höhe der angemessenen Miete (Renditemiete) sei daraus abzuleiten, „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“. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei mit „fremdüblicher“ Miete nicht die Marktmiete gemeint, also jene Miete, die am Markt von fremden Dritten für ein solches Gebäude erzielbar sei, sondern die Renditemiete. Der Verwaltungsgerichtshof verlange nicht lediglich, dass der Gesellschafter oder Begünstigte eine (fremdübliche) Marktmiete bezahle, sondern dass die gesamte Investition einem Fremdvergleich standhalte. Die Angemessenheit (Fremdüblichkeit) des monatlichen Mietentgelts von netto 8.000 € sei von der belangten Behörde schlüssig verneint worden, sodass vom Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung an N auszugehen sei. Der Umstand, dass in der Miete kein Nutzungsentgelt für die an N mitvermieteten Einrichtungsgegenstände, deren Anschaffungskosten 1,151.844,92 € betragen hätten, berücksichtigt worden sei, lasse keinen Zweifel an der fehlenden Fremdüblichkeit des ausgewiesenen Hauptmietzinses im revisionsgegenständlichen Zeitraum aufkommen. Unter Einbeziehung der Miete für Einrichtungsgegenstände habe die Miete weniger als die Hälfte der fremdüblichen Miete (Renditemiete) betragen, weshalb die mit der Vermietung in Zusammenhang stehenden Vorleistungen von der Revisionswerberin als Vermieterin „überwiegend“ für verdeckte Ausschüttungen bezogen worden seien, womit der Vorsteuerausschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 eingetreten sei.

7 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die nur den Spruchpunkt I. des Erkenntnisses anficht und zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, das angefochtene Erkenntnis weiche von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ab, wonach bei einer grundsätzlich fremdüblich erfolgenden Vermietung durch eine Körperschaft an eine der Körperschaft nahestehende Person, bei der Einrichtungsgegenstände (zunächst versehentlich) unentgeltlich an den Mieter überlassen worden seien, lediglich der Vorsteuerabzug für die Einrichtungsgegenstände zu versagen sei, nicht jedoch für die gesamten Errichtungskosten des vermieteten Objekts. Auf diese von der Revisionswerberin vorgebrachte Rechtsprechung gehe das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis im Kern überhaupt nicht ein. Richtigerweise wäre nur für die (zunächst) unentgeltlich an den Mieter überlassenen Einrichtungsgegenstände der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 zu versagen gewesen.

8 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.

9 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. Ein solcher Beschluss ist gemäß § 34 Abs. 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens zu fassen.

10 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.

11 Das Bundesfinanzgericht hat festgestellt, dass im Revisionsfall der im verfahrensgegenständlichen Zeitraum bezahlte Mietzins weniger als die Hälfte der Renditemiete betragen hat. Die Revision wendet sich dagegen mit Verweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes jeweils vom 18. Oktober 2017, Ro 2016/13/0033 sowie Ra 2016/13/0050, wonach – so die Revision – eine unentgeltliche Überlassung der Einrichtungsgegenstände dem nicht unternehmerischen Bereich zuzuordnen sei, weshalb diese nicht nochmals in die Berechnung der (fremdüblichen) Miete einbezogen werden könne.

12 In den Revisionszulässigkeitsgründen ist konkret auf die vorliegende Rechtssache bezogen aufzuzeigen, welche Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung der Verwaltungsgerichtshof in einer Entscheidung über die Revision zu lösen hätte und in welchen Punkten die angefochtene Entscheidung von welcher Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht bzw. konkret welche Rechtsfrage dieser uneinheitlich oder noch nicht beantwortet hat. Dabei hat der Revisionswerber im Fall der Behauptung einer Abweichung von der Rechtsprechung konkret darzulegen, dass der der angefochtenen Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt einer der von ihm ins Treffen geführten Entscheidungen gleicht, das Verwaltungsgericht im gegenständlichen Fall dennoch anders entschieden hat und es damit von der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen ist (vgl. VwGH 12.9.2023, Ra 2022/13/0115, mwN).

13 Eine solche Vergleichbarkeit des Sachverhalts liegt im Revisionsfall aus nachstehenden Gründen allerdings nicht vor.

14 Nach dem Sachverhalt, der den Erkenntnissen Ro 2016/13/0033 und Ra 2016/13/0050 zugrunde gelegt wurde, waren die Einrichtungsgegenstände dem Mieter ohne Entgelt überlassen worden; ein Möblierungszuschlag sei aus dem Mietvertrag nicht ersichtlich. Nach der (in jenen Verfahren eingeholten) Stellungnahme des Sachverständigen würden über derartige Einrichtungsgegenstände üblicherweise gesonderte Mietverträge abgeschlossen werden, zumal die Nutzungsdauer der Einrichtung deutlich unter der Nutzungsdauer eines Gebäudes liege; das Vorliegen eines derartigen Mietvertrages sei nicht behauptet worden. Vor diesem Hintergrund kam der Verwaltungsgerichtshof zum Ergebnis, dass die Überlassung der Einrichtungsgegenstände gesondert von der Vermietung des Hauses zu beurteilen sei.

15 Im Revisionsfall ist hingegen unstrittig (dies wird auch in der Revision wiederholt), dass auch die Einrichtungsgegenstände an den Stifter entgeltlich überlassen werden sollten und diese nur versehentlich ursprünglich bei der Festsetzung des Mietzinses nicht berücksichtigt worden sind. Es sei in der Folge – nach Einholung eines zweiten Gutachtens im Jahr 2010 – ein „Möblierungszuschlag“ vereinbart worden, womit die ursprünglich vereinbarte Miete nachträglich angehoben worden sei. Dem Revisionsfall liegt somit eine von Anfang an geplante entgeltliche Vermietung einer möblierten Wohnung zugrunde, bei der das Entgelt für die Miete und die Einrichtungsgegenstände als einheitliche Leistung zu betrachten ist. Eine Abweichung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt somit – entgegen dem Revisionsvorbringen – nicht vor.

16 Die Revision bringt als weitere Rechtsfrage vor, dass nicht durch Rechtsprechung geklärt sei, ob für die Berechnung der Renditemiete die Gesamtinvestitionskosten inklusive Einrichtungsgegenstände heranzuziehen seien bzw. wie die Kosten der Einrichtungsgegenstände in diese Berechnung einfließen würden.

17 Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis Ra 2016/13/0050 zur Höhe der fremdüblichen Miete bei der Nutzungsüberlassung von Einrichtungsgegenständen bereits entschieden hat, dass der bloße Ansatz eines „jährlichen

Wertverzehrs“ (im Sinne einer Absetzung für Abnutzung) – im Allgemeinen – nicht jenem Wert entspricht, den ein Abgabepflichtiger hätte aufwenden müssen, um sich die Nutzung dieser Güter im freien Verkehr zu beschaffen.

18 Auch wenn das Entgelt im vorliegenden Fall eine einheitliche Leistung darstellt, sind im Hinblick auf die deutlich kürzere Nutzungsdauer von Einrichtungsgegenständen gegenüber dem Gebäude die einzelnen Komponenten betreffend eine fremdübliche Überlassung gesondert zu ermitteln.

19 Die Revisionswerberin legte zur Ermittlung der Höhe der fremdüblichen Miete von Einrichtungsgegenständen ein Gutachten vor, das von der jährlichen „Amortisationsquote“ ausging (die sich wiederum auf die Anschaffungskosten der Einrichtung stützte) zuzüglich eines Gewinnzuschlags. Der Gutachter ging dabei von einer Nutzungsdauer der Einrichtungsgegenstände von 20 Jahren aus. Das Bundesfinanzgericht ermittelte das Entgelt für die Überlassung der Einrichtungsgegenstände (im Anschluss an die Darlegungen des Finanzamts) im ähnlicher Weise, wobei aber im Hinblick auf übereinstimmendes Vorbringen der Parteien eine Nutzungsdauer von lediglich 10 Jahren angenommen wurde. Vor diesem Hintergrund kann die Revision nicht aufzeigen, dass die Ermittlung des Entgelts (der Entgeltkomponente) für die Überlassung der Einrichtungsgegenstände mit die Zulässigkeit der Revision begründenden Mängeln belastet wäre.

20 Dass das geleistete Entgelt weniger als 50 % des in dieser Weise ermittelten fremdüblichen Gesamtentgelts (Komponenten für die Überlassung der Wohnung sowie für die Überlassung der Einrichtungsgegenstände) betragen hat, wird in der Revision nicht bestritten.

21 In der Revision werden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher in einem gemäß § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.

Wien, am 17. Dezember 2025

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2025:RA2024130033.L00