

Umsatz gegen Entgelt

Höhe des Entgelts bei Vermietung an Gesellschafter

Verhindert ein marktunüblich niedriges Entgelt den Vorsteuerabzug?

CHRISTIAN PRODINGER*)



Vermietet die Gesellschaft eine Immobilie an ihren Gesellschafter, so wird ein Mietverhältnis abgeschlossen, sodass synallagmatisch die Vermietung gegen Zahlung eines Entgeltes erfolgt. Fraglich ist, ob das Entgelt eine bestimmte Höhe erreichen muss, um von einer unternehmerischen Tätigkeit ausgehen zu können. Neue Judikatur des VwGH ist dabei zu würdigen.

1. Rechtsgrundlagen

Vermietet eine GmbH eine Wohnimmobilie an deren Gesellschafter, so ist aus umsatzsteuerlicher Sicht fraglich, ob eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG vorliegt.

Aus unionsrechtlicher Sicht bedeutet dies ein Abstellen auf die Frage, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd MwStSyst-RL¹⁾ vorliegt. Nur eine Einstufung einer Tätigkeit als wirtschaftlich bzw unternehmerisch führt zu den entsprechenden umsatzsteuerlichen Konsequenzen, nämlich der Umsatzsteuerpflicht von Entgelten und der grundsätzlichen Vorsteuerabzugsberechtigung.

Eine – jedenfalls vordergründig – zweite Frage ist es, ob die Höhe des vereinbarten Entgelts für die Frage ausschlaggebend ist, ob ein Umsatz als „Umsatz gegen Entgelt“ iSd MwStSyst-RL eingestuft wird.

Schließlich könnte sich als Konsequenz ergeben, dass immer dann, wenn ein Umsatz als „Umsatz gegen Entgelt“ eingestuft werden kann, auch (jedenfalls insofern) eine wirtschaftliche Tätigkeit gegeben ist.

2. Judikatur des EuGH

2.1. Höhe des Entgelts

Zur Frage der Höhe des Entgeltes gibt es letztlich eine gefestigte Rechtsprechung des EuGH:

- So hat der EuGH²⁾ festgehalten, dass es einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der (Dienst-)Leistung und dem dafür gewährten Entgelt geben muss. Entscheidend sei, dass dieser Wert ein subjektiver Wert (also iSd Synallagmas) sein müsse; ein objektiver Wert sei nicht entscheidend.
- Gleiches gilt für die Entscheidung in der Rs *Apple and Pear*,³⁾ in der wiederum auf einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung hingewiesen wird.
- In einer weiteren Entscheidung⁴⁾ führt der EuGH aus, dass es unerheblich sei, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit zu einem Preis unter oder über den Selbstkosten durchgeführt werde, wenn es darum geht, einen Umsatz als „entgeltlichen Umsatz“

*) Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

¹⁾ Art 9 Abs 1 MwStSyst-RL bzw früher Art 2 und 4 der 6. MwSt-RL.

²⁾ EuGH 5. 2. 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaar-plaats G.A.*, 154/80.

³⁾ EuGH 8. 3. 1988, *Apple and Pear*, C-102/86.

⁴⁾ EuGH 20. 1. 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03.

zu qualifizieren. Dieser Begriff setzt nämlich lediglich das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhanges zwischen Leistung und Gegenleistung voraus.

- In einer weiteren Entscheidung⁵⁾ bezieht sich der EuGH auf die bisherige Judikatur und führt aus: „Somit ist der Umsatz, wenn eine Gegenleistung vereinbart und tatsächlich in unmittelbarem Austausch gegen den gelieferten Gegenstand oder die erbrachte Dienstleistung dem Steuerpflichtigen erbracht worden ist, als entgeltlicher Umsatz zu betrachten, auch wenn er zwischen verbundenen Parteien getätigt wird und der vereinbarte und tatsächlich gezahlte Preis erkennbar unter dem normalen Marktpreis liegt.“
- Letztlich Gleiches resultiert aus zwei weiteren Entscheidungen⁶⁾ des EuGH, wobei für den Fall, dass ein Großteil der Kunden eines Unternehmens die Leistungen unentgeltlich bezieht, offensichtlich insgesamt von keinem synallagmatischen Leistungsaustausch auszugehen ist.

2.2. Wirtschaftliche Tätigkeit

Zur grundsätzlichen Frage, ob überhaupt eine wirtschaftliche Tätigkeit anzunehmen ist, verweist der EuGH⁷⁾ zunächst auf die Rs *Lennartz*:⁸⁾ In dieser Entscheidung hat der EuGH ausgesprochen, dass für die Frage, ob ein Steuerpflichtiger Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erwirbt, zu prüfen sei, welche Art der betreffende Gegenstand habe.

Werde ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so sei dies im Allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so seien alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird.

Im letztgenannten Fall (also bei der Nutzung von Gegenständen, die auch privat verwendet werden können) sei auf einen Vergleich mit den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, abzustellen. Ferner seien die tatsächliche Dauer der Vermietung, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können.⁹⁾

Es ergibt sich daher, dass nach der gefestigten Judikatur des EuGH zum einen entgeltliche Umsätze – auch zwischen verbundenen Parteien – auch dann vorliegen, wenn das Entgelt fremdunüblich niedrig ist. Allerdings scheint für die Vorfrage, ob nämlich eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, durchaus – auch – entscheidend zu sein, welche Höhe die Einnahmen haben. Nicht klar geht dabei hervor, ob hier auf die absolute Höhe der Einnahmen im Unternehmensgefüge abzustellen ist oder aber auf die fremdübliche Höhe der Einnahmen, nämlich des Entgelts, bei bestimmten Geschäften abgestellt wird.

3. Judikatur des VwGH

Der VwGH hat sich mehrfach auch mit der notwendigen Höhe des Entgelts auseinandergesetzt.

⁵⁾ EuGH 9. 6. 2011, *Campsa*, C-285/10.

⁶⁾ EuGH 12. 5. 2016, *Gemeente Borsele*, C-520/14; 2. 6. 2016, *Lajver*, C-263/15.

⁷⁾ EuGH 26. 9. 1996, *Enkler*, C-230/94.

⁸⁾ EuGH 11. 7. 1991, *Lennartz*, C-97/90.

⁹⁾ Ähnlich EuGH 19. 7. 2012, *Redlits*, C-263/11.

- In einer eine Körperschaft öffentlichen Rechts (KöR) betreffenden Entscheidung¹⁰⁾ hat der VwGH zunächst die oben wiedergegebene Judikatur des EuGH zitiert und kam zur Auffassung, dass zwar – bei einer KöR – eine Überlassung gegen einen bloßen Anerkennungsziins oder gegen Ersatz der Betriebskosten für einen zivilrechtlichen Bestandungsvertrag nicht ausreiche, umgekehrt aber eine Miete in Höhe jener Miete, die ein fremder Investor verlangen würde, nicht erforderlich sei.
- In einer Entscheidung zur Vermietung eines sich im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Hotels an eine GesBR¹¹⁾ verwarf der VwGH die Auffassung der belangten Behörde, wonach die Angemessenheit des vereinbarten Mietentgelts für die Anerkennung der Gebrauchsüberlassung als eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit entscheidend sei. Im Gegensatz zur von der Behörde zitierten Rechtsprechung des VwGH¹²⁾ stehe auch keine private Veranlassung der Vermietung im Raum, die Vermietung erfolge daher jedenfalls in der Unternehmerkette ohne jede private Mitveranlassung gegen nachhaltige Einnahmen. Daher sei eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 MwStSyst-RL gegeben, und es komme auf eine bestimmte Angemessenheit des Mietentgelts nicht an.¹³⁾
- In einer aktuellen Entscheidung¹⁴⁾ zur Verpachtung einer Landwirtschaft an die Ehefrau zu einem offensichtlich fremdunüblich niedrigen Entgelt bezieht sich der VwGH auf die Rechtsprechung des EuGH, wonach nur der unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung entscheidend sei, nicht aber das Verhältnis des Preises zum normalen Marktpreis. Grundsätzlich unerheblich sei auch die Nahebeziehung, die zwischen den Parteien des Umsatzes bestehe. Nur wenn eine unübliche Höhe gegen das Vorliegen des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung spreche, müsse sich das Gericht vergewissern, dass das Entgelt nicht durch etwaige andere Faktoren bestimmt wurde, die den unmittelbaren Zusammenhang in Frage stellen.¹⁵⁾

Die Entscheidung wurde von *Zorn*¹⁶⁾ kommentiert. Der Autor verweist auf den Fremdverhaltensgrundsatz, der jedoch nur im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung habe und nur dann anzuwenden sei, wenn berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestünden. Daher sei der Fremdvergleich bei Gestaltungen wichtig, die den Bereich der privaten Lebensführung berühren und bei denen die Möglichkeit besteht, dass bloß zur Erreichung von steuerlichen Folgen eine Leistungsbeziehung vorgegeben wird (zB auch Vermietung von privat genutztem Wohnraum unter Nahestehenden). Für Rechtsbeziehungen in der Unternehmerkette, bei denen ohnedies der Umsatzsteuer der Vorsteuerabzug gegenüberstünde, gehe der VwGH auf Distanz zu dieser Beweisregel. Ein niedriger Pachtzins spreche daher nicht gegen die Anerkennung des Pachtverhältnisses. Der VwGH betone dabei aber als wesentlich, dass das gegenständliche Leistungsverhältnis keinen Bezug zur Sphäre der Lebensführung eines der Beteiligten aufweise.

4. Schlussfolgerungen

4.1. Judikaturgrundsätze

Ergebnis der Judikatur des VwGH ist daher, dass die Höhe des Entgelts – solange ein Synallagma besteht – keine Rolle spielt, wenn die Parteien zwar nicht fremde Dritte sind,¹⁷⁾ aber kein Bezug zur privaten Lebensführung besteht.

¹⁰⁾ VwGH 10. 3. 2016, 2013/1570222.

¹¹⁾ VwGH 29. 6. 2016, 2013/15/0308.

¹²⁾ VwGH 10. 2. 2016, 2013/15/0284.

¹³⁾ Verweis auf VwGH 10. 3. 2016, 2013/15/0222.

¹⁴⁾ VwGH 28. 5. 2019, Ra 2017/15/0062.

¹⁵⁾ Vor allem EuGH 2. 6. 2016, *Lajver*, C-263/15.

¹⁶⁾ *Zorn*, Präzisierung der Fremdvergleichsrechtsprechung in der Umsatzsteuer, RdW 2019/384, 493 (494).

¹⁷⁾ Sind sie fremde Dritte, gilt dies natürlich umso mehr.

- **Beispiel**

Vermietet der Mann (die GmbH) an die Frau (den Gesellschafter) eine Landwirtschaft, spielt die Höhe des Entgelts keine Rolle. Wird hingegen ein Einfamilienhaus vermietet (wobei bei Vermietung an die Frau diese dann das Haus alleine nutzen müsste), wäre ein zu geringes Entgelt jedenfalls einer der Teile des Gesamtbildes, die für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft heranzuziehen wären.

Fraglich ist, ob diese Unterscheidung sich zum einen aus der Judikatur des EuGH ableiten lässt und zum anderen tatsächlich sachgerecht ist.

Dabei ist zu betonen, dass es beim gewählten Thema – der Vermietung einer Immobilie durch die GmbH an deren Gesellschafter – nicht um die Frage geht, ob eine einzelne Miete fremdüblich hoch ist oder nicht bzw. ob eine zu niedrige Miete trotzdem anzuerkennen ist, sondern vielmehr um die Frage, ob die Höhe der Miete für die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit eine Rolle spielt oder nicht.

4.2. Inhalt der Judikatur des EuGH zur wirtschaftlichen Tätigkeit

4.2.1. Generelle Aussagen

Zunächst ergibt sich aus der zitierten Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Enkler*, dass in einer Art Vorprüfung auf die Art des betreffenden Gegenstandes abgestellt wird. Da eine Wohnimmobilie auch privat genutzt werden kann (ebenso wie das beim gegenständlichen Urteil behandelte Wohnmobil), ist jedenfalls klar, dass nicht schon aus dem Gegenstand selbst die wirtschaftliche Tätigkeit folgt. Insofern ist dem VWGH jedenfalls Recht zu geben, wenn er auf einen Bezug zur Sphäre der privaten Lebensführung stellt. Zwar ist die Diktion des EuGH durchaus eine andere; im Ergebnis spielt es aber wohl keine Rolle, ob auf den „zu privaten Zwecken verwendeten Gegenstand“ oder auf „einen Bezug zur Sphäre der privaten Lebensführung“ abgestellt wird.¹⁸⁾

Es bleibt aber trotzdem die Frage aufrecht, ob eine fremdunüblich niedrige Miete zwischen verbundenen Parteien bei Wohnimmobilien einen negativen Einfluss auf die Einstufung als wirtschaftliche Tätigkeit haben kann, wenn der EuGH – wie gezeigt – dem Grunde nach ständig judiziert, dass nur das Synallagma, nicht aber die Entgelthöhe entscheidend ist.

Gilt also diese Aussage des EuGH bei einem Gegenstand, der sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden kann, schon dem Grunde nach nicht, oder bleibt diese Aussage auch bei der Vermietung der Wohnimmobilie aufrecht, sodass es nur auf andere Kriterien ankommt?

Im Urteil *Enkler* hält der EuGH zunächst fest, dass es auf das Ergebnis der Tätigkeit allein nicht ankommen kann. Es ist daher – wie der EuGH ja oftmals judiziert – auf die objektive Tätigkeit und nicht auf deren Ergebnis abzustellen. Entscheidend ist daher die Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls. Jedenfalls zu prüfen sind nach dem EuGH:

- die tatsächliche Dauer der Vermietung,
- die Zahl der Kunden,
- die Höhe der Einnahmen.

¹⁸⁾ Aus der oben zitierten Rechtsprechung *Rēdlihs* ergibt sich auch nichts anderes. Die nachhaltige Veräußerung von Holz eines privat erworbenen Forstes wohl an fremde Dritte ist eine wirtschaftliche Tätigkeit. Dass das Holz wegen eines Sturmschadens veräußert werden musste, spielt keine Rolle. Vgl. EuGH 19. 7. 2012, *Rēdlihs*, C-263/11, Rn 36: „Wenn also der Betroffene aktive Schritte der Forstwirtschaft unternimmt, indem er sich ähnlicher Mittel wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bedient, ist die fragliche Tätigkeit als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ einzustufen.“ Insofern bleibt die Rechtsprechung *Enkler* bestehen, ohne dass sich im Ergebnis neue Betrachtungsweisen ergeben.

4.2.2. Dauer der Betätigung

Wertet man diese vom EuGH aufgestellten Kriterien am Sachverhalt und an den Vorlagefragen, so zeigt sich zB zur Dauer der Vermietung, dass das gegenständliche Wohnmobil in 27 Monaten (rund 810 Tagen) an insgesamt 250 Tagen überhaupt benutzt wurde. Davon entfielen aber 79 Tage auf die Privatnutzung und weitere 113 Tage (45,2 %) auf Werkstattfahrten.

Für Vermietungszwecke wurde das Wohnmobil 40 Tage an den Ehemann vermietet (16 %) und 18 Tage an fremde Dritte (7,2 %). Selbst wenn man die Nutzung an den Ehemann einbezieht, wurde das Wohnmobil gerade an 23,2 % der Verwendungstage vermietet. Bezogen auf die Dauer des Haltens des Wohnmobiles entspricht dies gerade 7,1 %.

Es verwundert daher nicht, dass der EuGH auf die Dauer der Vermietung abstellt. Vergleicht man diesen Fall mit einer Wohnimmobilie, die von der GmbH über lange Jahre durchgehend ihrem Gesellschafter als Mieter zur Verfügung gestellt wird, so erkennt man, dass bei der Wohnimmobilie in aller Regel das Kriterium der Dauer durchaus erfüllt sein wird.

4.2.3. Anzahl der Kunden

Beim Kriterium der „Anzahl der Kunden“ wird bei der Vermietung der Wohnimmobilie natürlich nur ein einziger Kunde, der Gesellschafter, gegeben sein. Auch dies kann aber nicht schädlich sein. Vermietet nämlich die GmbH dieselbe Wohnimmobilie an einen fremden Dritten im Rahmen eines langfristigen Mietvertrags und bleibt der fremde Dritte auch tatsächlich lange Jahre in dieser Immobilie als Mieter, so wird man der GmbH deshalb nicht ernsthaft die wirtschaftliche Tätigkeit absprechen wollen. Bei einer einzigen Wohnimmobilie ist – im Gegensatz zur Vermietung eines Wohnmobils – eine nur geringe Anzahl von Kunden, ja oftmals ein einziger Kunde, geradezu typisch.

4.2.4. Höhe der Einnahmen

Als letztes Kriterium nennt der EuGH die „Höhe der Einnahmen“. Mit keinem Wort geht der EuGH dabei auf die in anderen Urteilen relevante und diskutierte Frage der Höhe des Entgelts für die Anerkennung als „*entgeltlichen Umsatz*“ ein.

Betrachtet man wieder den Sachverhalt, so zeigt sich, dass das Wohnmobil um 42.321 DM erworben wurde, wobei beiläufig der Ehemann 91,3 % dieses Betrags der Erwerberin ersetzte. In den genannten 27 Monaten wurde vom Ehemann ein Mietentgelt von insgesamt 3.073 DM und von fremden Dritten ein Mietentgelt von insgesamt 1.190 DM, insgesamt also ein Mietentgelt von 4.263 DM, bezahlt. Die gesamten Entgelte betragen im genannten Zeitraum weniger als 10 % der Anschaffungskosten, wobei Wartungskosten und Unterhaltskosten noch überhaupt nicht berücksichtigt sind.

In der dritten Vorlagefrage hat das vorlegende Gericht auch ausdrücklich auf die Mietdauer, die Anzahl der Mieter und das gesamte Entgelt Bezug genommen. Insofern versteht sich daraus auch die Antwort des EuGH.

Sohin hat aber der vorgelegte Sachverhalt unstrittig eine private Nutzung eines auch privat nutzbaren Wirtschaftsgutes zum Inhalt. Dabei drängte sich förmlich auf, dass die Nutzungsdauer und schon damit die Höhe der erzielten Entgelte zu prüfen waren und ein relativ geringes Entgelt dafür sprechen kann, dass eben im Ergebnis keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeführt wird. Es ist nicht bekannt, welche (Rest-)Nutzungsdauer das Wohnmobil noch hatte, sodass auch nicht erkannt werden kann, wie viel Prozent der Investitionskosten in Bezug auf die weitere Nutzungsmöglichkeit ersetzt wurden.

Offensichtlich waren die erzielten Entgelte aber gering. Dazu kommt noch, dass bei einer Wohnungsvermietung die Betriebskosten bekanntlich an den Mieter überwältzt werden, wogegen die Erhaltungskosten eines Fahrzeugs genauso wie Kosten der Steuer oder Versicherung nur im Gesamtpreis kalkuliert, aber nicht extra überwältzt werden. Dies bedeutet, dass die genannten Entgelte nicht nur auf die Anschaffungskosten zu beziehen sind, sondern vielmehr auch eine Abgeltung für die Erhaltungskosten beinhalten müssen. Insofern sind sie relativ noch geringer.

Vergleicht man nunmehr die erzielbaren Entgelte bei der Vermietung einer Wohnimmobilie, so ergibt sich zunächst, dass die Entgelte in absoluten Zahlen – bei vorauszusetzender durchgehender Vermietung – jedenfalls deutlich höher sein werden, sind doch die Anschaffungskosten der Immobilie deutlich höher. Daraus allein ist naturgemäß noch nichts zu gewinnen; allerdings führt schon die durchgehende Vermietung zu höheren Einnahmen.

4.2.5. Relative Höhe der Miete und Amortisation

Entscheidend wird daher die relative Miete sein.

Beim Wohnmobil führt die linearisierte Miete zu einer Verzinsung von 5 % pro Jahr. Daraus folgt, dass – nimmt man zB die gesetzliche Nutzungsdauer in Österreich für Neufahrzeuge von acht Jahren an – gerade einmal 40 % der Anschaffungskosten amortisierbar sind.

Geht man bei einer Wohnimmobilie zB von 80 Jahren Nutzungsdauer aus, so würden bei einer gesamten Amortisation von 40 % der Anschaffungskosten pro Jahr gerade 0,5 % Verzinsung erzielt werden.¹⁹⁾ Es bedarf keiner weiteren Überlegung, dass eine Renditemiete von 0,5 % jedenfalls deutlich unter der vom VwGH genannten Renditemiete von 3 % bis 5 % liegt.²⁰⁾ Außerdem stellen derart niedrige Mieten selbst bei einem angenommenen Synallagma „kein Problem“ dar, da zufolge § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG bei einem Entgelt unter 50 % ohnedies kein Vorsteuerabzug gegeben ist.

4.3. Konstellationen der Miethöhe

Hinsichtlich einer möglichen Miethöhe, gemessen am fremdüblichen Entgelt der Renditemiete, ergeben sich daher mehrere Konstellationen:

- Die vereinbarte Miete beträgt 100 % der Renditemiete. Dann ergibt sich klarerweise kein Problem.
- Die vereinbarte Miete ist etwas geringer als die Renditemiete, zB 90 %. Nach der Judikatur des VwGH²¹⁾ führt ein nur moderates Abweichen der tatsächlichen Miete als alleiniges Kriterium jedenfalls noch nicht zur Nichtanerkennung der unternehmerischen Tätigkeit.
- Die vereinbarte Miete beträgt weniger als 50 % der Renditemiete. Diesfalls ist nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG jedenfalls der Vorsteuerauschluss gegeben.
- Die vereinbarte Miete beträgt zwischen 50 % und 90 % der Renditemiete. Diese Konstellation ist also nochmals anhand der gewonnenen Erkenntnisse zu beurteilen.

¹⁹⁾ Der gerade dargestellte Unterschied bei der Verrechnung von Betriebskosten wird hier noch dazu außer Acht gelassen.

²⁰⁾ Nicht verkannt wird, dass der EuGH natürlich nicht einen konkreten Fall entschieden hat und daher nicht die genaue Höhe der Miete in diesem Fall entscheidend ist. Liest man die Entscheidung jedoch gesamtheitlich durch, so erkennt man sehr wohl die Auswirkungen der konkreten Sachverhaltelemente auf die Entscheidung des EuGH. Dazu kommt noch, dass die Vermietung offensichtlich konstruiert war und der Ehemann von *Renate Enkler* als Steuerberater hier modellhaft Vorteile in Anspruch genommen hat. Dies zeigt sich auch daraus, dass im dritten vollen Jahr das Fahrzeug entnommen und für die Bemessungsgrundlage nach deutscher Rechtslage ein Steuerabzugsbetrag als Kleinunternehmer von 80 % beansprucht wurde.

²¹⁾ VwGH 10. 2. 2016, 2013/15/0284.

4.4. Zusammenhang zwischen „wirtschaftlicher Tätigkeit“ und „entgeltlichem Umsatz“

4.4.1. Logischer Zusammenhang

Betrachtet man die Kriterien „entgeltlicher Umsatz“ und „wirtschaftliche Tätigkeit“, so zeigt sich, dass letztgenanntes Kriterium in einer logischen Kette vorausgehen muss: Liegt keine wirtschaftliche Tätigkeit vor, so stellt sich die Frage, ob ein Umsatz als entgeltlich zu betrachten ist, nicht mehr.

Umgekehrt würde man vergleichbare Konstellationen, gemessen an dem Grundziel des Unionsrechts, der Neutralität der Umsatzsteuer, unterschiedlich behandeln, wenn man einmal auf das bloße Synallagma – und zwar auch zwischen nahen Angehörigen – abstellt, ein anderes Mal das feststehende Synallagma bei zu geringer Miete als nicht ausreichend erachtet.

4.4.2. Gleichheitsgrundsatz

Vermietet eine GmbH ein und dieselbe Wohnimmobilie zu identer Miete und zu identen Mietvertragsbestimmungen einmal an ihren Gesellschafter, einmal an einen fremden Dritten, so würden sich in der letztgenannten Konstellation (Miete zwischen 50 % und 90 % der Renditemiete) völlig unterschiedliche Auswirkungen ergeben. Einmal ist die GmbH Unternehmer, einmal nicht. Gemessen am unionsrechtlichen und nationalen Gleichheitsgrundsatz scheint dieses Ergebnis nicht haltbar.

Gleiches gilt, wenn die GmbH eine Immobilie mit identen Anschaffungskosten zu identer Miete und identen Vertragsbestimmungen an ihren Gesellschafter vermietet, wobei einmal eine Wohnimmobilie und einmal eine nur gewerblich nutzbare Immobilie gegeben ist.

4.4.3. Zweck der Tätigkeit bei Immobilienvermietung

Jedenfalls betont der EuGH, dass zu prüfen sei, ob ein Gegenstand für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten des Steuerpflichtigen erworben worden sei. Dabei sei entscheidend, ob der Gegenstand zur „nachhaltigen Erzielung von Einnahmen“ verwendet wird. Bei für private Zwecke nutzbaren Gegenständen seien für diese Beurteilung eben alle Umstände der Nutzung zu prüfen.

Nun werden aber bei einer – sachverhaltsgemäßen – langfristigen Vermietung einer Wohnimmobilie an den Gesellschafter gegen eine synallagmatische Miete ganz offensichtlich nachhaltig Einnahmen erzielt. Wie gezeigt, müssen diese Mieten auch eine wirtschaftlich signifikante Höhe von mindestens 50 % einer Renditemiete erreichen.

Auch aus weiteren Judikaten des EuGH²²⁾ ergibt sich die Weite des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit. Hierfür muss ein Entgelt erzielt werden, wobei die Erzielung eines Entgelts notwendig, aber nicht hinreichend ist. Auch wenn ein Recht gegen Entgelt eingeräumt wird, muss deshalb noch keine nachhaltige Erzielung von Einnahmen vorliegen.

*Ruppe/Achatz*²³⁾ führen auch aus, dass die Überlassung von Kapital und von Gegenständen, für die eine Gegenleistung vorgesehen ist, jedenfalls eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd MwStSyst-RL sei, wenn sie zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen werde. Der EuGH habe lediglich „zugestanden“, dass auf den Vergleich mit einer gewöhnlichen Ausübung der Tätigkeit abzustellen sei.

²²⁾ Vgl zB EuGH 13. 12. 2007, *Franz Götz*, C-408/06; 26. 2. 2007, *T-Mobile Austria*, C-284/04; 26. 3. 1987, *Kommission/Niederlande*, 235/85.

²³⁾ *Ruppe/Achatz*, UStG⁹ (2017) § 2 Tz 45/2.

Durch den Verweis auf einen Vergleich mit den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, also durch das Abstellen auf die Fremdüblichkeit, ergibt sich, dass eben zu beurteilen ist, wie ein fremder Dritter eine bestimmte Tätigkeit ausüben würde.

4.4.4. Auswirkung der Fremdüblichkeit und des Synallagmas auf die „wirtschaftliche Tätigkeit“

Wenn nun aber nach der referenzierten Judikatur des EuGH Umsätze gegen Entgelt – sei es zwischen nicht verbundenen, sei es zwischen verbundenen Steuerpflichtigen – auch dann stattfinden, wenn das Entgelt fremdunüblich niedrig ist, wenn nämlich entscheidend das Synallagma gegeben ist, so folgt daraus, dass eine synallagmatische Verbindung zwischen Leistung und Gegenleistung ohne Erreichen einer wertmäßig gleichen Höhe offensichtlich im Wirtschaftsleben zwischen Steuerpflichtigen regelmäßig vorkommt. Ändert dies daher nichts am Vorliegen eines Entgelts, so muss damit die sich ableitende Üblichkeit wohl auch auf die Grundfrage, nämlich die Beurteilung der Umstände, unter denen eine Tätigkeit üblicherweise ausgeübt wird, ausstrahlen.

Es bleibt daher konkludierend bestehen, dass bei Gegenständen, die sich auch zur privaten Verwendung eignen, offensichtlich eine genauere Betrachtung angesagt ist. Fasst man aber die Grundsätze des Mehrwertsteuerrechts – nämlich die Neutralität der Mehrwertsteuer, den weiten Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit, die Unerheblichkeit von Zweck und Erfolg der Tätigkeit²⁴⁾ und die Bedeutung des Gleichheitsgrundsatzes – zusammen und erkennt weiters die eindeutige Rechtsprechung des EuGH zur Bedeutung des Synallagmas und nicht der fremdüblichen Miethöhe, die noch dazu nach übereinstimmender Judikatur des EuGH und VwGH auch bei verbundenen Parteien gilt, so spricht wohl viel dafür, auch bei der Vermietung von Wohnimmobilien den Grundsatz der Bedeutung des Synallagmas zwischen Mietentgelt und Vermietung des Gegenstandes anzuerkennen.

4.4.5. Konkretes Prüfkriterium „Entgelt“

Dies bedeutet, dass diesfalls das Entgelt durchaus eines der Prüfkriterien bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit iSd Rechtsprechung *Enkler* ist. Zunächst ist daher unter dieser Prämisse jedenfalls zu prüfen, ob das Mietentgelt als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung des Gegenstands gezahlt wird:

- Ist dies nicht der Fall, weil etwa der Gegenstand in Erfüllung der Satzung (Stiftungsurkunden) jedenfalls und unabhängig von einem Entgelt zur Verfügung gestellt wird, so liegt eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit nicht vor.
- Ist das Synallagma jedoch gegeben, so wird zum einen der Zusammenhang der Einnahmen mit der Dauer der Einnahmenerzielung beachtlich sein. Mit anderen Worten: Eine nachhaltige Tätigkeit wird dann nicht anzunehmen sein, wenn eine Wohnimmobilie nur einmalig kurz oder aber immer nur für kurze Zeitdauern vermietet wird, die – gemessen an der Gesamtnutzungsmöglichkeit der Immobilie – von untergeordneter Bedeutung sind. Positiv formuliert: Eine oftmalige Erzielung von Vermietungseinkünften wird daher notwendig sein. Insofern macht aber der praktische Fall der durchgängigen Vermietung an den Gesellschafter wenige Probleme, weil insofern die Nachhaltigkeit schon durch die durchgehende Langfristigkeit der Betätigung gegeben ist.

Weiters würde trotz vorhandenen Synallagmas eine nur geringe Höhe des Entgelts²⁵⁾ ebenso als so ungewöhnlich betrachtet werden, dass eine nachhaltige Tätigkeit zur

²⁴⁾ ZB EuGH 21. 2. 2006, *Halifax*, C-255/02.

²⁵⁾ Wie gezeigt, im Fall *Enkler* zu zB rund 10 %, bezogen auf die Investitionskosten.

Einnahmenerzielung nicht angenommen wird. Wie bereits mehrfach erwähnt, ist dieses Kriterium für die derzeitige österreichische Rechtslage in der Praxis ohne Bedeutung, da das Entgelt ja mindestens 50 % des fremdüblichen Entgelts erreichen muss.

Wird daher aber ein signifikantes Entgelt von mindestens 50 % aufgrund eines erkennbaren, in einem Mietvertrag geregelten Synallagmas über lange Zeit und durchgehend geleistet, müssen sich aus all diesen Argumenten die nachhaltige Erzielung von Einnahmen und daher der Ansatz einer wirtschaftlichen Tätigkeit ergeben.

Da aber nach der Judikatur nicht nur auf das Kriterium des Entgelts abzustellen ist, ist naturgemäß noch zu untersuchen, ob im Sinne des Gesamtbildes auch andere Kriterien so ausgestaltet sind, dass sie als fremdüblich erachtet werden können. Dabei ist also an die Vertragsgestaltung mit allen entsprechenden Regelungen, zB Indizierung der Miete, Tragung der Betriebskosten, bei gegebenem Sachverhalt Regelungen über die Zulässigkeit von Investitionen oder die Ablöse von Investitionen, Kauttionen etc, zu denken.

Es bleibt daher abzuwarten, wie der VwGH einen konkreten Fall entscheiden würde, wenn grundsätzlich ein Mietvertrag fremdüblich abgeschlossen wurde und gelebt wird und die Miete sich zwischen 50 % und (rund) 90 % der Renditemiete bewegt. Aus dem oben Gesagten spricht viel dafür, in diesem Fall eine wirtschaftliche Tätigkeit als gegeben anzunehmen.

Sollte der VwGH jedoch im Sinne seiner Aussagen zur Nähe zur Sphäre der privaten Lebensführung Zweifel hegen, ob die Rechtsprechung des EuGH zum bloßen Synallagma durchschlagen kann, sollte wohl ein Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH angestrengt werden. Allenfalls kann dies natürlich auch schon auf Ebene des BFG geschehen.

Aus der Judikatur des EuGH kann wohl nicht abgeleitet werden, dass eine synallagmatische Miete zwischen 50 % und 90 % der Renditemiete bei Einhaltung aller anderen Fremdüblichkeitskriterien zur Nichtannahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit führen würde.



Auf den Punkt gebracht

- Nach EuGH und VwGH ist bei der Einstufung einer Tätigkeit als wirtschaftlich iSd MwStSyst-RL zunächst auf die Art des Gegenstands (nur wirtschaftlich oder auch privat nutzbar) abzustellen und danach auf das Gesamtbild der Verhältnisse der Betätigung, gemessen am Fremdüblichkeitsgrundsatz.
 - Hinsichtlich der Frage, ob ein Umsatz als „Umsatz gegen Entgelt“ einzustufen ist, ist nach dem EuGH nur auf das Synallagma und nicht auf eine fremdübliche Höhe des Entgelts abzustellen. Dies gilt auch zwischen verbundenen Parteien.
 - Nach dem VwGH gilt dies jedoch dann nicht, wenn die Sphäre der privaten Lebensführung berührt ist.
 - Aus der Analyse der diesbezüglichen Judikatur des EuGH, insb durch genaue Betrachtung der Auswirkungen der Anwendung des Fremdüblichkeitsgrundsatzes und der Grundprinzipien des Unionsrechts und des Gleichheitsgrundsatzes, ergibt sich, dass das Überwiegen dafür spricht, im Fall eines synallagmatischen, jedoch mehr als moderat fremdunüblich niedrigen Mietentgelts von einer wirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen.
 - Für diese Konstellation, also ein Mietentgelt zwischen 50 % und 90 % des fremdüblichen Mietentgelts, mithin der Renditemiete, ist daher eine eindeutige Judikatur noch abzuwarten bzw allenfalls ein Vorabentscheidungsverfahren anzudenken.
-
-