

rung des Erstlieferanten an den Erstabnehmer ist in Abholfällen somit ab dem 1. 1. 2020 ausgeschlossen. Auch der Lieferort der ruhenden Lieferungen, die der bewegten Lieferung vor- und/oder nachgelagert sind, wird definiert (Abgangs- bzw Bestimmungsort). Die österreichische Bestimmung ist außerdem auch auf Reihengeschäfte mit Drittlandsbezug anzuwenden.

Im Gegensatz dazu werden in der MwStSyst-RL aber keine Aussagen zur Zuordnung der bewegten Lieferung bei Abholfällen getroffen. Es ist uE daher davon auszugehen, dass bei derartigen Fällen aus unionsrechtlicher Sicht weiterhin auf die Judikatur des EuGH abzustellen ist. Sollte aber die Regelung des § 3 Abs 15 UStG günstiger sein, könnte sich ein Unternehmer natürlich auf die für ihn günstigere nationale Rechtslage berufen.

i Auf den Punkt gebracht

Reihengeschäfte kommen in der Praxis häufig vor. Bei grenzüberschreitenden Reihengeschäften war bis zum 31. 12. 2019 insbesondere fraglich, welcher Lieferung die Warenbewegung zugeordnet werden kann, denn nur diese kann als innergemeinschaftliche Lieferung oder Ausfuhrlieferung steuerfrei sein. Während die Finanzverwaltung (durchaus praxistauglich) bis zum 31. 12. 2019 auf die Transportveranlassung abstellt, ist nach der Rechtsprechung des EuGH eine Würdigung aller Umstände des Einzelfalls vorzunehmen. Entscheidendes Kriterium für die Zuordnung ist jedoch, wann und wo die Verfügungsmacht übertragen wird. Dies gilt nicht nur bei Warenbewegungen, die von einem mittleren Unternehmer der Reihe veranlasst werden, sondern auch, wenn die Veranlassung vom letzten Abnehmer in der Reihe erfolgt. Dies muss wohl auch für die Transportveranlassung durch den ersten Unternehmer in der Reihe gelten. Ab 1. 1. 2020 gibt es eine gesetzliche Regelung zur Zuordnung der Warenbewegung, die auf die Kostenträgung für den Warentransport abstellt.

Vorsteuerabzug

VwGH zur Vermietung von Penthouses

Absicht zu Beginn der Nutzung entscheidet über Vorsteuerabzug

CHRISTIAN PRODINGER*)



Die Vermietung von Wohnraum durch eine GmbH an den Gesellschafter wurde in der Vergangenheit oftmals diskutiert und ist auch durch eine Vielzahl von Entscheidungen des VwGH geprägt.¹⁾ In letzter Zeit scheint sich eine klare Linie abgezeichnet zu haben. Eine neue Entscheidung könnte aber wieder für Unklarheiten sorgen.

1. Sachverhalt

Eine GmbH erwarb Wohnungseigentum an einem Penthouse und nahm weitere Adaptierungskosten auf sich. Nach Aussagen des Beschwerdeführers wurde das Penthouse ohne schriftlichen Mietvertrag an den Sohn der Lebensgefährtin des beherrschenden Gesellschafters vermietet. Eine Mieta sei vereinbart gewesen, wurde

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

¹⁾ Siehe ausführlich *Prodinger*, SWK-Spezial: Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter² (2017).

allerdings nie bezahlt. Erst nach Ankündigung der Betriebsprüfung wurde ein schriftlicher Mietvertrag errichtet und die Miete bezahlt.

2. Entscheidung des BFG

Das BFG²⁾ gelangte zur Auffassung, dass in Wirklichkeit jedenfalls für die ersten Jahre kein Mietverhältnis gegeben war. Vielmehr sei der Zweck der Investition in das Penthouse gewesen, es für nichtunternehmerische Zwecke anzuschaffen und fertigzustellen, um es unentgeltlich und rechtsgrundlos einer Person aus der Sphäre des Gesellschafters zur Verfügung zu stellen. Somit sei der Vorsteuerabzug nicht gegeben.

3. Entscheidung des VwGH

Der VwGH³⁾ hat die Revision des Beschwerdeführers zurückgewiesen. Zunächst wiederholt der VwGH die schon bekannte Rechtsprechung zu den verschiedenen Konstellationen in umsatzsteuerlicher Sicht bei der Überlassung von Wohngebäuden an den Gesellschafter.⁴⁾ Er kommt grundlegend zur Auffassung, dass für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Zeitpunkt der Leistungsbeziehung bzw. Lieferung maßgebend sei.⁵⁾ Entscheidend sei daher, zu welchem Zweck – fremdübliche Vermietung oder unentgeltliche Gebrauchsüberlassung – die Wohnung angeschafft wurde.

Das BFG habe die nicht zu beanstandende Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass die Wohnung angeschafft wurde, um sie unentgeltlich dem Gesellschafter zur Nutzung zu überlassen. Nach der Judikatur des VwGH liege aber somit eine reine Gebrauchsüberlassung vor, sodass der Vorsteuerabzug nicht zustünde.

4. Zwischenergebnis

Bis zu diesem Schritt scheint die Entscheidung unspektakulär. Ob die Beweiswürdigung des BFG richtig war oder nicht, lässt sich aus der Entscheidung allein naturgemäß nicht ableiten und näher kommentieren. Auch ist nicht bekannt, welche Argumente der Revisionswerber gegen die Beweiswürdigung beim VwGH vorgebracht hat.

Jedenfalls ist bedeutsam, dass auf die fremdübliche Errichtung und Umsetzung eines Mietvertrags hohes Augenmerk zu legen ist. Leider findet dies in der Praxis immer wieder nicht statt, sodass oftmals aus diesem Grunde negative Entscheidungen getroffen werden.⁶⁾

Wichtig ist auch, dass für die Beurteilung der Zeitpunkt der Leistungsbeziehung entscheidend ist. Daher muss von allem Anfang an ein fremdübliches Mietverhältnis gegeben sein. Wird dieses erst später hergestellt, so liegt zunächst eine nicht unternehmerische Tätigkeit vor, sodass der Vorsteuerabzug nicht zusteht. Auch die spätere „Einlage“ führt dann zu keinem anderen Ergebnis. Daraus folgt aber im Umkehrschluss, dass ein Mietverhältnis, das am Anfang anzuerkennen ist, sodass der Vor-

²⁾ BFG 30. 6. 2018, RV/4100074/2013.

³⁾ VwGH 3. 9. 2019, Ra 2018/15/0118.

⁴⁾ Vor allem VwGH 18. 10. 2017, Ro 2016/13/0033; 10. 2. 2016, 2013/15/0284.

⁵⁾ VwGH 3. 9. 2019, Ra 2018/15/0118, Rz 15 mwN.

⁶⁾ Anzumerken ist, dass die Anwendung des Fremdverhaltensgrundsatzes letztlich insofern problematisch ist, als dem Steuerpflichtigen im Vergleich zu fremden Dritten höhere Beweislasten aufgebürdet werden. Nachdem es aber „das fremdübliche Verhalten per se“ nicht gibt, muss immer ein Bereich der Fremdüblichkeit festgestellt werden, innerhalb dessen sich fremde Dritte bewegen. Nur ein Verhalten außerhalb dieses Bereichs wäre dann fremdunüblich. Verwiesen sei auf die instruktive und lichtvolle Darstellung von *Rosenberger*, *Guilty by association?* ÖStZ 2019, 593, der am Beispiel Transfer Pricing die Rechtslage samt Judikatur des VwGH und Rechtsauffassung des BMF analysiert und die Thematiken und Notwendigkeiten der Anwendung darstellt.

steuerabzug zusteht, nicht rückwirkend abzuerkennen ist, weil Jahre später etwa ein fremdunübliches Verhalten gesetzt wird. Dies könnte allenfalls Auswirkungen erst ab diesem Zeitpunkt haben.

5. Kommentierung von *Zorn*

In seiner Entscheidungsbesprechung ist *Zorn*⁷⁾ auch auf die vom VwGH wiederholte Rechtsprechung der verschiedenen Konstellationen für den Vorsteuerabzug eingegangen. Da die Diktion des VwGH selbst dabei nur recht schwer lesbar und verständlich ist, hat *Zorn* die Konstellationen nochmals klar dargestellt und systematisch gegliedert:

Danach kann eine verdeckte Ausschüttung gegeben sein, sodass sich der Vorsteuerauschluss aufgrund der durch das Beibehaltungsrecht unionsrechtlich gedeckten Bestimmung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ergäbe. Dies könne bei einer Miete unter 50 % der Marktmiete oder beim seltenen Fall der „*verdeckten Ausschüttung an der Wurzel*“ gegeben sein.

Weiters könne sich aus den Gesamtumständen (zB bloß sporadische Entrichtung der vereinbarten Miete, unübliche Betriebskostenvereinbarung etc) objektiv ergeben, dass die GmbH das Wohnobjekt nicht zur Erzielung von Einnahmen verwenden will. In diesem Fall liege keine Vermietung, sondern vielmehr eine bloße Gebrauchsüberlassung vor. Nach *Zorn* ist aber auch diese Konstellation unionsrechtlich gedeckt. Das Mehrwertsteuerrecht sehe für die Vermietung von Wohnraum grundsätzlich die Steuerbefreiung mit Vorsteuerauschluss vor. Werde die Steuerpflicht für Wohnraumvermietungen angeordnet, komme diesfalls der Normalsteuersatz zur Anwendung. Österreich habe allerdings die Erlaubnis für eine abweichende Sonderregelung erhalten. Diese Regelung stelle eine Sonderkonstellation im unionsrechtlichen Mehrwertsteuerrecht dar, eine Art Inselflösung. EuGH-Urteile zum allgemeinen Umsatzsteuerrecht dürften nur unter Bedachtnahme auf die Besonderheiten dieser – noch dazu in exzeptionell starkem Ausmaß den Bereich der unmittelbaren privaten Lebensführung berührenden – Inselflösung übertragen werden.⁸⁾

Wenn die Position des Wohnraumnutzers mit der Position des über das Eigentum Verfügungsberechtigten (Geschäftsführer bzw Gesellschafter der GmbH) zusammenträfe und insoweit in dieser Hinsicht eine Vergleichbarkeit zur Situation des „*klassischen österreichischen Häusbauers*“ bestehe, müsse unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls genau geprüft werden, ob diese gewählte Gestaltung tatsächlich über die Konsumsphäre hinausgeht.

6. Analyse

Fraglich ist, welche Auswirkungen nun aus diesen Überlegungen folgen. Es wurde ja schon in der bisherigen Judikatur des VwGH auf Basis der Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Enkler*⁹⁾ ausgeführt, dass – vereinfacht ausgedrückt – die Unternehmereigenschaft danach zu beurteilen ist, ob die Vermietung fremdüblich erfolgt.

In einer der letzten Entscheidungen des VwGH¹⁰⁾ hat dieser die Rechtsprechung des EuGH zum Bestehen eines Leistungsaustausches auf Basis eines Synallagmas zwischen Leistung und Entgelt dargestellt und ist für Rechtsbeziehungen in der Unterneh-

⁷⁾ *Zorn*, VwGH zum Vorsteuerabzug beim Penthouse einer GmbH, RdW 2019, 794.

⁸⁾ Verweis auf *Prodinger*, Höhe des Entgelts bei Vermietung an Gesellschafter, SWK 29/2019, 1281, und die sich „*wohl ergebende andere Auffassung*“.

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

¹⁰⁾ VwGH 28. 5. 2019, Ra 2017/15/0062; dazu *Zorn*, Präzisierung der Fremdvergleichsrechtsprechung in der Umsatzsteuer, RdW 2019, 493.

merkette auf Distanz zur Beweisregel des Fremdverhaltensgrundsatzes gegangen. Wichtig sei der Fremdvergleich aber bei Gestaltungen, 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).

Die Betrachtung aller Umstände zur Abgrenzung einer wirtschaftlichen Tätigkeit von einer nicht wirtschaftlichen Tätigkeit ergibt sich daher aus der Judikatur des EuGH und wird nicht zu diskutieren sein. In Analyse der zitierten Judikatur in der Rs *Enkler* und der Judikatur des EuGH zum Synallagma wurde dargestellt,¹¹⁾ dass die überwiegenden Argumente dafür sprechen, eine entgeltliche Tätigkeit auch dann anzunehmen, wenn die Miete fremdunüblich niedrig ist, aber ein Synallagma eindeutig gegeben ist. Es konnte gezeigt werden, dass der Sachverhalt in der Rs *Enkler* sehr konstruiert wirkt und die private Nutzung des Wirtschaftsgutes ganz offensichtlich im Vordergrund gestanden ist. Sihin stehen sich die Betrachtung aller Umstände bei Wirtschaftsgütern, die sich auch für die private Nutzung eignen, und die Grundprinzipien des Mehrwertsteuerrechts, insbesondere also die Neutralität der Mehrwertsteuer in der Unternehmerrkette, gegenüber.

Insofern erscheint unklar, was *Zorn* mit dem Verweis auf die Personenidentität des Mieters mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer meint. Die grundsätzliche Notwendigkeit der Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls ergibt sich ja schon aus der Judikatur des EuGH.

Soweit darüber hinaus noch zusätzliche Prüfkriterien geschaffen werden sollen oder ein noch viel strengerer Maßstab anzulegen sein soll, weil letztlich der „klassische österreichische Häuslbauer“ ein Wohnhaus errichtet, hieße dies weitergedacht, dass damit das Trennungsprinzip zwischen Gesellschaft auf der einen und Gesellschafter auf der anderen Seite aufgegeben wird und daher schon deshalb eine umsatzsteuerliche Leistungsbeziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter verneint würde. Gerade dieses Trennungsprinzip hat der VwGH aber durchaus auch bei Beginn der Judikaturlinie zur „Wurzelausschüttung“ betont und ebenso ausgeführt, dass die Zurverfügungstellung privaten Wohnraums bei einer GmbH eben gerade wegen des Trennungsprinzips möglich ist und nicht *per se* zur Nichtabzugsfähigkeit gemäß § 20 EStG führt. Gründe für eine abweichende strengere Auffassung im Bereich der Umsatzsteuer scheinen nicht gegeben zu sein; im Gegenteil betont ja die Umsatzsteuer das Grundprinzip der Neutralität und der Objektivität (dazu sogleich).

Die Frage ist also, ob zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch stattfindet und daher die Gesellschaft im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit handelt. Dabei ist der Vergleich mit Personen, die nicht in einem Naheverhältnis stehen, sicher sinnvoll.

Allerdings kann die Auffassung, dass eine „Vermietung“ in Wirklichkeit nur eine reine „Gebrauchsüberlassung“ sei und daher keine wirtschaftliche Tätigkeit vorläge, immer nur das Ergebnis einer Beweiskette am konkreten Sachverhalt sein. Die Präjudizierung, wegen eines Naheverhältnisses liege vermutlich nur ein „Häuslbauer“ vor, würde dazu führen, dass zum einen das Trennungsprinzip ignoriert wird, zum anderen die Grundprinzipien des Mehrwertsteuerrechts nicht angewandt würden, da danach eben auf die Tätigkeit selbst und nicht auf deren Zweck und deren Ergebnis abzustellen ist.¹²⁾

Betrachtet man diese – bekannten – Grundprinzipien samt dem Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer, muss unter diesen Prinzipien geprüft werden, wie weit die Son-

¹¹⁾ *Prodingner*, SWK 29/2019, 1281.

¹²⁾ ZB EuGH 21. 3. 2018, C-533/16, *Volkswagen*, uva.

derregelung des Beitrittsvertrags (Anwendung des ermäßigten Steuersatzes unter Vorsteuerabzug) nun zu anderen Folgerungen führen kann.

Dabei ist zunächst festzuhalten, dass nach der Judikatur des EuGH¹³⁾ der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit weit auszulegen ist: So führt der EuGH aus, dass „die Prüfung, ob diese Voraussetzung erfüllt ist, in jedem Einzelfall anhand eines weiten Verständnisses des Begriffs eines Erwerbs ‚als Steuerpflichtiger‘ erfolgen“ muss.¹⁴⁾ Dies ist „angesichts der Zielsetzung der Abzugsregelung und somit der Berichtigungen geboten, die [...] darin besteht, die Neutralität der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten zu gewährleisten; dies ist ein Grundsatz, aus dem generell abzuleiten ist, dass jeder Wirtschaftsteilnehmer unmittelbar sein Recht auf Vorsteuerabzug für sämtliche Steuern, die auf vorgelagerten Umsatzstufen getätigte Umsätze belastet haben, ausüben können muss, wobei die Genauigkeit der Abzüge gegebenenfalls später durch eine Berichtigung sichergestellt werden kann.“

Nunmehr ist die Vermietung von Wohnraum nach den Grundprinzipien der MwStSyst-RL auch bei Vorliegen einer „unechten Steuerbefreiung“ trotzdem eine wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Umso mehr liegt eine derartige Tätigkeit naturgemäß dann vor, wenn steuerpflichtig zum Normalsteuersatz vermietet wird.

Die österreichische Sonderregelung führt ganz offensichtlich zu einer steuerpflichtigen Tätigkeit, mag auch ein begünstigter Steuersatz anzuwenden sein. Dem Vorteil des begünstigten Steuersatzes steht beiläufig der Nachteil gegenüber, dass eine Vermietung von Wohnraum – von Kleinunternehmern abgesehen – niemals ohne Umsatzsteuer erfolgen kann, auch wenn dies mangels Vorsteuern oder Vorsteuerkorrekturen sogar günstiger wäre.¹⁵⁾ Wenn daher der EuGH ständig die Grundprinzipien der Mehrwertsteuer betont und gerade eine Weite des Verständnisses der wirtschaftlichen Tätigkeit einfordert, bleibt unverständlich, warum wegen der österreichischen Sonderregelung von diesen Grundprinzipien des europäischen Mehrwertsteuerrechts abgewichen werden sollte bzw warum die EuGH-Judikatur nicht anwendbar sein soll.

Für diese Beurteilung kann auch ein Berichtigungszeitraum nach § 12 Abs 10 UStG keine Rolle spielen.¹⁶⁾ So schreibt der EuGH, dass „die Zeiträume für die Berichtigung von Vorsteuerabzügen als solche keine Auswirkungen auf die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug [haben], das [...] allein davon abhängt, in welcher Eigenschaft der Betroffene im Zeitpunkt des Erwerbs des betreffenden Gegenstands handelt. Dies gilt jedoch unbeschadet der Abführung der Vorsteuer, die der Steuerpflichtige vornehmen muss, wenn sich später herausstellt, dass der erworbene oder hergestellte Gegenstand nicht für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet worden ist.“¹⁷⁾

Fraglich ist auch, wieso sich in der Regelung für Österreich tatsächlich eine Insellösung ergeben soll. Richtig ist natürlich, dass für Österreich eine abweichende Regelung existiert. Dies ist aber nichts Neues. Auch ist die Regelung – jedenfalls nunmehr – nicht eine vertraglich Österreich gesondert zugestandene Regelung, sondern vielmehr ein integrierender Bestandteil der MwStSyst-RL.¹⁸⁾ Andere Regelungen finden bzw fanden sich hinsichtlich der Steuersätze für Jungholz und Mittelberg betreffend Wein. Auch für andere Mitgliedstaaten sind Sonderregelungen vorgesehen, die sich in Titel VIII Kapitel 2

¹³⁾ EuGH 25. 7. 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17.

¹⁴⁾ EuGH 25. 7. 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, Rn 54.

¹⁵⁾ Die Nachteiligkeit der Umsatzsteuerpflicht wird ja, wie in den letzten Wochen den Tagesmedien zu entnehmen war, auch von der SPÖ so gesehen, da die Partei eine Änderung des geltenden Rechts bei der Vermietung von Wohnraum anstrebt. Wohin immer diese Überlegung führen wird, „stimmt sicherlich die Richtung“.

¹⁶⁾ EuGH 22. 10. 2015, *Sveda*, C-126/14; anders *Zorn*, RdW 2019, 794.

¹⁷⁾ EuGH 22. 10. 2015, *Sveda*, C-126/14, Rn 36.

¹⁸⁾ Art 117 Abs 2 MwStSyst-RL.

Abschnitt 3, Kapitel 4 und 5 der MwStSyst-RL finden. Inklusive Übergangsregelungen für alle Staaten sind insgesamt 19 Artikel angesprochen. So kann zB nach Art 105 MwStSyst-RL Portugal für Brücken im Raum Lissabon auf Mautgebühren einen ermäßigten Steuersatz anwenden.¹⁹⁾ Tschechien durfte befristet für Bauleistungen für den Wohnungsbau einen ermäßigten Satz von nicht weniger als 5 % anwenden.²⁰⁾ Nach Art 111 MwStSyst-RL können bestimmte Mitgliedstaaten sogar Steuerbefreiungen mit Recht auf Vorsteuerabzug anwenden.

Weiters finden sich diverse andere Bestimmungen, die für Mitgliedstaaten etwa auf den 1. 1. 1991 oder 1. 1. 1993 ein Abstellen und die Beibehaltung von „Sonderregelungen“ ermöglichen. All dies versteht sich, wie sich aus der Überschrift („Bis zur Einführung der endgültigen Mehrwertsteuerregelung geltende besondere Bestimmungen“) ergibt, als Bündel von Übergangsvorschriften, bis die bekannte Neuregelung (Harmonisierung) des Mehrwertsteuerrechts durchgeführt ist.

Titel VIII MwStSyst-RL („Steuersätze“) trifft neben allgemeinen Regelungen über den Normalsatz auch Regelungen über ermäßigte Steuersätze. Die folgenden – zahlreichen – Regelungen sind besondere Bestimmungen hierzu. Daraus ergibt sich aber nur, dass Modifikationen der Steuersätze (nicht nur Ermäßigungen mit Vorsteuerabzug, sondern auch Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzug) geregelt werden, ohne dass grundsätzliche Systembrüche akzeptiert und implementiert werden. Dies wäre sicherlich auch in eigenen Titeln und nicht in der Modifikation der Regelungen von Steuersätzen geregelt worden. Weitergedacht heiße dies ja auch, dass überall dort, wo für alle Mitgliedstaaten Beibehaltungsrechte gegeben sind, auch die allgemeinen und grundsätzlichen Aussagen des EuGH zum Mehrwertsteuerrecht nicht anwendbar wären. Ein derartiger Schluss scheint jedoch systematisch nicht naheliegend zu sein.

Entscheidungen des EuGH, die in Art 117 MwStSyst-RL eine Sonderregelung sehen, für die auch gesonderte Betrachtungen anzustellen sind, bzw wegen welcher Entscheidungen des EuGH *per se* nicht anwendbar sind, sind – soweit ersichtlich – nicht ergangen.

Damit bleibt auf Basis der Judikatur des EuGH (Rs *Lennartz*²¹⁾) bei einer (bei Wohnimmobilien unstrittigen) Nähe zur privaten Verwendung die Notwendigkeit der Prüfung der Verwendung des Gegenstands im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestehen. Bei anderen Gegenständen ergibt sich die Verwendung schon *eo ipso*. Genau diese Notwendigkeit hat der EuGH (Rs *Enkler*) ja auch judiziert. Eine darüber hinausgehende, „besonders strenge“ Überprüfung lässt sich dagegen aus dem Mehrwertsteuerrecht nicht ableiten. Im Gegenteil hat der EuGH die Weite des Begriffs der wirtschaftlichen Tätigkeit betont. Auch konnte in der Analyse der Rs *Enkler*²²⁾ gezeigt werden, dass zum einen der zugrunde liegende Sachverhalt wohl wirklich ein „Ausreißer“ ist,²³⁾ zum anderen viel dafür spricht, dass auch bei privat nutzbaren Gegenständen das Synallagma der Leistungsbeziehung zu beachten ist. Hinsichtlich der letzten Frage wurde zur Klärung die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens angeregt.

Aus all diesen Überlegungen ergibt sich, dass für die Nichtanwendung der EuGH-Judikatur bei der Vermietung von Wohnraum in Österreich bzw für das Annehmen einer In-sellösung, bei der – soweit richtig verstanden – ein besonders strenger Prüfmaßstab

¹⁹⁾ Art 105 MwStSyst-RL.

²⁰⁾ Art 123 MwStSyst-RL. Siehe auch die Regelungen in Art 125 und 128 f MwStSyst-RL.

²¹⁾ EuGH 11. 7. 1991, *Lennartz*, C-97/90.

²²⁾ *Prodinger*, SWK 29/2019, 1281.

²³⁾ Die Vermietung auch nur einer Wohnung durch Steuerpflichtige ist nur zu üblich; ebenso die Immobilieninvestition auch durch Körperschaften. Ein Gewerbebetrieb, der in der kurzfristigen Vermietung eines Wohnmobils besteht, und bei dem neben zahlreichen Privatnutzungen der größte Kunde ein Anverwandter ist, scheint demgegenüber nur zu unüblich.

anzuwenden ist, auf Basis des Mehrwertsteuerrechts und der Judikatur des EuGH kein Platz zu bleiben scheint.

Soweit daher entsprechende Überlegungen auch vom VwGH verfolgt werden sollten, darf auch hier angeregt werden, die Frage im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens vom EuGH klären zu lassen.

Auch sei angemerkt, dass die Interpretation der Judikatur des VwGH zu manchen Missverständnissen geführt hat²⁴⁾ und sich erst jetzt – soweit hier interessierend, umsatzsteuerlich – ein Prüfschema entwickelt hat, das zur Erleichterung der Einstufung einer Vermietung führt.²⁵⁾ Neben der verdeckten Ausschüttung ist – im Rahmen der dargestellten weiten Anwendung – die wirtschaftliche Tätigkeit am Maßstab des Fremdverhaltensgrundsatzes zu prüfen. Jede weitere Einschränkung führt, abgesehen von der rechtlichen Problematik, wiederum zu einer faktischen Unsicherheit bei der Vollziehung der entsprechenden Normen und zu langjährigen Rechtsstreitigkeiten.



Auf den Punkt gebracht

- Bei der Vermietung eines Penthouse durch eine GmbH an eine Person in der Gesellschaftersphäre wurde vom BFG angenommen, dass ohne nachweisbaren Mietvertrag und mangels Mietenzahlungen die Anschaffung zur unentgeltlichen und rechtsgrundlosen Überlassung erfolgt ist.
- Der VwGH hat die Beweiswürdigung akzeptiert und ausgeführt, dass daher eine reine Gebrauchsüberlassung vorläge, sodass kein Vorsteuerabzug gegeben wäre. Abzustellen sei dabei auf die Verhältnisse zu Beginn der Tätigkeit.
- *Zorn*²⁶⁾ hat die Entscheidung klar dargestellt und analysiert. Er führt aus, dass aufgrund der Österreich zugestandenen Sonderlösung (Vermietung mit 10 % Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug) – noch dazu bei eingeschränktem Berichtigungszeitraum – eine Insellösung vorläge, sodass die Judikatur des EuGH nicht ohne Weiteres anwendbar wäre. Durch die Personenidentität zwischen Geschäftsführer und Gesellschafter wäre eine Vergleichbarkeit zum „klassischen österreichischen Häuslbauer“ gegeben. Sohins müsse unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls geprüft werden, ob die Gestaltung über die Konsumsphäre hinausgehe.
- Es konnte gezeigt werden, dass nach der Judikatur des EuGH ein weites Verständnis des Begriffs eines Erwerbs „als Steuerpflichtiger“ notwendig ist. Weiters lassen sich aus der „Sonderregelung“ keine Besonderheiten im Unionsrecht und keine Nichtanwendbarkeit der Judikatur des EuGH ableiten. Auch ist die mögliche Personenidentität der handelnden Personen nach dem Trennungsprinzip grundsätzlich (und auch umsatzsteuerlich) akzeptiert und nur am Fremdverhaltensgrundsatz zu messen.
- Über die Aussagen des EuGH in der Rs *Enkler* hinaus sollten sich daher – auch im Sinne der Rechtssicherheit – keine Neuerungen ergeben. Soweit jedoch vom VwGH wegen der Sonderregelung eine andere Anwendbarkeit des Unionsrechts angenommen werden sollte, wäre die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens anzuregen.

²⁴⁾ ZB die Konsequenzen einer Einstufung als Wurzel ausschüttung; selbstverständlich kann der VwGH nichts für derartige Missverständnisse.

²⁵⁾ Dabei ist allerdings festzuhalten, dass die Annahme einer Wurzel ausschüttung wegen eines Gebäudes, das als besonders repräsentativ auf den Gesellschafter zugeschnitten gilt, wieder zu großen Unsicherheiten führt. Richtigerweise hätte – wie dies auch die Finanzverwaltung in der Praxis angenommen hat – auf die Erzielung der Renditemiete am Markt abgestellt werden sollen.

²⁶⁾ *Zorn*, RdW 2019, 794.