

### Vorsteuerabzug

# Umsatzsteuerlicher Missbrauch bei Vermietung an Gesellschafter

Voraussetzungen scheinen nach wie vor nicht geklärt

CHRISTIAN PRODINGER\*)



**Wird ein Wirtschaftsgut nicht angekauft (hergestellt), sondern angemietet, ist – in bestimmten Konstellationen – fraglich, ob dem Vermieter der Vorsteuerabzug zusteht.**

### 1. Ausgangssachverhalt

Ein Ehepaar war im Besitz einer großen Liegenschaft. Das Ehepaar gründete eine GmbH und vermietete dieser einen Teil des Grünlands, auf dem ein Gebäude errichtet werden durfte. Die GmbH errichtete das Gebäude und stellte es im Rahmen eines auf zehn Jahre befristeten Hauptmietvertrags den Gesellschaftern zur Verfügung. Die Finanzierung erfolgte durch die GmbH, wobei die Gesellschafter für die Bankdarlehen hafteten.

### 2. Entscheidung des BFG

Das BFG<sup>1)</sup> verneinte eine umsatzsteuerliche Tätigkeit, weil die gewählte Vorgangsweise durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei und von einer missbräuchlichen Verwendung auszugehen wäre.

Zunächst wird ausgeführt, dass das BFG im Rahmen der freien Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt, dass das Objekt ausschließlich für Gesellschafterzwecke errichtet wurde. Interessanterweise wird nicht zunächst der Sachverhalt festgestellt, sondern gleich mit der Beweiswürdigung begonnen. Dabei ist interessierend, dass die Beweiswürdigung teilweise wörtlich mit den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdevorlage übereinstimmt. Offensichtlich war das Gericht hier von der Meinung des Finanzamtes derart überzeugt, dass eine abweichende und differenzierte Würdigung der Beweise gar nicht mehr möglich war.

Im Einzelnen argumentiert das BFG zB:<sup>2)</sup>

- Die GmbH habe keine anderen Tätigkeiten vorgenommen.
- Das Grundstück wurde in einem Teil der GmbH überlassen, wobei sich dies daraus erklären solle, dass – nur – auf diesem Teil ein Neubau errichtet werden könne, da vorher ein landwirtschaftliches Objekt darauf befindlich war. Ein Ankauf des Grundstücks durch die GmbH wäre gar nicht möglich gewesen.
- Es wäre bereits vorab ein Baubewilligungsbescheid zugunsten der bisherigen Grundstückseigentümer gegeben gewesen.
- Das Objekt wurde vor der Vermietung nicht am Markt angeboten.
- Die Gesellschafter hafteten mit ihrem Privatvermögen, was auch ein Indiz für die Befriedigung der privaten Wohnbedürfnisse sei.
- Das Objekt sei zweifelsfrei luxuriös.

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

1) BFG 30. 3. 2020, RV/5101018/2017.

2) Die Entscheidung soll primär am Gesichtspunkt des Missbrauchs gemessen werden. Die sonstigen Argumente werden zu Teilen behandelt, nicht aber lückenlos dargestellt.

- Die Integration eines Gewölbekellers sei ebenso wenig werthaltig wie eine Terrassenüberdachung, ein Außenpool, ein Wellnessbereich mit Sauna, eine elektrische Heizung für die Zufahrt oder die KÜcheneinrichtung.
- Immobilien dieser Preisklasse hätten einen sehr eingeschränkten Käufer- bzw. Mieterkreis.
- Kein Mieter wäre bereit, für die vorhandene Sonderausstattung, die nach zehn Jahren schon abgewohnt sei, ein gesondertes Mietentgelt zu bezahlen.
- Das Objekt sei schon wegen einer hohen Miete im ländlichen Bereich luxuriös und daher nicht für unternehmerische Zwecke errichtet.

In den Erwägungen wird ausgeführt:

- Es sei unstrittig, dass ein Mietvertrag existiere. Für Einfamilienhäuser gebe es in der Literatur diverse Zinssätze, wobei ein Autor für Einfamilienhäuser keine Rendite angebe. Daraus leuchte hervor, dass Einfamilienhäuser keine Renditeobjekte seien. Die ermittelte Rendite biete im Fall keinen Grund, das Mietverhältnis nicht anzuerkennen. Allerdings hätte die Renditemiete in den Hintergrund zu treten, wenn berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt vorlägen.
- Missbrauch könne auch dann gegeben sein, wenn das Mietverhältnis als solches einem Fremdvergleich standhält, die Konstruktion jedoch vor allem dazu dient, den Vorsteuerabzug für den privaten Wohnraum der Gesellschafter zu sichern.
- Das Haus sei dann speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafter abgestellt, wenn dessen Vorstellungen und Wünsche Eingang in die Planung und Ausführung des Gebäudes gefunden hätten.
- Die oben genannten Sonderausstattungen sprächen für die persönlichen Bedürfnisse der Gesellschafter und nicht jene der GmbH als Wirtschaftsträger.
- Der Mietvertrag würde seinem Inhalt nach gelebt. Das Gebäude werde aber zunächst nur für zehn Jahre an die Gesellschafter vermietet.
- Der missbräuchliche Steuervorteil bestehe im sofortigen Steuerabzug, dem eine Steuerbelastung von 10 % auf die Mieten entgegenstehe.
- Es sei nicht behauptet worden, dass das Haus in der Absicht errichtet worden wäre, es einem fremden Dritten zu vermieten. Einziger Zweck der Errichtung durch die GmbH sei das Lukrieren des Vorsteuerabzugs.
- Hätten sich die Gesellschafter ein Heim schaffen wollen, wäre es der gewöhnliche und angemessene Weg gewesen, die Errichtung des Einfamilienhauses direkt, durch Kreditaufnahme und Belastung der Liegenschaft, und nicht über den Umweg über eine mitunter dafür gegründete GmbH vorzunehmen.

### 3. Stellungnahme

#### 3.1. Stellungnahme zu diversen Argumenten

Wiederholend sei festgehalten, dass primär der Missbrauch behandelt werden soll und die sonstigen Argumente nur cursorisch diskutiert werden.

Interessierend ist zunächst, dass das BFG ausdrücklich zur Auffassung gelangt, dass zwischen Vermieter und Mieter ein Mietvertrag vorliege und auch die darin vereinbarte Miete, die einer bestimmten Renditemiete entspreche, durchaus akzeptabel und fremdüblich wäre. Im Sinne der Judikatur des EuGH<sup>3)</sup> wäre gerade deshalb eine unternehmerische Tätigkeit gegeben, weil sich nach den eigenen Feststellungen des BFG der Vermieter offensichtlich wie ein fremder dritter Vermieter verhält.

<sup>3)</sup> EuGH 26. 9. 1996, *Enkler*, C-230/94.

Soweit das BFG argumentiert, dass ursprünglich eine Errichtung durch die Gesellschafter geplant war und das Haus nicht an andere Personen vermietet werden sollte, übersieht es, dass seine Schlussfolgerungen im Widerspruch zur Judikatur des VwGH stehen: Nach dem VwGH ist es möglich und ausreichend, wenn eine GmbH als einziger Zweck die Vermietung dieses Objekts hat, keine weiteren Objekte vermietet werden und auch kein Personal beschäftigt wird.<sup>4)</sup>

Entscheidend wird auch sein, dass letztlich eine GmbH – laut Sachverhalt noch dazu mit einem anderen Architekten – die endgültige Planung, Einreichung und Errichtung durchgeführt hat. Vorlaufende Tätigkeiten durch die Gesellschafter können daher nicht schaden. Wenn nicht schädlich ist, dass geplant ist und auch umgesetzt wird, an die Gesellschafter zu vermieten, solange diese Vermietung eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt (und daher eben auch an fremde Dritte vermietet werden kann), kann auch nicht schädlich sein, dass die Gesellschafter ein Interesse an der Anmietung des Objekts hatten.

Darüber hinaus macht es, wie schon in der Literatur gezeigt,<sup>5)</sup> wenig Sinn, dem Geschäftsführer einer GmbH vorzuwerfen, dass er auch Gesellschafter ist. Solange der Geschäftsführer wie ein sorgfältiger Geschäftsführer fremdüblich agiert, ist seine Tätigkeit der GmbH zuzurechnen. Davon ist die private Sphäre der Gesellschafter zu unterscheiden.

Insofern kann es aber auch nicht abträglich sein, wenn – bei gehobenen Gebäuden übliche – „Sonderausstattungen“, wie etwa Weinkeller, Swimmingpool, Sauna oder Küche, miterrichtet werden. Jeder zukünftige Mieter wird in einem gehobenen Objekt derartige Ausstattungen haben wollen. Im Gegensatz zur Meinung des BFG würde gerade das Fehlen derartiger Details die Vermietbarkeit des Objekts verschlechtern.<sup>6)</sup> Nicht erkennbar ist, warum die genannten Sonderausstattungen besonders auf den Wunsch des Mieters abgestimmt sein sollen. Swimmingpool und Sauna sind bekannte Ausstattungen, die von vielen Menschen gerne verwendet werden. Die Küche dient dazu, Speisen und Getränke zu lagern und zuzubereiten, ein Vorgang, der hierzulande üblicherweise und regelmäßig vorgenommen wird. Die Beheizung der Auffahrt wird, ohne das Grundstück zu kennen, vermutlich damit zu tun haben, dass auch im Winter ein gesicherter und nicht rutschiger Zugang bzw. eine Zufahrt möglich sein soll. Auch dies scheint weniger ein persönlicher Spleen der Gesellschafter zu sein als vielmehr eine sinnvolle bauliche Maßnahme.

Was an einer Haftung der Gesellschafter für Kredite der Gesellschaft unüblich sein soll, ist im Lichte der Praxis nicht zu erkennen.

Die Ausführungen, gediegene Objekte könnten nur schlecht verkauft werden und Käufer würden Sonderausstattungen nicht bezahlen, steht im Widerspruch zu jeder Praxis am Immobilienmarkt. Es muss notorisch sein, dass Einfamilienhäuser verkauft werden. Abgesehen davon macht sich das BFG – wie dies leider in manchen Erkenntnissen des BFG vorkommt – nicht die Mühe, seine Beweiswürdigung in irgendeiner Weise zu begründen.

Widersprüchlich ist, wenn das BFG von einer Lage am Land spricht und eine Miete als zu hoch ansieht, an anderer Stelle jedoch die ausgezeichnete Lage des Grundstücks an einem See („in bester Wohnlage“) erwähnt wird.

Richtig ist, dass die Vermietung von Einfamilienhäusern schwieriger als der Verkauf ist und nach der Judikatur die Vermietbarkeit letztlich entscheidend ist. Allerdings kommt es nach der Judikatur – falls ein funktionierender Mietsmarkt nicht nachgewiesen werden kann – gerade darauf an, ob eine Miete, die das Renditeinteresse des Vermieters erfüllt, vereinbart und bezahlt wird. Gerade das hat das BFG aber durchaus festgestellt und bejaht.

---

<sup>4)</sup> VwGH 25. 4. 2013, 2010/15/0139.

<sup>5)</sup> *Prodinger*, Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, SWK-Spezial<sup>2</sup> (2017) 53 ff.

<sup>6)</sup> *Prodinger*, Immobilienvermietung<sup>2</sup>, 57.

Dass Investitionen mit der Zeit an Wert verlieren und daher insofern die Miete (oder ein Kaufpreis) geringer wird, ist zwar richtig, aber ein allgemeines Phänomen, das nichts mit der Vermietung eines Gebäudes an den Gesellschafter zu tun hat. Das BFG übersieht hier, dass ja während der Zeit der Abnutzung und daher des Wertverlusts der Mieter durchaus – nach den eigenen Feststellungen des BFG – eine ausreichend hohe Miete bezahlt.

Im Ergebnis bleibt daher die Argumentation, die Vermietung sei nicht anzuerkennen, weil die Mieter auch selbst hätten bauen können. Die Überlegungen des BFG widersprechen aber der Judikatur des VwGH und auch des EuGH.<sup>7)</sup>

Eine Wurzelausschüttung, die nur ausnahmsweise zum Tragen kommen kann,<sup>8)</sup> wird bei einem normalen, wenn auch gehobenen und gediegenen, Objekt wohl nicht relevant sein und wurde auch so nicht argumentiert. Eine fremdunüblich niedrige Miete wurde vom BFG auch nicht festgestellt. Die Fremdüblichkeit des Verhaltens des Vermieters (Vorliegen und Leben eines Mietvertrags, Miete) wurde ausdrücklich bejaht.

Die vom BFG herangezogenen Kriterien wollen daher völlig neue Beurteilungsmaßstäbe einführen, die so nicht von der Judikatur gedeckt scheinen.

### 3.2. Stellungnahme zum Missbrauch

In einem Vorartikel<sup>9)</sup> wurden die Judikatur des VwGH zum Immobilienleasing und die Urteile des EuGH zum Missbrauch ausführlich analysiert.<sup>10)</sup> Wie gezeigt werden konnte, führt das Vorliegen eines Steuervorteils nicht *per se* zum Missbrauch. Zum einen ist es nach der Judikatur des EuGH dem Steuerpflichtigen gestattet, jene Art von Umsatz zu wählen, die ihm umsatzsteuerlich die geringste Steuerlast aufbürdet. Er kann daher statt eines Kaufs (hier: einer Herstellung) auch eine Miete in Anspruch nehmen. Zum anderen kann ein Missbrauch nur dann vorliegen, wenn ein Steuervorteil den Zielen der Bestimmungen zuwiderläuft.

Nunmehr führt die GmbH laufend steuerpflichtige Umsätze durch. Wegen dieses Zusammenhangs steht der GmbH daher grundsätzlich auch der Vorsteuerabzug zu.

Im Bereich der Judikatur des EuGH wurde ein Fall des Mobilienleasings behandelt, in dem es zu einer bloßen gestaffelten Zahlung der Mehrwertsteuer kommt. Im vom VwGH kürzlich behandelten Fall eines Immobilienleasings (nach der alten Rechtslage) konnte auf eine unechte Steuerbefreiung zurück optiert werden, ohne dass es zu einer Korrektur der Vorsteuer kam. Gegenständlicher Fall liegt daher sozusagen „in der Mitte“. Die Vermietung ist immer mit Umsatzsteuer durchzuführen, und es werden daher ohne Optionsmöglichkeit ständig steuerpflichtige Umsätze erbracht. Somit kann es auch keine Frage einer Vorsteuerkorrektur geben.

Allerdings führt nach der österreichischen Rechtslage die Vermietung von Wohnimmobilien zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 10 %. Somit wird die Umsatzsteuer durchaus gestaffelt errichtet und führt die Vermietung auch nicht zu einem endgültigen Steuervorteil, sondern letztlich zum gleichen Anfall von Umsatzsteuer, wie wenn gekauft worden wäre. Allerdings führt ein Steuersatz von 10 % statt 20 % zu einer deutlich längeren Zeit, über die die Umsatzsteuer sozusagen zurückgezahlt wird (laut BFG im Fall 57 Jahre).

<sup>7)</sup> Siehe dazu auch *Auer/Resenig*, Missbrauch trotz fremdüblicher Vermietung – Versagung des Vorsteuerabzugs bei Renditezinnsatz, BFGjournal 2020, 331 (336 f, FN 25).

<sup>8)</sup> ZB Rz 637 f KStR.

<sup>9)</sup> *Prodingner*, Umsatzsteuerlicher Missbrauch beim Leasing, SWK 30/2020, 1427.

<sup>10)</sup> Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die diesbezüglichen Ausführungen und die Hinweise verwiesen.

Wie in der referierten Stellungnahme herausgestrichen, führt wohl die Anwendung der steuerlichen Bestimmungen, auch wenn dadurch ein Steuervorteil erzielt wird, nicht zu einem Missbrauch, wenn die gewählte Konstruktion nicht gerade den Normen zuwiderläuft. Dies ist bei Miete statt Kauf oder Herstellung offensichtlich nicht der Fall. Es wurde ebenfalls vertreten, dass auch ein endgültiger Steuervorteil noch nicht zu Missbrauch führt. Da die Judikatur des EuGH hier nicht völlig klar ist, schien in jenem Fall ein Vorabentscheidungsersuchen sinnvoll. Allenfalls könnte auch im gegebenen Fall ein derartiges Vorabentscheidungsersuchen sinnvoll sein.

Allerdings ist festzuhalten, dass aus der bloßen Vermietung zwischen GmbH und Gesellschafter *per se* noch kein Missbrauch folgen wird. Sämtliche Entscheidungen des VwGH, die auf Basis der Judikatur des EuGH bisher die Unternehmereigenschaft des Vermieters bejaht haben, müssten ja falsch sein, wenn die Vermietung zu Wohnzwecken wegen des niedrigeren Steuersatzes und des so resultierenden steuerlichen Vorteils stets zu Missbrauch führte. Aus gutem Grund hat der VwGH, wie auch in den KStR festgehalten, die Kriterien der wirtschaftlichen Tätigkeit, der entsprechenden Miethöhe und des Nichtvorliegens einer Wurzelausschüttung judiziert und einen automatischen Missbrauch nicht erkannt. Würde man den Gedanken des BFG weiterspinnen, so müsste man ja jede Vermietung von Wohnraum als Missbrauch ansehen, da dem vollen Vorsteuerabzug des Vermieters immer der ermäßigte Steuersatz von 10 % auf die Miete gegenübersteht.

Auch steht die Aussage, Missbrauch könne auch dann gegeben sein, wenn das Mietverhältnis als solches einem Fremdvergleich standhalte, die Konstruktion jedoch vor allem dazu diene, den Vorsteuerabzug für den privaten Wohnraum der Gesellschafter zu sichern, schlechthin im Widerspruch zu den Grundprinzipien des Unionsrechts. Die Vermietung ist eine anerkannte wirtschaftliche Tätigkeit, die dem Grunde nach zum Vorsteuerabzug führt, wenn die Mieten mit Umsatzsteuer belastet sind. Gerade vom VwGH wurde ja vom Fremdüblichkeitsgrundsatz auch zwischen nahen Angehörigen (und daher wohl auch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter) abgegangen, jedoch eine Ausnahme beim Zusammenhang mit der Befriedigung privater Bedürfnisse gemacht. Hält das Mietverhältnis dem Fremdvergleich stand, kann nicht *per se* Missbrauch vorliegen. Es scheint daher, dass das BFG hier zu vorgeschobenen Argumenten, nämlich der bloßen Eignung der Immobilie für die Gesellschafter oder des Missbrauchs, gegriffen hat.

Zumal gegen die Entscheidung Revision eingelegt wurde, ist das Erkenntnis des VwGH mit Spannung zu erwarten. Bedeutsam ist im gegebenen Zusammenhang insbesondere die Stellungnahme zum möglichen Missbrauch.

---

---

### **i**

#### **Auf den Punkt gebracht**

- Das BFG hat die Errichtung eines Gebäudes durch eine GmbH auf Grund und Boden der Gesellschafter nicht anerkannt. Argumentiert wurde, dass das Gebäude speziell auf die Wohnbedürfnisse abgestellt sei, was sich auch durch Sonderausstattungen ergebe.
- Der Vorsteuerabzug wurde versagt, weil die Konstruktion wirtschaftlich ungeeignet sei. Es konnte anhand vieler Details gezeigt werden, dass die Überlegungen des BFG zu weitgehend sind.
- Das BFG argumentiert aber auch steuerlichen Missbrauch, obschon es die Fremdüblichkeit der Transaktion ausdrücklich anerkennt. Selbst wenn durch den Weg einer Anmietung statt eines Kaufs (Herstellung) die Umsatzsteuerbelastung reduziert wird und dies das Ziel des Steuerpflichtigen ist, spricht dies nach der Judikatur des EuGH noch nicht für Missbrauch. Die Geltendmachung der Vorsteuer bei der

Ausführung steuerpflichtiger Umsätze entspricht vielmehr dem Grundprinzip des Unionsrechts. Die Anwendung des begünstigten Steuersatzes für Wohnraumvermietung entspricht dem Ziel der österreichischen Rechtslage.

- Soweit über längere Zeiträume ein umsatzsteuerlicher Vorteil und nicht eine bloße gestaffelte Bezahlung gegeben ist, besteht noch weiterer Interpretationsbedarf. Die korrekte Interpretation sollte daher allenfalls durch den EuGH im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens erfolgen, soweit man nicht ohnedies einen Missbrauch für nie gegeben erachtet.
  - Der Versuch, die Vermietung von privatem Wohnraum durch eine GmbH an den Gesellschafter stets durch die Annahme von Missbrauch nicht anzuerkennen, kann somit nicht tauglich sein.
- 
- 

## Steuertermine im Dezember

Am 15. Dezember 2020 sind folgende Abgaben fällig:

- Umsatzsteuer, Vorauszahlung für Oktober 2020;
  - Normverbrauchsabgabe für Oktober 2020;
  - Elektrizitäts-, Erdgas- und Kohleabgabe für Oktober 2020;
  - Werbeabgabe für Oktober 2020;
  - Digitalsteuer vom Entgelt für Onlinewerbung für Oktober 2020;
  - Kapitalertragsteuer gemäß § 93 Abs 3 EStG iVm § 96 Abs 1 Z 3 EStG für Oktober 2020;
  - Lohnsteuer für November 2020;
  - Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für November 2020;
  - Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für November 2020;
  - Kommunalsteuer für November 2020.
- 

## Rechtsfolgen des „Spätrücktritts“ vom Versicherungsvertrag

**Entscheidungen:** OGH 16. 9. 2020, 7 Ob 105/20x.

**Normen:** § 7 VersStG.

Der OGH hatte die Frage zu beantworten, ob der Versicherer neben der Nettoprämie auch die 4%ige Versicherungssteuer zurückzahlen muss. Der OGH hatte ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gestellt, das dieser am 28. 5. 2020, *WWK*, C-803/19, beantwortet hatte. Im danach fortgesetzten Anlassverfahren vertrat der OGH vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung die Auffassung, dass der Versicherer durch die vom Versicherungsnehmer als Steuerschuldner einzunehmende und an den Staat abzuführende Versicherungssteuer nicht bereichert ist. Mit den nach österreichischem Recht geltenden (zivil)verfahrensrechtlichen Vorschriften über die Einklagung von Schadenersatz wird nach den dargelegten Kriterien des EuGH die Wirksamkeit des Rücktrittsrechts nicht in Frage gestellt. Konkrete Schadenersatzansprüche waren hier aber nicht Gegenstand des Revisionsverfahrens, sodass der OGH die Entscheidungen der Vorinstanzen bestätigte, welche die Klage auf Rückzahlung der Versicherungssteuer vom Versicherer abgewiesen hatten.