

Ertragsteuern

Interner Beteiligungserwerb: Zinsen aus Fremdfinanzierung

Lohnsteuer & Sozialversicherung

Leistungen wesentlich beteiligter G-Gf

Internationales Steuerrecht

Brexit & abgabenrechtliche Implikationen

Verkehrssteuern & Gebühren

VSt-Abzug bei Immo-Vermietung zwischen nahestehenden Personen

Vorsteuerabzug bei Immobilienvermietung zwischen nahestehenden Personen

Mit den Urteilen in den Rechtssachen Borsele und Lajvér hat der EuGH abermals seine Vorstellungen zum Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit (Unternehmereigenschaft) konkretisiert. Aus der Kombination der beiden Urteile ergibt sich, dass es für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit keinesfalls bloß auf die Höhe des entrichteten Entgelts ankommen kann. Die jüngere VwGH-Judikatur zur Vermietung von einer Wohnimmobilie durch eine Kapitalgesellschaft an ihr nahestehende Personen ist im Lichte dieser Rechtsprechung zu sehen.

TINA EHRKE-RABEL / MARCUS SCHINNERL

§ 2 UStG;
Art 9 MwStSyst-
RL

wirtschaftliche
Tätigkeit;
außerbetrieb-
liches Vermögen;
Vorsteuerabzug
aus Vermietung

A. Einleitung

Die Frage des Vorsteuerabzugs bei Immobilien, die Kapitalgesellschaften oder Privatstiftungen an ihnen nahestehende Personen vermieten, beschäftigt Judikatur und Schrifttum seit geraumer Zeit. So hat der VwGH mit seiner Judikatur zum sog. „außerbetrieblichen Vermögen“ viel Aufsehen im Schrifttum erregt.¹⁾ Später hat er den Begriff des „außerbetrieblichen Vermögens“ zumindest im Zusammenhang mit der Umsatzsteuer nicht mehr verwendet und unter Bezugnahme auf seine alte Rsp zur Abgrenzung der Vermietung von der Gebrauchsüberlassung von Immobilien zwischen Miteigentümern einer Miteigentums-gemeinschaft²⁾ und unter Heranziehung der Entscheidung des EuGH in der Rs *Enkler* das Vorliegen einer Unternehmereigenschaft geprüft.³⁾ Dass allein das unter einer im Sinne der Auffassung des BMF zumindest für die Körperschaftsteuer ausschlaggebenden „Renditemiete“ liegende Mietentgelt zur Versagung der Unternehmereigenschaft und damit des gesamten Vorsteuerabzugs berechtigt,⁴⁾ dürfte nach dem jüngsten Erkenntnis des VwGH ausgeschlossen sein. Damit liegt der VwGH ganz auf der Linie der Rsp des EuGH.

B. Die jüngste Rsp des EuGH zur wirtschaftlichen Tätigkeit

1. Vorbemerkung

Der EuGH hat sich in zwei Urteilen aus Mai und Juni 2016 mit der Frage nach dem Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit, somit nach dem Vorliegen einer Unternehmereigenschaft in der österreichischen Diktion, auseinandergesetzt. Auf den ersten Blick erscheinen diese Urteile widersprüchlich, weil in beiden Fällen eine weit unter dem marktüblichen Entgelt liegende Gegenleistung entrichtet wurde, in einem Fall die wirtschaftliche Tätigkeit jedoch tendenziell verneint⁵⁾ und im anderen Fall⁶⁾ tendenziell bejaht wurde. Bei näherer Betrachtung löst sich dieser vermeintliche Widerspruch jedoch auf. Es zeigt sich schlicht, dass die Höhe des Entgelts nicht das

ausschlaggebende Kriterium für die Beurteilung einer Tätigkeit als wirtschaftlich ist.

2. Sachverhalte

In der Rs *Borsele* geht es um die niederländische Gemeinde Borsele, die den Transport von Schülern zu ihren Schulen organisierte. Dazu bediente sie sich verschiedener Verkehrsunternehmen, welche der Gemeinde die Transportleistungen inkl USt in Rechnung stellten. Die Eltern der Schüler mussten für die Inanspruchnahme dieser Leistung gemäß den Bestimmungen einer Gemeindeverordnung Beiträge entrichten, wobei im streitgegenständlichen Jahr nur ein Drittel der Eltern überhaupt Beiträge leistete. Die Entgelte der beitragszahlenden Eltern machten insgesamt lediglich 3% der gesamten Transportkosten aus. Die verbleibenden 97% der Kosten wurden aus öffentlichen Mitteln finanziert. Die Gemeinde qualifizierte ihre Tätigkeit als umsatzsteuerpflichtig und nahm den Vorsteuerabzug hinsichtlich der von den Transportunternehmen in Rechnung gestellten USt vor. Die Steuerverwaltung sah in der Tätigkeit der Gemeinde keine wirtschaftliche Tätigkeit und versagte den Vorsteuerabzug.⁷⁾ Der im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens befasste EuGH hatte nunmehr die Frage zu klären, ob die Gemeinde Borsele im konkreten Fall als Steuerpflichtige iSd Art 9 MwStSyst-

Univ.-Prof. Dr. *Tina Ehrke-Rabel* leitet das Institut für Finanzrecht der Karl-Franzens-Universität Graz, wo sie lehrt und forscht. Mag. *Marcus Schinnerl* ist Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht der Karl-Franzens-Universität Graz.

- 1) Vgl zB VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083; vgl dazu im Überblick *Ehrke-Rabel/Kofler*, Gratwanderungen – Das Niemandsland zwischen aggressiver Steuerplanung, Missbrauch und Abgabenhinterziehung, ÖStZ 2009, 456 (459).
- 2) VwGH 24. 6. 1999, 96/15/0098.
- 3) VwGH 7. 7. 2011, 2007/15/0255; 19. 10. 2011, 2008/13/0046; 19. 3. 2013, 2009/15/0215.
- 4) Vgl KStR 2013 Rz 637.
- 5) EuGH 12. 5. 2016, C-520/14, *Gemeente Borsele*.
- 6) EuGH 2. 6. 2016, C-263/15, *Lajvér Melyorációs Nonprofit Kft* ua.
- 7) Vgl EuGH 12. 5. 2016, C-520/14, *Gemeente Borsele*, Rz 11 ff.

RL⁸⁾ handelt und durch die Organisation des Schülertransports eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.⁹⁾

In der Rs *Lajvér* stand in Frage, ob die Errichtung von Abwassersystemen und damit zusammenhängende Dienstleistungen durch eine (gemeinnützige) Einrichtung, die wirtschaftliche Aktivitäten nur hilfsweise und nur für ihre Mitglieder entfaltete, als wirtschaftlich im Sinne der MwStSyst-RL zu qualifizieren sind. Das von den Nutzern entrichtete Entgelt lag weit unter den Gestehungskosten und war gesetzlich im Vorhinein festgesetzt worden. Im Übrigen wurde die Errichtung insgesamt überwiegend durch öffentliche Zuschüsse finanziert. *Lajvér* beanspruchte den Vorsteuerabzug aus den Vorleistungen im Zusammenhang mit der Errichtung, der ihr jedoch unter Hinweis auf die fehlende wirtschaftliche Tätigkeit versagt wurde.¹⁰⁾ Auch in diesem Fall hatte sich der EuGH mit der Frage zu befassen, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 MwStSyst-RL vorliegt.¹¹⁾

3. Die zentralen Aussagen des EuGH

a) Dienstleistung gegen Entgelt (Art 2 Abs 1 lit c MwStSyst-RL)?

Um beurteilen zu können, ob eine Tätigkeit eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 MwStSyst-RL darstellt, muss zunächst ein Steuertatbestand iSd Art 2 MwStSyst-RL erfüllt sein. Da es sich sowohl bei der Organisation von Schülertransporten als auch bei der Bereitstellung eines Abwassersystems offenkundig um eine Dienstleistung handelt, ist zu prüfen, ob diese Dienstleistungen als „gegen Entgelt“ erbracht angesehen werden können (vgl Art 2 Abs 1 lit c MwStSyst-RL).¹²⁾

Der stRsp des EuGH zufolge setzt die Einstufung eines Umsatzes als „Umsatz gegen Entgelt“ lediglich das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und der tatsächlich erhaltenen Gegenleistung voraus.¹³⁾ Hierfür müssen zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: Zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger muss zum einen ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, und zum anderen muss die empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die erbrachte Dienstleistung bilden.¹⁴⁾

Dieser tatsächliche Gegenwert (= die tatsächlich erhaltene Gegenleistung) ist ein subjektiver und kein nach objektiven Kriterien geschätzter Wert.¹⁵⁾ Folglich ist es nach der Rsp des EuGH für die Beurteilung der Entgeltlichkeit eines Umsatzes unerheblich, ob der für eine Leistung gezahlte Preis unter oder über dem Selbstkostenpreis liegt.¹⁶⁾ Für das Recht auf Vorsteuerabzug ist es sogar unerheblich, wenn der Verkaufspreis einer Ausgangslieferung deutlich unter dem Selbstkostenpreis liegt. Voraussetzung ist lediglich, dass dieser Verkaufspreis nicht nur Symbolcharakter aufweist.¹⁷⁾

b) Wirtschaftliche Tätigkeit (Art 9 MwStSyst-RL)?

Dem EuGH zufolge lässt die Zahlung eines Beitrags durch ein Drittel der Eltern zunächst „den Schluss zu, dass die Gemeinde Borsele eine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne von Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwert-

steuerrichtlinie erbracht hat“.¹⁸⁾ In der Rs *Lajvér* stellt der EuGH fest, dass die Tätigkeiten der in Frage stehenden Einrichtung als Dienstleistungen im Bereich der Nutzung von Landwirtschaftsbauten und der öffentlichen Straßen zur Erzielung von Einnahmen erfolgten, weil dafür eine Vergütung erhoben wurde und weil *Lajvér* auch für den Zeitraum von acht Jahren eine Nutzungsgebühr erheben wollte.¹⁹⁾

Die Entgeltlichkeit eines Umsatzes ist zwar Voraussetzung einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd Art 9 MwStSyst-RL, reicht jedoch für deren Feststellung allein nicht aus. Aus dem Urteil in der Rs *Borsele* geht sehr deutlich hervor, dass der EuGH diesen Zusammenhang in zwei Schritten prüft:

■ Vorliegen eines Leistungsaustauschs

Zunächst vergleicht der EuGH die für die Gemeinde anfallenden Kosten mit dem Gesamtbetrag der Beiträge, den die Eltern zu leisten verpflichtet sind.²⁰⁾ Dieser Vergleich findet ausschließlich auf Tatsachenebene statt (tatsächliche Kosten im Vergleich zu tatsächlichen Beiträgen) und betrifft lediglich das Kriterium des Leistungsaustauschs (Entgeltlichkeit). Für die Frage, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, ist die Entgeltlichkeit jedoch nicht allein ausschlaggebendes Kriterium.²¹⁾

■ Nachhaltige Einnahmenerzielung

Von einer wirtschaftlichen Tätigkeit ist nämlich nur dann auszugehen, wenn die Tätigkeit auch tatsächlich auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtet ist.²²⁾ Dabei handelt es sich um eine Tatsachen-

8) RL 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/347, 1 (sog Mehrwertsteuersystemrichtlinie).

9) EuGH 12. 5. 2016, C-520/14, *Gemeente Borsele*, Rz 17.

10) EuGH 2. 6. 2016, C-263/15, *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft* ua, Rz 11 ff.

11) EuGH 2. 6. 2016, C-263/15, *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft* ua, Rz 19.

12) EuGH 12. 5. 2016, C-520/14, *Gemeente Borsele*, Rz 22 f.

13) EuGH 20. 1. 2005, C-412/03, *Hotel Scandic Gäsabäck AB*, Rz 22; vgl auch 29. 7. 2010, C-40/09, *Astra Zeneca UK Ltd*, Rz 27; 27. 10. 2011, C-93/10, *GFKL Financial Services AG*, Rz 19.

14) EuGH 3. 3. 1994, C-16/93, *Tolsma*, Rz 13 f.; 6. 10. 2009, C-267/08, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, Rz 19; 3. 5. 2012, C-520/10, *Lebara Ltd*, Rz 27; 26. 9. 2013, C-283/12, *Serebryannay vek EOOD*, Rz 37; 29. 10. 2015, C-174/14, *Saudaçor*, Rz 32; 2. 6. 2016, C-263/15, *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft* ua, Rz 26.

15) EuGH 9. 6. 2011, C-285/10, *Camps Estaciones de Servicio SA*, Rz 28 mit Verweis auf EuGH 20. 1. 2005, C-412/03, *Hotel Scandic Gäsabäck AB*, Rz 21 mwN; vgl hierzu auch EuGH 26. 4. 2012, C-621/10 und C-129/11, *Balkan and Sea Properties ADSITS* und *Provadinvest OOD*, Rz 43.

16) EuGH 20. 1. 2005, C-412/03, *Hotel Scandic Gäsabäck AB*, Rz 22; 9. 6. 2011, C-285/10, *Camps Estaciones de Servicio SA*, Rz 25, 27 f.; 12. 5. 2016, C-520/14, *Gemeente Borsele*, Rz 26; 2. 6. 2016, C-263/15, *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft* ua, Rz 45.

17) EuGH 22. 6. 2016, C-267/15, *Gemeente Woerden*, Rz 41.

18) EuGH 12. 5. 2016, C-520/14, *Gemeente Borsele*, Rz 27.

19) EuGH 2. 6. 2016, C-263/15, *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft* ua, Rz 29 f.

20) EuGH 12. 5. 2016, C-520/14, *Gemeente Borsele*, Rz 33.

21) EuGH 12. 5. 2016, C-520/14, *Gemeente Borsele*, Rz 28; vgl dazu a EuGH 13. 12. 2007, C-408/06, *Franz Götz*, Rz 21 mwN.

22) Vgl EuGH 26. 9. 1996, C-230/94, *Enkler*, Rz 27; 19. 7. 2012, C-263/11, *Redlibs*, Rz 34; 2. 6. 2016, C-263/15, *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft* ua, Rz 36.

frage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des konkreten Einzelfalls zu beurteilen ist.²³⁾ In einem zweiten Schritt greift der Gerichtshof daher in der Rs *Borsele* auf seine Rsp in der Rs *Enkler* zurück: Demnach sind die Umstände, unter denen eine Leistung tatsächlich erbracht wird, mit jenen Umständen, unter denen eine Leistung (hier: Personenbeförderung) gewöhnlich vorgenommen wird, zu vergleichen.²⁴⁾ Durch diesen Vergleich kann durch die Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls überprüft werden, ob die auf diese Art und Weise ausgeübte Tätigkeit eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, wobei auch Gesichtspunkte wie die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen berücksichtigt werden können.²⁵⁾ Damit schließt die Entscheidung an die Rs *Rėdlihs* an, in welcher der EuGH zur Einstufung der Nutzung eines Privatforsts als wirtschaftliche Tätigkeit darauf abgestellt hat, ob 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“.²⁶⁾

Maßgebliche Bedeutung bei der Feststellung einer wirtschaftlichen Tätigkeit misst der EuGH der Marktteilnahme des Leistenden bei,²⁷⁾ die sowohl als Vergleichsobjekt als auch als Voraussetzung für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit fungiert. Im Ergebnis verneint der EuGH die wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde *Borsele* im Zusammenhang mit dem Schülertransport, weil sie „keine Leistungen auf dem allgemeinen Markt für Beförderungsleistungen“ erbracht hat, „sondern vielmehr selbst als Endverbraucherin von Beförderungsleistungen“ aufgetreten ist, die sie bei Transportunternehmen erworben hat und im Rahmen der Daseinsvorsorge den Eltern der Schüler zur Verfügung stellt.²⁸⁾ Mit dem Argument der Daseinsvorsorge stellt der EuGH klar, dass die Gemeinde im Hinblick auf die Transportorganisation keinerlei eigene wirtschaftliche Interessen verfolgt.

Die Höhe der Entgelte im Verhältnis zu den Kosten war für die Beurteilung keineswegs allein ausschlaggebend: Nach den Ergebnissen in der Rs *Lajvér* hat nämlich auch der Umstand, dass die Investitionen, die schließlich zur Erzielung von Einnahmen führen, großteils mit öffentlichen Beihilfen finanziert wurden, keinen Einfluss auf die Frage nach dem Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit hat nämlich einen objektiven Charakter, der sowohl unabhängig vom Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar ist als auch unabhängig von der Art der Finanzierung, die der betroffene Wirtschaftsteilnehmer gewählt hat.²⁹⁾ Unerheblich ist auch, ob eine Tätigkeit in der Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt werden.³⁰⁾ Eine wirtschaftliche Tätigkeit kann daher selbst dann vorliegen, wenn die fragliche Tätigkeit in der Erfüllung einer verfassungsrechtlichen Pflicht durch einen Mitgliedstaat besteht.³¹⁾ Dass das Entgelt weit unter den Selbstkosten lag, war für den EuGH in diesem Zusammenhang ohne Belang.

■ Keine rein künstliche Gestaltung

In der Rs *Lajvér* macht der EuGH schließlich deutlich, dass das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätig-

keit bei Erfüllung der zuvor genannten zwei Kriterien, nämlich Entgeltlichkeit und nachhaltige Einnahmenerzielung, nur bei Vorliegen von Missbrauch ausgeschlossen sein kann: Ist nach den ersten beiden Prüfschritten von einer wirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen, kann eine solche nur mehr dann ausgeschlossen werden, wenn der in Rede stehende Umsatz eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung darstellt, welche allein zu dem Zweck erfolgt, einen Steuervorteil zu erlangen.³²⁾

C. Schlussfolgerungen

1. Schlussfolgerungen für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft im Allgemeinen

Aus der Rsp des EuGH ergibt sich Folgendes:

Voraussetzung für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist zunächst, dass der Betroffene selbst die Eigenschaft eines Unternehmers aufweist. In der Diktion der MwStSyst-RL muss er eine wirtschaftliche Tätigkeit entfalten. Um dies festzustellen, setzt der EuGH zunächst die erbrachte Leistung in Bezug zu der erhaltenen Gegenleistung. Selbst wenn Leistung und Gegenleistung in einem eklatanten Missverhältnis zueinander stehen, die Leistung aber um der Gegenleistung willen und umgekehrt die Gegenleistung um der Leistung willen erbracht wird, ist von einem entgeltlichen Geschäft auszugehen. Zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit führt dieses Geschäft jedoch erst, wenn auch eine nachhaltige Einnahmenerzielung in der Art eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden ausgeübt wird. Zu diesem Zweck nimmt der EuGH einen **Rationalitätstest** vor: Was ein rational wirtschaftlich denkender Unternehmer nicht tun würde, spricht gegen das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wobei auf dessen tatsächlichen Marktauftritt abzustellen ist. Dabei auszublenden ist aber angesichts der Urteile in den Rs *Camps*, *Hotel Scandic Gåsabäck* und *Balkan and Sea Properties*³³⁾ – und das hat der EuGH in den hier wiedergegebenen Urteilen wieder bestätigt – die Höhe des Entgelts: Selbst wenn die Leistung zu einem

23) EuGH 12. 5. 2016, C-520/14, *Gemeente Borsele*, Rz 29; vgl auch EuGH 19. 7. 2012, C-263/11, *Rėdlihs*, Rz 33.

24) EuGH 26. 9. 1996, C-230/94, *Enkler*, Rz 30.

25) EuGH 26. 9. 1996, C-230/94, *Enkler*, Rz 31.

26) EuGH 19. 7. 2012, C-263/11, *Rėdlihs*, Rz 36; vgl auch EuGH 15. 9. 2011, C-180/10 und C-181/10, *Slaby*, Rz 39 und 51.

27) Vgl dazu auch EuGH 26. 6. 2007, C-284/04, *T-Mobile Austria GmbH* ua, Rz 42; 26. 6. 2007, C-369/04, *Hutchison 3G UK Ltd* ua, Rz 36; 6. 10. 2009, C-267/08, *SPÖ Landesorganisation Kärnten*, Rz 24.

28) EuGH 12. 5. 2016, C-520/14, *Gemeente Borsele*, Rz 35.

29) EuGH 2. 6. 2016, C-263/15, *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft* ua, Rz 38; 23. 4. 2009, C-74/08, *PARAT Automotive Cabrio*, Rz 20 und 26; 6. 10. 2005, C-243/03, *Kommission/Frankreich*, Rz 32 und 33.

30) EuGH 2. 6. 2016, C-263/15, *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft* ua, Rz 42; 29. 10. 2009, C-246/08, *Kommission/Finnland*, Rz 40; 12. 9. 2000, C-276/97, *Kommission/Frankreich*, Rz 33.

31) EuGH 29. 10. 2015, C-174/14, *Saudaęor*, Rz 39.

32) EuGH 2. 6. 2016, C-263/15, *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft* ua, Rz 50; 12. 7. 2012, C-326/11, J.J. *Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, Rz 35; 27. 10. 2011, C-504/10, *Tanoarch*, Rz 51.

33) Vgl hierzu FN 15.

unter dem marktüblichen Entgelt gelegenen Preis und noch mehr, unter den Selbstkosten, erbracht wird, kann eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegen. Für den sog Rationalitätstest ist iS der *Enkler*-Rsp die tatsächliche Art der Leistungserbringung jener Leistungserbringung gegenüberzustellen, die im allgemeinen Geschäftsverkehr für die betreffende Leistung üblich ist. Die Art und Weise, wie eine Dienstleistung gewöhnlich erbracht wird, ist in aller Regel eine solche, wie sie auf einem Markt – und somit im Wettbewerb mit Dienstleistungen anderer Wirtschaftsteilnehmer – angeboten wird. Daher ist demgegenüber zu ermitteln, ob und, wenn ja, wie im konkreten Fall der Dienstleister am Markt der gegenständlichen Dienstleistung auftritt. Durch den Vergleich des tatsächlichen Marktauftritts mit dem Marktauftritt eines sich rational wirtschaftlich verhaltenden Leistenden kann unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls sachgerecht beurteilt werden, ob im Ergebnis eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt.

Das Entgelt dürfte jedoch nicht völlig unbeachtlich sein. Den Urteilen *Lajvér* und *Borsele* ist gemeinsam, dass in beiden Fällen ein Entgelt unter den Selbstkosten in Rechnung gestellt wurde. Dennoch hat der EuGH in der Rs *Lajvér* das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit tendenziell bejaht, in der Rs *Borsele* tendenziell verneint. Da es sich um eine Tatsachenfrage handelt, hat er die Letztentscheidung in beiden Fällen dem nationalen Gericht überantwortet. Der Unterschied dürfte darin gelegen sein, dass in der Rs *Borsele* nur ein sehr geringer Teil der Eltern überhaupt ein Entgelt entrichtet hatte. Dies wurde als Indiz dafür gewertet, dass die Gemeinde nicht einer wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen wollte: Ein rational handelnder Wirtschaftsteilnehmer würde seine Leistungen nicht an den Großteil seiner Abnehmer unentgeltlich erbringen. Im Unterschied dazu wurde das Entgelt in der Rs *Lajvér* von allen Nutzungsberechtigten erhoben. Insofern hat das Entgelt im Rahmen der Gesamtbeurteilung für die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit Bedeutung. Ausschlaggebend war aber in beiden Urteilen nicht die Höhe des Entgelts, sondern der Umstand, dass in einem Fall von sämtlichen Leistungsempfängern ein Entgelt zu entrichten war, wohingegen im anderen Fall nur ein geringer Anteil der Nutzungsberechtigten ein Entgelt entrichtet hatte.

2. Schlussfolgerungen für die Frage des Vorsteuerabzugs von Gesellschaften bei der Vermietung an ihnen nahestehende Personen

a) Vorbemerkung

Der VwGH hatte sich in seinem Erkenntnis 2013/15/0284 vom 10. 2. 2016 neuerlich mit der Frage auseinandersetzen, ob die Vermietung einer Immobilie durch eine GmbH an eine ihr nahestehende Person zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der UFS hatte die Unternehmereigenschaft unter Verweis darauf verweigert, dass das Mietentgelt die sog „Renditemiete“³⁴⁾ nicht erreicht hatte. Der VwGH hat die Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts

aufgehoben und zur neuerlichen Entscheidung an das BFG zurückverwiesen.

b) Sachverhalt

Geschäftsgegenstand der revisionswerbenden GmbH (in der Folge kurz: GmbH) war das Immobilienmanagement (ua der Erwerb, die Errichtung, die Sanierung und die Vermietung von Grundstücken bzw Gebäuden). Die GmbH, welche mehrere Liegenschaften besitzt und unter fremdüblichen Bedingungen bewirtschaftet, hatte ein Grundstück erworben und darauf ein Gebäude errichtet, welches aus vier Wohneinheiten samt Parkmöglichkeiten bestehen sollte. Noch vor Abschluss der Bauausführung hat sie drei Wohneinheiten (im Ausmaß von insgesamt 250 m²) an ihren Geschäftsführer und zugleich auch den Stifter ihrer Alleingesellschafterin zu privaten Wohnzwecken vermietet. Die vierte Wohneinheit (im Ausmaß von 60 m²) wurde zu Geschäftszwecken vermietet und als Büro genutzt.

Das Finanzamt hat aus jenen Errichtungskosten, die auf die vom Geschäftsführer privat genutzten Wohnräumlichkeiten entfielen, unter Hinweis auf die damals noch relevante Rsp des VwGH zum außerbetrieblichen Vermögen und § 20 EStG den Vorsteuerabzug versagt. Der Vorsteuerabzug für die Errichtungskosten der als Büro vermieteten Räumlichkeiten wurde gewährt. Im Beschwerdeverfahren hat sich der UFS nicht auf die rechtliche Begründung des Finanzamts gestützt, sondern das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit verneint, weil es den Mietzins für unangemessen hielt. Es hat „marktkonformes Verhalten“ der Bf verneint. Über die Mietzinskalkulation hinausgehende Überlegungen hat der UFS nicht angestellt.³⁵⁾

c) Erkenntnis

In seiner abweisenden Entscheidung betont der VwGH, dass mit Bezugnahme auf den Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit „im Resultat auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt“ wird.³⁶⁾ Im Rahmen seiner Erwägungen nimmt er auf sein früheres Erkenntnis zur Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken an den Stifter Bezug, in welchem er unter Berücksichtigung der Rsp des EuGH³⁷⁾ festgestellt hatte, dass es für die Beurteilung einer wirtschaftlichen Tätigkeit auf das Gesamtbild der Verhältnisse und nicht nur auf eine allenfalls zu niedrige Miete ankommt.³⁸⁾ Auch im gegenständlichen Erkenntnis geht der VwGH von diesen Grundsätzen aus: Ein fremdunüblich niedriges Mietentgelt reicht für sich allein genommen nicht aus, um einer Tätigkeit ihren wirtschaftlichen Charakter abzuspochen, da diese Beurteilung eine Gesamtbetrachtung erfordert.

34) Vgl KStR 2013 Rz 637.

35) Vgl hierzu UFS Graz 12. 9. 2013, RV/0211-G/10.

36) VwGH 25. 7. 2013, 2010/15/0082 ÖStZB 2014, 670; 19. 9. 2013, 2010/15/0117 ÖStZB 2014, 674; 1. 9. 2015, 2012/15/0105; 10. 2. 2016, 2013/15/0284 mit Verweis auf *Ruppel/Achatz*, Umsatzsteuergesetz – Kommentar⁴ (2011) § 2 Rz 8.

37) EuGH 26. 9. 1996, C-230/94, *Enkler*, Rz 24 ff.

38) VwGH 7. 7. 2011, 2007/15/0255 ÖStZB 2012, 214.

SCHLUSSSTRICH

Die soeben dargestellte Rsp des EuGH und des VwGH lässt erkennen, dass bei der Überprüfung, ob im jeweiligen Streitfall eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, maßgeblich auf das Marktverhalten des Leistenden abzustellen ist: Hierbei ist zunächst zu fragen, ob es für die jeweilige Leistung einen Markt gibt, also ob die Leistung mit Leistungen anderer Unternehmer im Wettbewerb steht. Kann dies bejaht werden, ist anhand aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen, wie der Leistende auf diesem Markt auftritt. Verhält er sich dabei wie ein rational wirtschaftlich denkender Unternehmer, indem er seine eigenen wirtschaftlichen Interessen verfolgt, handelt es sich in aller Regel auch um eine

wirtschaftliche Tätigkeit. Zu niedrig festgesetzte (marktunüblich niedrige) Verkaufspreise können je nach Ausmaß der Unüblichkeit höchstens ein mehr oder weniger starkes Indiz gegen das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit darstellen. Dieses Indiz ist jedoch nur ein Faktor einer Gesamtbeurteilung und entbindet die ermittelnde Behörde nicht von ihrer Pflicht, das Gesamtbild des Sachverhalts zu erforschen. Das reine Abstellen auf die nach den Körperschaftsteuerrichtlinien geforderte Renditemiete kann somit für umsatzsteuerrechtlichen Zwecke insofern nicht relevant sein, als es allein nicht die tragfähige Grundlage für die Versagung des Vorsteuerabzugs zu bieten vermag.