

TE Vwgh Erkenntnis 2016/2/10 2013/15/0087

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 10.02.2016

Index

E3L E09301000;
E6j;
001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4 Abs1;
31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4 Abs2;
61994CJ0230 Renate Enkler VORAB;
BAO §114;
BAO §150;
BAO §303 Abs4;
BAO §93 Abs3 lita;
UStG 1994 §2 Abs1;
VwRallg;
1. BAO § 114 heute
2. BAO § 114 gültig ab 25.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/2018
3. BAO § 114 gültig von 13.04.2017 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2017
4. BAO § 114 gültig von 26.03.2009 bis 12.04.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
5. BAO § 114 gültig von 20.12.2003 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
6. BAO § 114 gültig von 01.01.1962 bis 19.12.2003

1. BAO § 150 heute
2. BAO § 150 gültig ab 01.03.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
3. BAO § 150 gültig von 01.01.1962 bis 29.02.2004

1. BAO § 303 heute
2. BAO § 303 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 303 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
4. BAO § 303 gültig von 15.07.1999 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
5. BAO § 303 gültig von 19.04.1980 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. BAO § 93 heute

2. BAO § 93 gültig ab 01.01.1962

1. UStG 1994 § 2 heute

2. UStG 1994 § 2 gültig ab 01.05.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996

3. UStG 1994 § 2 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tanzer, über die Beschwerde der T Privatstiftung in W, vertreten durch Dr. Ingrid Stöger und Dr. Roger Reyman, Rechtsanwälte in 5020 Salzburg, Nonntaler Hauptstraße 1A, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 5. Dezember 2012, Zl. RV/0169-S/11, miterledigt RV 170-172, 174-177, 179-182, 184- 187, 189-192, 251-255/11, betreffend Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 2004 bis 2008, Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 bis 2008 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2004 bis 2008, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tanzer, über die Beschwerde der T Privatstiftung in W, vertreten durch Dr. Ingrid Stöger und Dr. Roger Reyman, Rechtsanwälte in 5020 Salzburg, Nonntaler Hauptstraße 1A, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 5. Dezember 2012, Zl. RV/0169-S/11, miterledigt Regierungsvorlage 170, -172, 174-177, 179-182, 184-187, 189-192, 251-255/11, betreffend Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 2004 bis 2008, Umsatz- und Körperschaftsteuer 2004 bis 2008 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer für den Zeitraum 2004 bis 2008, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

An die Beschwerdeführerin, eine Privatstiftung, die mit Stiftungsurkunde vom 29. Oktober 2000 errichtet worden ist, wurden mit Schenkungsvertrag vom 28. Dezember 2000 eine unbebaute (G Straße 31) und zwei bebaute (G Straße 32 und 34) Liegenschaften übertragen. Im Gegenzug räumte die Beschwerdeführerin den miteinander verheirateten Geschenkgebern Mag. Josef N und Maria N sowie deren Kindern, die ebenso wie die Geschenkgeber allesamt Stifter der Beschwerdeführerin waren, ein lebenslangliches unentgeltliches und uneingeschränktes Wohnrecht an den Räumlichkeiten und Garagenplätzen der Liegenschaften G Straße 32 und 34 ein. Die Räumlichkeiten und Garagenplätze der angeführten Liegenschaften wurden im Streitzeitraum ausschließlich von den Geschenkgebern und deren leiblichen Kindern genutzt, welche an die Beschwerdeführerin die Betriebskosten und einen angemessenen Erhaltungs- und Renovierungsbeitrag zu leisten hatten. In den Jahren 2004 und 2005 errichtete die Beschwerdeführerin auf der Liegenschaft G Straße 31 zudem ein Einfamilienhaus. Dieses vermietete sie ab April 2006 an Mag. Karoline K, einem Kind von Mag. Josef N und Maria N, und deren Ehemann, welche zuvor Räumlichkeiten der Liegenschaften G Straße 32 (Jänner bis April 2004) und G Straße 34 (Mai 2004 bis März 2006) genutzt hatten.

Im Rahmen einer die Jahre 2004 bis 2008 umfassenden Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Miete für das auf der Liegenschaft G Straße 31 errichtete Einfamilienhaus einem Fremdvergleich nicht standhalte. An die Familie K werde eine monatliche Miete von 422,73 EUR verrechnet, wohingegen die ortsübliche Miete für ein Einfamilienhaus in dieser Lage 1.300 EUR betrage. Der Prüfer vertrat daher die Auffassung, dass die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Vermietung der Liegenschaft G Straße 31 keine unternehmerische Tätigkeit entfalte. Auch in Bezug auf die Liegenschaften G Straße 32 und 34 sei keine Unternehmereigenschaft gegeben, weil aufgrund des lebenslangen Wohnrechts der Stifter eine Vermietung ausgeschlossen sei. Die erklärten Umsätze und Vorsteuern im Zusammenhang mit den Liegenschaften G Straße 31, 32 und 34 seien daher bei der Veranlagung außer Ansatz zu lassen. Aufgrund der "Nichtanerkennung der Häuser in der (G Straße 31, 32 und 34) als steuerliche Einkunftsquelle" sei der Gewinn der Beschwerdeführerin entsprechend zu ändern. Zudem stelle die Differenz zwischen der fremdüblichen Miete für die Nutzung des auf der Liegenschaft G Straße 31 errichteten Gebäudes und den von der Familie K

tatsächlich bezahlten Beträgen eine verdeckte Zuwendung dar. Eine weitere verdeckte Zuwendung sei in der Differenz zwischen den Aufwendungen der Beschwerdeführerin für die Liegenschaften G Straße 32 und 34 und den von den Wohnungsberechtigten vergüteten Beträgen zu erblicken.

Zur Wiederaufnahme der Verfahren führte der Prüfer im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung u.a. aus:

"Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen:"Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO erforderlich machen:

Feststellungen

a.)

Umsatzsteuer für den Zeitraum 2004 bis 2008

2, 3, 4, 5, 6, 8, 9

b.)

Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2004 bis 2008

2, 3, 4, 10

c.)

Kapitalertragsteuer 2004 bis 2008

2, 3, 4, 11, 12, 13, 14

Begründung der Wiederaufnahme

Im Jahr 2004 wurde mit der Errichtung des Hauses

(G Straße 31) begonnen.

Im Jahr 2006 wurde mit dem Umbau (G Straße 34) begonnen.

Im Zuge der Prüfung wurde festgestellt, dass das Haus (G Straße 31) auf Grund der Pläne des Architekten (K) errichtet wurde. Dabei handelt es sich um den Ehemann der Stifterin Frau (Mag. Karoline K) (=Tochter von (Mag. Josef N)).

Ebenfalls im Rahmen der Prüfung sind die Nutzungen der einzelnen Objekte bekannt geworden.

(G Straße 31)

Vor-BP

Aktuelle BP

'Wiese'

Fam. (K) ab April 2006

G Straße 32

Vor-BP

Aktuelle BP

Josef (N) Jun 2001 bis lfd.

Josef (N) Jun 2004 bis lfd.

Büro J. (N) jun 2011 bis lfd.

Büro J. (N) jun lfd

Fam. (K) Anfang 2003

Fam. (K) 1 - 4/2004 Fam. (K) 1 - 4 aus 2004,

G Straße 34

Vor-BP

Aktuelle BP

Fam. (K) Mai 04 bis Feb 2006 im EG

Fam. (E) Jan 2002 2. Stock

Fam. (E) ab 09/2007 1 u. 2. Stock Fam. (E) ab 09 aus 2007, 1 u. 2. Stock

Fam. (N) sen bis 12/01

Ab 09/2007 EG" Ab 09 aus 2007, EG"

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers, verfügte die Wiederaufnahme der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 2004 bis 2008, erließ entsprechende Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2008 und schrieb der Beschwerdeführerin die Kapitalertragsteuer für die Jahre 2004 bis 2008 im Wege der Haftung vor.

Die Beschwerdeführerin berief gegen die aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Wiederaufnahme-, Sach- und Haftungsbescheide und führte in den Berufungen aus, in den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden werde nur auf die abgabenbehördliche Prüfung und die darüber aufgenommene Niederschrift bzw. den darüber angefertigten Prüfungsbericht verwiesen. Dieser Verweis könne nach ständiger Rechtsprechung der Höchstgerichte die in den Bescheiden betreffend Wiederaufnahme erforderliche Begründung nicht ersetzen, weshalb sich diese schon deswegen als rechtswidrig erwiesen. Darüber hinaus sei bei der Beschwerdeführerin bis einschließlich 2003 eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt worden. Dabei sei festgestellt worden, dass der Beschwerdeführerin Unternehmereigenschaft zukomme und bezüglich aller Objekte eine Einkunftsquelle vorliege. Seit der letzten Betriebsprüfung habe sich nichts geändert. Die Wiederaufnahmebescheide seien daher auch mangels neuer Tatsachen und Beweismittel sowie infolge einer falschen Ermessensübung rechtswidrig. Folglich hätten die neuen Abgabenbescheide nicht ergehen dürfen. Die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2004 bis 2008 wurden mit der Begründung bekämpft, dass für die identen Zeiträume bereits Bescheide über die Festsetzung der Kapitalertragsteuer erlassen worden seien.

In einer Ergänzung zur Berufung brachte die Beschwerdeführerin zusammenfassend vor, dass die Wiederaufnahme der Verfahren nicht zulässig sei, weil sich an der in der Vorbetriebsprüfung und Nachschau für die drei Objekte festgestellten wirtschaftlichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin nichts geändert habe und für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft irrelevant sei, welche Personen das "entgeltliche Nutzungsrecht" ausübten. Der Abgabenbehörde seien zu jeder Zeit alle relevanten Verträge vorgelegen. Es liege kein tauglicher Wiederaufnahmegrund vor. Die Änderung der Rechtsmeinung der Abgabenbehörde könne in keinem Fall zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens bei rechtskräftigen Steuerbescheiden führen. Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin sei sowohl nach dem UStG als auch nach den Richtlinien der Europäischen Union als entgeltliche und wirtschaftliche Tätigkeit einzustufen.

Das Finanzamt brachte im Rahmen einer mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde u.a. vor, zum Zeitpunkt der Vorbetriebsprüfung sei lediglich bekannt gewesen, dass auf der Liegenschaft G Straße ein Gebäude errichtet werde. Wie dieses Gebäude genutzt werden sollte, sei nicht bekannt gewesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab und führte aus, in den Wiederaufnahmebescheiden werde zur Begründung der Wiederaufnahme auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen, die der darüber aufgenommene Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Im Prüfungsbericht werde die Wiederaufnahme der Verfahren damit begründet, dass 2004 mit der Errichtung des Hauses G Straße 31 begonnen worden sei. Im Zuge der Prüfung sei festgestellt worden, dass dieses Haus nach Plänen des Ehegatten der Stifterin Mag. Karoline K errichtet worden sei. Ebenfalls erst im Rahmen der Betriebsprüfung sei bekannt geworden, dass das Haus G Straße 31 von der Familie K bewohnt werde und die Miete einem Fremdvergleich nicht standhalte. Auch den beim Finanzamt eingereichten Jahreserklärungen, Jahresabschlüssen und Berichten über die Stiftungsprüfung 2004 bis 2008 sei nicht zu entnehmen, dass das Haus G Straße 31 von der Familie K bewohnt werde und die Miete nur rund ein Drittel der ortsüblichen Miete für ein vergleichbares Gebäude betrage. Die Nutzung des Hauses G Straße 31 und die Höhe der "sogenannten Miete" seien erst im Zuge der Prüfung hervorgekommen und rechtfertigten die Wiederaufnahme der Verfahren. Allein die das Haus G Straße 31 betreffende Vorsteuerminderung betrage mehr als 50.000 EUR, die dieses Haus betreffende Kapitalertragsteuer 8.971,01 EUR. Die angeführten Beträge seien nicht geringfügig, weshalb dem Finanzamt in Bezug auf die Ermessensübung kein Fehler unterlaufen sei. Auch der Grundsatz von Treu und Glauben stehe einer Wiederaufnahme der Verfahren nicht entgegen, weil der Umstand, dass eine abgabenbehördliche Prüfung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen nicht beanstandet habe, die Behörde nicht daran hindere, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen.

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, ausgeführt, dass die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als fortlaufende Duldungsleistung auch bei einer Privatstiftung als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. EG-RL (77/388/EWG) in Betracht komme. Es fehle allerdings an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an den Stifter/Begünstigten nicht deshalb erfolge, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihm einen Vorteil zuzuwenden (Zuwendung aus der Stiftung). Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, ausgeführt, dass die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als fortlaufende Duldungsleistung auch bei einer Privatstiftung als unternehmerische Tätigkeit iSd Paragraph 2, Absatz eins, UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Artikel 4, Absatz eins und 2 der 6. EG-RL (77/388/EWG) in Betracht komme. Es fehle allerdings an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an den Stifter/Begünstigten nicht deshalb erfolge, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihm einen Vorteil zuzuwenden (Zuwendung aus der Stiftung).

Eine Vermietung der Häuser G Straße 32 und 34 sei von vornherein nicht möglich, weil für die Häuser lebenslange Nutzungsrechte für Mag. Josef N, Maria N und deren leibliche Kinder bestünden. Schriftliche Mietverträge lägen nicht vor und die Vereinbarung, dass die Nutzungsberechtigten der Beschwerdeführerin die Betriebskosten und einen angemessenen Erhaltungs- und Renovierungsbeitrag zu leisten hätten, entspreche - abgesehen davon, dass sie völlig unbestimmt sei - nicht der allgemein üblichen Gestaltung von Bestandverträgen. Der für das Haus G Straße 31 vereinbarte Mietzins sei ebenfalls nicht angemessen. Auch individuelle Kündigungsvereinbarungen, vorzeitige Auflösungsgründe und Klauseln in Bezug auf eine allfällige Untervermietung fehlten. Im Hinblick darauf sei davon auszugehen, dass die hier in Rede stehenden Nutzungsüberlassungen familiär bzw. gesellschaftsrechtlich veranlasst (bzw. von einem Begünstigungswillen getragen) seien und mit ihnen von vornherein keine marktkonforme Einnahmenerzielung bezweckt worden sei. Die Überlassung der gegenständlichen Wohngebäude stelle daher keine unternehmerische Betätigung im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 dar. Eine Vermietung der Häuser G Straße 32 und 34 sei von vornherein nicht möglich, weil für die Häuser lebenslange Nutzungsrechte für Mag. Josef N, Maria N und deren leibliche Kinder bestünden. Schriftliche Mietverträge lägen nicht vor und die Vereinbarung, dass die Nutzungsberechtigten der Beschwerdeführerin die Betriebskosten und einen angemessenen Erhaltungs- und Renovierungsbeitrag zu leisten hätten, entspreche - abgesehen davon, dass sie völlig unbestimmt sei - nicht der allgemein üblichen Gestaltung von Bestandverträgen. Der für das Haus G Straße 31 vereinbarte Mietzins sei ebenfalls nicht angemessen. Auch individuelle Kündigungsvereinbarungen, vorzeitige Auflösungsgründe und Klauseln in Bezug

auf eine allfällige Untervermietung fehlten. Im Hinblick darauf sei davon auszugehen, dass die hier in Rede stehenden Nutzungsüberlassungen familiär bzw. gesellschaftsrechtlich veranlasst (bzw. von einem Begünstigungswillen getragen) seien und mit ihnen von vornherein keine marktkonforme Einnahmenerzielung bezweckt worden sei. Die Überlassung der gegenständlichen Wohngebäude stelle daher keine unternehmerische Betätigung im Sinne des Paragraph 2, Absatz eins, UStG 1994 dar.

Bei der Nutzungsüberlassung der Liegenschaft G Straße 31 sei die Versorgung der Stifterin und Begünstigten Mag. Karoline K und deren Familie im Vordergrund gestanden. Die Nutzungsüberlassung sei daher mit jenem Betrag zu bewerten, den die Begünstigte bei marktkonformer Überlassung hätte aufwenden müssen. Die Höhe der Miete sei vom Prüfer mit 1.300 EUR festgestellt worden. Die Differenz zu den bisher verrechneten Beträgen stelle eine verdeckte Zuwendung an die Stifterin dar.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf "Nicht-Wiederaufnahme" der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 2004 bis 2008, in ihrem Recht auf "Anerkennung ihrer Unternehmereigenschaft nach dem Umsatzsteuergesetz" hinsichtlich der Umsätze und Vorsteuern aus der Nutzungsüberlassung der Liegenschaften G Straße 31, 32 und 34, in ihrem Recht darauf, dass die Differenz zwischen den erzielten Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung der Liegenschaft G Straße 31 und der marktkonformen Miete für dieses Objekt nicht als Zuwendung an die Stifter beurteilt und der Kapitalertragsteuer unterzogen werde, und (alternativ) in ihrem Recht auf Anwendung der Kleinunternehmerregelung (§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994) verletzt. Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf "Nicht-Wiederaufnahme" der Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren 2004 bis 2008, in ihrem Recht auf "Anerkennung ihrer Unternehmereigenschaft nach dem Umsatzsteuergesetz" hinsichtlich der Umsätze und Vorsteuern aus der Nutzungsüberlassung der Liegenschaften G Straße 31, 32 und 34, in ihrem Recht darauf, dass die Differenz zwischen den erzielten Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung der Liegenschaft G Straße 31 und der marktkonformen Miete für dieses Objekt nicht als Zuwendung an die Stifter beurteilt und der Kapitalertragsteuer unterzogen werde, und (alternativ) in ihrem Recht auf Anwendung der Kleinunternehmerregelung (Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 27, UStG 1994) verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Wiederaufnahme der Verfahren

Die Beschwerdeführerin wendet sich - wie im Verwaltungsverfahren - gegen die Wiederaufnahme der Verfahren und trägt vor, dass die Begründung der Wiederaufnahme im Bescheid selbst zu erfolgen habe und der bloße Verweis auf Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien, nicht ausreiche. Auch eine Begründung hinsichtlich der Ermessensübung fehle. Abgesehen davon seien im Rahmen der die Jahre 2004 bis 2008 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung keine neuen Tatsachen hervorgekommen. Das Finanzamt habe lediglich einen Sachverhalt, der bereits aus der ersten Betriebsprüfung für die Jahre 2000 bis 2003 bekannt gewesen sei, anders beurteilt und insoweit gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen.

Dem Vorbringen, wonach die Begründung der Wiederaufnahme im Bescheid selbst zu erfolgen habe, ist zu entgegnen, dass es nicht rechtswidrig ist, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugewandenen Schriftstücke Bezug zu nehmen (vgl. Ritz, BAO5, § 93 Tz 15). Daher ist auch ein Verweis auf die Niederschrift und den Betriebsprüfungsbericht zulässig (vgl. das Erkenntnis vom 22. November 2012, 2012/15/0172, mwN). Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass ihr die besagten - die Betriebsprüfung der Jahre 2004 bis 2008 betreffenden - Schriftstücke zugewandten sind. Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides konnte daher auf diese Schriftstücke verweisen. Diese sind damit einem Teil der Begründung des Wiederaufnahmebescheides gleichzuhalten. Dem Vorbringen, wonach die Begründung der Wiederaufnahme im Bescheid selbst zu erfolgen habe, ist zu entgegnen, dass es nicht rechtswidrig ist, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugewandenen Schriftstücke Bezug zu nehmen vergleiche , Ritz, BAO5, Paragraph 93, Tz 15). Daher ist auch ein Verweis auf die Niederschrift und den Betriebsprüfungsbericht zulässig vergleiche , das Erkenntnis vom 22. November 2012, 2012/15/0172, mwN). Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass ihr die besagten - die Betriebsprüfung der

Jahre 2004 bis 2008 betreffenden - Schriftstücke zugegangen sind. Die Begründung des Wiederaufnahmebescheides konnte daher auf diese Schriftstücke verweisen. Diese sind damit einem Teil der Begründung des Wiederaufnahmebescheides gleichzuhalten.

Der Rüge, das Finanzamt habe lediglich einen aus der ersten Betriebsprüfung für die Jahre 2000 bis 2003 bekannten Sachverhalt anders beurteilt, ist zu entgegnen, dass das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 28. Oktober 2009, 2008/15/0049, VwSlg 8482/F, mwN). Der Rüge, das Finanzamt habe lediglich einen aus der ersten Betriebsprüfung für die Jahre 2000 bis 2003 bekannten Sachverhalt anders beurteilt, ist zu entgegnen, dass das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dabei ist das Hervorkommen neuer Tatsachen oder Beweismittel aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens und nicht aus anderen Verfahren, bei denen diese Tatsachen möglicherweise erkennbar waren, zu beurteilen. Das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln im Sinne des Paragraph 303, Absatz 4, BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht der Wiederaufnahme nicht entgegen vergleiche , z.B. das Erkenntnis vom 28. Oktober 2009, 2008/15/0049, VwSlg 8482/F, mwN).

Es trifft nicht zu, dass bei der die Jahre 2004 bis 2008 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung keine neuen Tatsachen hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme der Verfahren rechtfertigten. Dem Finanzamt war - von der Beschwerde unwidersprochen - nicht bekannt, dass das Einfamilienhaus auf der Liegenschaft G Straße 31 vom Ehemann der Stifterin Mag. Karoline K geplant worden ist und für die Familie der Stifterin Mag. Karoline K errichtet wurde. Dass der Familie K für die Nutzung des Einfamilienhauses keine fremdübliche Miete in Rechnung gestellt wurde, war dem Finanzamt ebenfalls nicht bekannt.

Dass den Wiederaufnahmebescheiden eine Begründung hinsichtlich der Ermessensausübung fehle, stimmt nicht. In den Bescheiden wird ausgeführt, dass im vorliegenden Fall das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwiegt und die steuerlichen Auswirkungen nicht als bloß geringfügig angesehen werden können. Letzteres ist evident, nachdem allein im Zusammenhang mit der Errichtung des Einfamilienhauses auf der Liegenschaft G Straße 31 Vorsteuern von mehr als 50.000 EUR geltend gemacht worden sind.

Dass für die Nutzung der Liegenschaften G Straße 32 und 34 auch in den Vorjahren keine marktkonforme Miete verlangt worden sei und die Betriebsprüfung der Jahre 2000 bis 2003 diesen Umstand nicht beanstandet habe, verhilft der Beschwerde ebenfalls nicht zum Erfolg, weil der in diesem Zusammenhang angezogene Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit schützt. Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen, wie dies z.B. der Fall sein könnte, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Der

Grundsatz von Treu und Glauben ist vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde zu berücksichtigen (vgl. etwa das Erkenntnis vom 24. Juni 2009, 2007/15/0045, mwN). Dass für die Nutzung der Liegenschaften G Straße 32 und 34 auch in den Vorjahren keine marktkonforme Miete verlangt worden sei und die Betriebsprüfung der Jahre 2000 bis 2003 diesen Umstand nicht beanstandet habe, verhilft der Beschwerde ebenfalls nicht zum Erfolg, weil der in diesem Zusammenhang angezogene Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit schützt. Vielmehr müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen, wie dies z.B. der Fall sein könnte, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde zu berücksichtigen vergleiche , etwa das Erkenntnis vom 24. Juni 2009, 2007/15/0045, mwN).

Das Vorliegen unrichtiger Rechtsauskünfte der zuständigen Abgabenbehörde wird in der Beschwerde nicht einmal behauptet, weshalb sich die Beschwerde, was die Wiederaufnahme der Verfahren betrifft, als insgesamt unberechtigt erweist.

Umsatzsteuer

Die Beschwerdeführerin wendet sich weiters gegen die Beurteilung, dass die Liegenschaften G Straße 31, 32 und 34 nicht unternehmerisch genützt würden, und rügt, die belangte Behörde habe bei ihren Überlegungen den Inhalt des Schenkungsvertrages vom 28. Dezember 2000 nicht berücksichtigt. Dem Umstand der zurückbehaltenen Rechte bei Übertragung der Liegenschaften G Straße 31, 32 und 34 werde nicht Rechnung getragen. Betrachte man die Regelungen im Schenkungsvertrag als Einheit, sei in der Bezahlung des darin vereinbarten Erhaltungs- und Renovierungsbeitrages sehr wohl ein fremdübliches Geschäft zu erblicken, auch wenn dieses Entgelt unter einer marktkonformen Miete liege. Da der Erhaltungs- und Renovierungsbeitrag bereits im Schenkungsvertrag vereinbart worden sei, stelle die Differenz zu einer marktkonformen Miete auch keine Zuwendung an die Stifter dar. Bezüglich des Hauses G Straße 31 sei zwar ursprünglich kein Wohnrecht vereinbart worden. Ungeachtet dessen sei die Nutzende Mag. Karoline K Wohnungsberechtigte der beiden anderen Liegenschaften "und wurde ihr Nutzungsrecht lediglich mit ihrem ursprünglichen Nutzungsrecht 'getauscht'". Zudem sei die Unternehmereigenschaft betreffend alle drei Liegenschaften als ungeteilt zu betrachten, weshalb die Bejahung der Unternehmereigenschaft bei den Liegenschaften G Straße 32 und 34 auch die Unternehmereigenschaft bezüglich des Objektes G Straße 31 bewirke.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, auf dessen Entscheidungsgründe gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen werden kann, ausgeführt, dass die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als fortlaufende Duldungsleistung auch bei einer Privatstiftung als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 4 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 77/388/EWG (später: Art. 9 Abs. 1 Unterabsätze 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG) in Betracht kommt. Es fehlt allerdings an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an den Stifter/Begünstigten nicht deshalb erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihm einen Vorteil zuzuwenden (Zuwendung aus der Stiftung). Die Beurteilung ist dabei an Hand eines Vergleiches zwischen den Umständen vorzunehmen, unter denen das Wohngebäude dem Stifter überlassen wird, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird. Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen Tätigkeiten, die letztlich nur der Erfüllung des Stiftungszweckes dienen, und solchen, die über die bloße Erfüllung des Stiftungszweckes hinaus als wirtschaftliche Tätigkeiten einzustufen sind, finden sich im Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94, Enkler, in den Rn. 24 ff. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, auf dessen Entscheidungsgründe gemäß Paragraph 43, Absatz 2, zweiter Satz VwGG verwiesen werden kann, ausgeführt, dass die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als fortlaufende Duldungsleistung auch bei einer Privatstiftung als unternehmerische Tätigkeit iSd Paragraph 2, Absatz eins, UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Artikel 4, Absatz eins und 2 der Richtlinie 77/388/EWG (später: Artikel 9, Absatz eins, Unterabsätze 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG) in Betracht kommt. Es fehlt allerdings an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an den Stifter/Begünstigten nicht deshalb erfolgt, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihm einen Vorteil zuzuwenden (Zuwendung aus der Stiftung). Die Beurteilung ist dabei an Hand eines Vergleiches zwischen den Umständen vorzunehmen, unter denen das Wohngebäude dem Stifter überlassen wird, und den

Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird. Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen Tätigkeiten, die letztlich nur der Erfüllung des Stiftungszweckes dienen, und solchen, die über die bloße Erfüllung des Stiftungszweckes hinaus als wirtschaftliche Tätigkeiten einzustufen sind, finden sich im Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94, Enkler, in den Rn. 24 ff.

Wesentlich zur Beantwortung der Frage, ob die Nutzungsüberlassung einer Wohnimmobilie an den Stifter/Begünstigten eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, ist somit das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung.

In Bezug auf die Liegenschaften G Straße 32 und 34 war - wie die belangte Behörde zutreffend festgestellt hat - eine marktkonforme Vermietung von vornherein nicht möglich, weil die Stifter Mag. Josef N und Maria N bei Schenkung der Liegenschaften an die Beschwerdeführerin ein lebenslängliches unentgeltliches und uneingeschränktes Wohnungsrecht an den auf diesen Liegenschaften befindlichen Räumlichkeiten und Garagenplätzen für sich und ihre Kinder zurückbehalten haben. Die auf den angeführten Liegenschaften befindlichen Räumlichkeiten und Garagenplätze wurden im Streitzeitraum ausschließlich von den Geschenkgebern und deren Kindern genutzt. Diese haben an die Beschwerdeführerin nur die Betriebskosten und einen - nicht näher bezifferten bzw. spezifizierten - "Erhaltungs- und Renovierungsbeitrag" geleistet, was nicht den Gepflogenheiten im Zusammenhang mit einer marktkonformen Vermietung von Liegenschaften entspricht.

Der belangten Behörde kann aber auch nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie die Vermietung der Liegenschaft G Straße 31 als nicht marktkonform angesehen hat. Für diese Liegenschaft wurde ein Mietzins von 422,73 EUR vereinbart, der laut den Feststellungen des Prüfers weit unter dem Mietzins für ein vergleichbares Gebäude von 1.300 EUR lag. Laut angefochtenem Bescheid fehlen auch Kündigungsvereinbarungen, vorzeitige Auflösungsgründe und Klauseln in Bezug auf eine allfällige Untervermietung. Mit dem Vorbringen, wonach der unüblich niedrige Mietzins darin begründet sei, dass Mag. Karoline K Wohnungsberechtigte der auf den Liegenschaften G Straße 32 und 34 befindlichen Räumlichkeiten und Garagenplätze gewesen sei und ihr diesbezügliches Recht mit dem Recht auf Nutzung des Einfamilienhauses getauscht habe, räumt die Beschwerde im Übrigen selbst ein, dass eine marktkonforme Vermietung des auf der Liegenschaft G Straße 31 errichteten Gebäudes von vornherein nicht beabsichtigt war. Dies gilt umso mehr als weder im Verwaltungsverfahren noch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof eine dem Fremdenvergleich standhaltende Vereinbarung betreffend den vorgeblich erfolgten "Tausch" vorgelegt worden ist. Die Beschwerde legt auch nicht dar, ob und inwieweit der Stiftung aus einem allfälligen "Tausch" ein Vorteil erwachsen ist und worin dieser konkret bestanden haben soll, zumal die Liegenschaften G Straße 32 und 34 im gesamten Streitzeitraum ausschließlich von Nutzungsberechtigten bewohnt wurden.

Wenn sich die Beschwerdeführerin schließlich in ihrem Recht auf Anwendung der Kleinunternehmerregelung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 beschwert erachtet und vermeint, die belangte Behörde hätte die aus der Vermietung einer Wohnung in K resultierenden Umsatzsteuerzahllasten von Amts wegen berichtigen müssen, weil die in § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 normierte Umsatzgrenze mit der Vermietung allein dieser Wohnung nicht erreicht bzw. überschritten werde, dann übersieht sie - worauf in der Gegenschrift der belangten Behörde zutreffend hingewiesen wird -, dass ihre steuerliche Vertretung im November 2000 eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) beim Finanzamt eingereicht hat, die in weiterer Folge nicht widerrufen wurde. Wenn sich die Beschwerdeführerin schließlich in ihrem Recht auf Anwendung der Kleinunternehmerregelung gemäß Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 27, UStG 1994 beschwert erachtet und vermeint, die belangte Behörde hätte die aus der Vermietung einer Wohnung in K resultierenden Umsatzsteuerzahllasten von Amts wegen berichtigen müssen, weil die in Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 27, UStG 1994 normierte Umsatzgrenze mit der Vermietung allein dieser Wohnung nicht erreicht bzw. überschritten werde, dann übersieht sie - worauf in der Gegenschrift der belangten Behörde zutreffend hingewiesen wird -, dass ihre steuerliche Vertretung im November 2000 eine Erklärung gemäß Paragraph 6, Absatz 3, UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) beim Finanzamt eingereicht hat, die in weiterer Folge nicht widerrufen wurde.

Kapitalertragsteuer

Hinsichtlich der Kapitalertragsteuer erachtet sich die Beschwerdeführerin dadurch beschwert, dass die Differenz zwischen den erzielten Einnahmen aus der "Nutzungsüberlassung" der Liegenschaft G Straße 31 und der marktkonformen Miete als Zuwendung an die Stifter beurteilt worden ist. Sie vertritt die Auffassung, dass keine

Zuwendung vorläge, weil Mag. Karoline K Wohnungsberechtigte der auf den Liegenschaften G Straße 32 und 34 befindlichen Räumlichkeiten und Garagenplätze gewesen sei und ihr diesbezügliches Recht mit dem Recht auf Nutzung des Einfamilienhauses getauscht habe, das auf der Liegenschaft G Straße 31 errichtet worden sei.

Diesbezüglich ist nochmals darauf zu verweisen, dass weder im Verwaltungsverfahren noch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof eine dem Fremdvergleich standhaltende Vereinbarung betreffend den vorgeblich erfolgten "Tausch" vorgelegt worden ist und in der Beschwerde nicht einmal behauptet wird, dass der Stiftung aus einem allfälligen "Tausch" auch Vorteile (etwa in Form von frei werdender Wohnfläche auf den Liegenschaften G Straße 32 und 34, die von der Stiftung zu marktkonformen Konditionen vermietet werden könnte) erwachsen sind. Vor diesem Hintergrund kann der belangten Behörde aber nicht zum Vorwurf gemacht werden, wenn sie vom Vorliegen einer Nutzungszuwendung (in Form einer günstigen Zurverfügungstellung von Wohnraum an die Stifterin Mag. Karoline K) ausgegangen ist.

Die Bewertung einer Nutzungszuwendung erfolgt gemäß § 15 Abs. 3 Z 2 lit. b EStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, mit dem Betrag, der für sonstige geldwerte Vorteile im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen. Die Miete für ein vergleichbares Gebäude hätte laut den - von der Beschwerde nicht bekämpften - Feststellungen des Prüfers 1.300 EUR betragen. Damit stößt es auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wenn die belangte Behörde die Differenz zwischen der marktkonformen Miete und jenen Beträgen, die Mag. Karoline K für die Nutzung der Liegenschaft G Straße 31 tatsächlich aufgewendet hat, als Zuwendung an die Stifter angesehen und der Kapitalertragsteuer unterzogen hat. Dass der belangten Behörde bei der Berechnung der Zuwendung ein Fehler unterlaufen wäre, behauptet die Beschwerde nicht. Die Bewertung einer Nutzungszuwendung erfolgt gemäß Paragraph 15, Absatz 3, Ziffer 2, Litera b, EStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2003, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 71 aus 2003,, mit dem Betrag, der für sonstige geldwerte Vorteile im Zeitpunkt der Zuwendung hätte aufgewendet werden müssen. Die Miete für ein vergleichbares Gebäude hätte laut den - von der Beschwerde nicht bekämpften - Feststellungen des Prüfers 1.300 EUR betragen. Damit stößt es auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, wenn die belangte Behörde die Differenz zwischen der marktkonformen Miete und jenen Beträgen, die Mag. Karoline K für die Nutzung der Liegenschaft G Straße 31 tatsächlich aufgewendet hat, als Zuwendung an die Stifter angesehen und der Kapitalertragsteuer unterzogen hat. Dass der belangten Behörde bei der Berechnung der Zuwendung ein Fehler unterlaufen wäre, behauptet die Beschwerde nicht.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt , II Nr. 455.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 10. Februar 2016

Gerichtsentscheidung

EuGH 61994CJ0230 Renate Enkler VORAB

Schlagworte

Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2016:2013150087.X00

Im RIS seit

04.03.2016

Zuletzt aktualisiert am

12.04.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at