

TE Vwgh Erkenntnis 2015/10/22 2012/15/0146

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 22.10.2015

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §2;

1. EStG 1988 § 2 heute
2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn sowie die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tanzer, über die Beschwerde des G G in K, vertreten durch die Füsseis Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 4910 Ried im Innkreis,

Bahnhofstraße 63, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 5. Juni 2012, Zl. RV/1289- L/11, miterledigt RV/1290-L/11, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2004 bis 2009, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer ist grundbücherlicher Eigentümer von Liegenschaften (Grundstücken) in A, die er 2002 an eine Zweigniederlassung der H KG vermietete.

Laut dem zwischen dem Beschwerdeführer als "Vermieter" und der H KG als "Mieterin" abgeschlossenen Mietvertrag vom 16. Juli 2002 war die H KG berechtigt, auf den angemieteten Grundstücken im Ausmaß von insgesamt 9.083 m² ein Verkaufsgeschäft samt Parkplätzen nach ihren Wünschen und Plänen in der Form eines Superädifikats zu errichten. Der Mietvertrag wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und der Beschwerdeführer verzichtete ausdrücklich auf sein Kündigungsrecht bis zum 30. April 2042. Weiters räumte er der H KG das Vorkaufsrecht bis zur Beendigung des Mietverhältnisses für die angemieteten Liegenschaften ein. Zum Mietvertrag vom 17. Juli 2002 wurde zwischen dem Beschwerdeführer als "vermietende Partei" und der H KG als "mietende Partei" auch eine Einverleibungsurkunde betreffend die Einverleibung des Bestand- und Vorkaufsrechtes sowie die Ersichtlichmachung des Superädifikates im Grundbuch abgeschlossen.

Am 20. Jänner 2003 zeigte die "(G G) und Gemeinschaft" (in der Folge "G und Mitbesitzer"), eine aus den zu diesem Zeitpunkt noch minderjährigen Söhnen des Beschwerdeführers gebildete Personengemeinschaft, dem Finanzamt den Beginn einer "Verpachtungstätigkeit" an, wobei die ausgeübte Tätigkeit im Fragebogen für Gesellschaften (Verf. 16) mit "Fruchtgenussrecht Mieteinkünfte" bezeichnet wurde.

Mit Notariatsakt vom 14. Mai 2010 wurde eine Fruchtgenussvereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und vier seiner Söhne getroffen. Darin räumte der Beschwerdeführer seinen Kindern ein unentgeltliches Fruchtgenussrecht an den Liegenschaften in A, insbesondere auch das Recht zu deren Vermietung und Verpachtung und allenfalls zum Abschluss neuer Bestandverträge, ein. Hinsichtlich des mit der H KG abgeschlossenen Mietvertrages träten die Fruchtnießer in alle sich daraus ergebenden Rechte und Pflichten anstelle des Beschwerdeführers für die Dauer der Fruchtgenusseinräumung ein. Das Fruchtgenussrecht werde auf unbestimmte Zeit eingeräumt, wobei der Beschwerdeführer ausdrücklich bis 30. Juni 2012 auf die Ausübung seines Kündigungsrechts verzichtete. Gegenüber dem fünften nicht anwesenden Sohn sei der Notariatsakt als Anbot des Beschwerdeführers auf Einräumung des Fruchtgenussrechtes zu werten. Durch mündliche und konkludente Vereinbarung habe der Beschwerdeführer seinen fünf Söhnen dieses Recht bereits mit Wirkung zum 1. Juli 2002 eingeräumt; der Notariatsakt lege dies nunmehr schriftlich fest.

Die notarielle Fruchtgenussvereinbarung wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes Schärding vom 20. September 2010 hinsichtlich zweier zu diesem Zeitpunkt noch minderjähriger Söhne pflegschaftsbehördlich genehmigt.

Die Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaften wurden in den Jahren 2002 bis 2009 von der "G und Mitbesitzer" erklärt und zu je einem Fünftel bei den Söhnen des Beschwerdeführers versteuert. Auch die Umsätze und Vorsteuern aus der Vermietung in diesem Zeitraum wurden bei der Personengemeinschaft erfasst.

In den Streitjahren machte die "G und Mitbesitzer" Verwaltungskosten für die Vermietung der Liegenschaften als Werbungskosten geltend. Diese wurden ihr von der G Installationen GmbH (2004-2007) und der G Holding GmbH (2008- 2009) in Rechnung gestellt. Gesellschafter und Geschäftsführer beider Firmen war u.a. der Beschwerdeführer sowie G jun., ein Sohn des Beschwerdeführers.

Anlässlich von bei der Personengemeinschaft und dem Beschwerdeführer durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfungen wurden die Umsatz- und Einkommensteuerverfahren des Beschwerdeführers hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2009 wieder aufgenommen und die von der "G und Mitbesitzer" erklärten Umsätze und Vorsteuern aus der

Vermietung der Liegenschaften sowie die Mieteinkünfte dem Beschwerdeführer zugerechnet. Die von der "G und Mitbesitzer" als Werbungskosten im Zusammenhang mit der Verwaltung der Liegenschaften geltend gemachten Aufwendungen wurden nicht berücksichtigt.

Zur Begründung wurde auf die Feststellungen im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung verwiesen, wonach Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur anerkannt werden könnten, wenn sie nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufwiesen und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Die zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Kindern im Jahr 2002 nur mündlich abgeschlossene Fruchtgenussvereinbarung erfülle die Voraussetzung der Publizität nicht, weswegen die Einräumung des Fruchtgenusses steuerlich nicht anzuerkennen sei.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seien die Einkünfte aus der Vermietung einer Liegenschaft nur dann dem Fruchtnießer zuzurechnen, wenn dieser Bestandzinsvereinbarungen mit den Bestandnehmern treffe, die Mieten auf sein Konto überwiesen würden und er die Lasten im Zusammenhang mit dem Mietobjekt trage. Bei Übernahme bestehender Verträge sei dem Bestandnehmer zumindest anzuzeigen, dass der Fruchtnießer nunmehr Anspruchspartner für die Rechte und Pflichten aus dem Bestandverhältnis sei. Sowohl im Mietvertrag als auch in der Einverleibungsurkunde vom 25. Mai 2004 werde der Beschwerdeführer als Vermieter genannt, wobei davon auszugehen sei, dass er im Prüfungszeitraum gegenüber der Mieterin als Vermieter aufgetreten sei. In den Jahren 2002 bis 2007 habe er auch die Grundsteuer für die vermieteten Liegenschaften bezahlt.

Die Zurechnung von Einkünften an den Fruchtgenussberechtigten setze weiters voraus, dass er auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen könne, indem er am Wirtschaftsleben teilnehme und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestalte und die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Fruchtgenussgegenstand trage. Im Streitfall fehle der "G und Mitbesitzer" jegliche Dispositionsbefugnis über die Einkunftsquelle. Die gegenständlichen Liegenschaften seien dauervermietet und der Mieter habe aufgrund des Kündigungsverzichts des Vermieters sowie die Verbücherung des Bestands- und des Vorkaufsrechts des Mieters eine abgesicherte Position. Die Personengemeinschaft trage auch kein Verlustrisiko, weil ihr das Fruchtgenussrecht unentgeltlich eingeräumt worden sei und außer Grund- und Umsatzsteuer keine Aufwendungen im Zusammenhang mit den Liegenschaften anfielen. Die Einkünfte aus der Vermietung seien daher weiterhin allein dem Eigentümer und Vermieter der Liegenschaften zuzurechnen.

Da dem Beschwerdeführer die Einkünfte aus der Vermietung der in Rede stehenden Liegenschaften zugerechnet würden, seien ihm auch die Umsätze aus dieser Einkunftsquelle zuzurechnen. Zudem scheine der Beschwerdeführer im Mietvertrag sowie in der Einverleibungsurkunde als Vermieter und nicht etwa als Vertreter oder Bevollmächtigter der "G und Mitbesitzer" auf. Der Beschwerdeführer erbringe die Vermietungsleistung im eigenen Namen und sei somit der Unternehmer, dem diese Leistung zuzurechnen sei.

Die geltend gemachten Verwaltungskosten seien nicht als Werbungskosten anzuerkennen, weil der Beschwerdeführer Geschäftsführer der G Installationen GmbH bzw. G Holding GmbH sei und es den Vereinbarungen mit diesen Gesellschaften an der Publizität mangle. Es sei kein Schriftstück vorgelegt worden, aus dem hervorginge, dass eine der beiden Gesellschaften die "G und Mitbesitzer" oder den Beschwerdeführer nach außen hin vertrete oder Verwaltungstätigkeiten übernehme. Zudem seien die von diesen Gesellschaften angeblich erbrachten Leistungen und die dafür verrechneten Verwaltungskosten nicht fremdüblich.

Der Beschwerdeführer berief gegen die im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2009 und brachte vor, dass für die steuerliche Anerkennung der Fruchtgenusseinräumung kein schriftlicher Vertrag erforderlich sei. Abgesehen davon habe seit 2002 ein schriftlicher Entwurf des Notariatsakts bestanden, der bloß nicht unterfertigt worden sei. Die Fruchtgenussvereinbarung sei aber jedenfalls vertragskonform erfüllt und "gelebt" worden.

Die Annahme, der Beschwerdeführer sei als Vermieter aufgetreten, lasse sich nicht beweisen. Die Mietzahlungen seien jedenfalls auf ein auf den Namen der "G und Mitbesitzer" lautendes Konto zu zahlen gewesen. Die durch die Vermietung der Liegenschaften entstehenden Kosten seien von der Personenvereinigung getragen worden. Im Jahr 2010 sei die Grundsteuer aufgrund einer neuen Bewertung erstmals vorgeschrieben und vom Konto der "G und

Mitbesitzer" gezahlt worden. Dass der Beschwerdeführer die Grundsteuer in den Jahren 2004 bis 2007 gezahlt habe, stimme nicht. Wenn der Beschwerdeführer in der Einverleibungsurkunde genannt werde, so liege dies daran, dass nur er als zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaften ein Vorkaufsrecht einräumen könne.

Den Fruchtnießer treffe durchaus ein Verlustrisiko, weil nur der Vermieter bis zum Jahr 2042 auf seine Kündigung verzichtet habe und die Mieterin jederzeit kündigen könne. Außerdem habe der Fruchtnießer die Möglichkeit, neue Einnahmen zu erschließen. So gebe es Verhandlungen über den zusätzlichen Betrieb einer Tankstelle auf den Liegenschaften. Jedenfalls habe der Fruchtnießer nicht weniger Einflussmöglichkeit auf die Erzielung von Einkünften aus den Liegenschaften als der Fruchtgenussbesteller selbst und trage das Unternehmerrisiko.

In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht seien die Vermietungsleistungen von der "G und Mitbesitzer" im eigenen Namen erbracht worden. Die Personengemeinschaft habe mit ihrer UID-Nummer versehene Dauermietrechnungen gelegt und sei als Vertragspartner aufgetreten. Die minderjährigen Kinder seien von ihrer Mutter vertreten worden. Die nunmehr volljährigen Kinder würden die Gemeinschaft auch selbstständig vertreten.

Die Fruchtgenussberechtigten würden mit den streitgegenständlichen Verwaltungskosten tatsächlich belastet. Dies spreche dafür, die Aufwendungen auch steuerlich als Werbungskosten anzuerkennen.

Das Finanzamt legte die Berufung der belangten Behörde zur Entscheidung vor.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Begründend führte sie aus, ein Fruchtnießer könne auch bei einem Zuwendungsfruchtgenuss (originäre) Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 beziehen, wenn sich die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung der Einkunftsquelle darstelle. Die Übertragung der Einkunftsquelle setze in diesem Fall das Vorliegen eines rechtsgültigen Fruchtgenussvertrages und die tatsächliche Durchführung dieses Vertrags voraus. Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Begründend führte sie aus, ein Fruchtnießer könne auch bei einem Zuwendungsfruchtgenuss (originäre) Einkünfte iSd Paragraph 2, Absatz 3, EStG 1988 beziehen, wenn sich die Einräumung des Fruchtgenusses als Übertragung der Einkunftsquelle darstelle. Die Übertragung der Einkunftsquelle setze in diesem Fall das Vorliegen eines rechtsgültigen Fruchtgenussvertrages und die tatsächliche Durchführung dieses Vertrags voraus.

Vertretungshandlungen und Einwilligungen eines Elternteiles in Vermögensangelegenheiten eines minderjährigen Kindes bedürften gemäß § 154 Abs. 3 ABGB zu ihrer Rechtswirksamkeit der Zustimmung des anderen Elternteiles und der Genehmigung des Gerichtes, sofern die Vermögensangelegenheit nicht zum ordentlichen Wirtschaftsbetrieb gehöre. Zum angeblichen - schriftlich jedenfalls nicht dokumentierten - Zeitpunkt des Abschlusses der gegenständlichen Fruchtgenussrechtsvereinbarung am 1. Juli 2002 seien alle fünf Söhne des Beschwerdeführers minderjährig gewesen. Für die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages wäre somit eine pflegschaftsgerichtliche Genehmigung erforderlich gewesen. Da der Vertrag die Minderjährigen ausschließlich begünstige und am 20. September 2010 pflegschaftsbehördlich genehmigt worden sei, komme die belangte Behörde in eigenständiger Beurteilung dieser Vorfrage iSd § 116 BAO zum Schluss, dass der gegenständliche Vertrag auch am 1. Juli 2002 pflegschaftsgerichtlich genehmigt worden wäre, weshalb von einem gültigen Fruchtgenussvertrag auszugehen sei. Vertretungshandlungen und Einwilligungen eines Elternteiles in Vermögensangelegenheiten eines minderjährigen Kindes bedürften gemäß Paragraph 154, Absatz 3, ABGB zu ihrer Rechtswirksamkeit der Zustimmung des anderen Elternteiles und der Genehmigung des Gerichtes, sofern die Vermögensangelegenheit nicht zum ordentlichen Wirtschaftsbetrieb gehöre. Zum angeblichen - schriftlich jedenfalls nicht dokumentierten - Zeitpunkt des Abschlusses der gegenständlichen Fruchtgenussrechtsvereinbarung am 1. Juli 2002 seien alle fünf Söhne des Beschwerdeführers minderjährig gewesen. Für die Rechtswirksamkeit dieses Vertrages wäre somit eine pflegschaftsgerichtliche Genehmigung erforderlich gewesen. Da der Vertrag die Minderjährigen ausschließlich begünstige und am 20. September 2010 pflegschaftsbehördlich genehmigt worden sei, komme die belangte Behörde in eigenständiger Beurteilung dieser Vorfrage iSd Paragraph 116, BAO zum Schluss, dass der gegenständliche Vertrag auch am 1. Juli 2002 pflegschaftsgerichtlich genehmigt worden wäre, weshalb von einem gültigen Fruchtgenussvertrag auszugehen sei.

Die weitere Frage gelte der tatsächlichen Durchführung dieses Vertrages. Der Verwaltungsgerichtshof habe mehrfach ausgesprochen, im Zusammenhang mit der Übertragung einer Einkunftsquelle sei nicht die Überlassung der Einkünfte allein, sondern die Frage, wer die Disposition zur Erzielung der Einkünfte zu treffen in der Lage sei, entscheidend. Eine

Einkunftsquelle könne immer erst dann als überlassen gelten, wenn der Nutzungsberechtigte auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen könne, indem er am Wirtschaftsleben teilnehme und die Nutzungsmöglichkeit nach eigenen Intentionen gestalte.

Der Mietvertrag mit der H KG sei am 16. Juli 2002 abgeschlossen worden. Wenn den minderjährigen Kindern bereits mit 1. Juli 2002 das Fruchtgenussrecht eingeräumt worden wäre, so hätte der Beschwerdeführer den Mietvertrag als gesetzlicher Vertreter seiner Kinder abschließen müssen. Er sei jedoch selbst als Vermieter aufgetreten. Auch laut Ansuchen um die pflegschaftsbehördliche Genehmigung der Fruchtgenussvereinbarung habe er die Liegenschaft selbst in Bestand gegeben.

Der Mietvertrag enthalte einen Kündungsverzicht bis zum 30. April 2042, während die Fruchtgenussvereinbarung nur einen Kündungsverzicht bis zum 30. Juni 2012 enthalte. Demnach sei der Beschwerdeführer gegenüber dem Mieter eine deutlich längere Verpflichtung eingegangen als gegenüber den Fruchtgenussberechtigten. Dass die Mieterin keinen Kündungsverzicht abgegeben habe, treffe zu. Es sei allerdings nicht anzunehmen, dass sie von sich aus den Vertrag künde, da sie auf eigene Kosten ein Superädifikat errichtet habe, das bei Auflösung des Mietvertrags ins Eigentum des Vermieters übergehe. In der Möglichkeit, dass der Vertrag gekündigt und kein Nachmieter gefunden werde, könne ebenso wenig wie in einem möglichen Konkurs der Mieterin im Hinblick auf die bereits lukrierten Einnahmen "de facto ein Verlustrisiko" gesehen werden.

Eine Information der Mieterin über die Einräumung des Fruchtgenusses sei offenbar nicht erfolgt. Zumindest liege kein entsprechendes Schriftstück dafür vor. Nach dem persönlichen Eindruck des - vom Beschwerdeführer namhaft gemachten - Zeugen F, der in den Jahren 2007 bis 2011 für die H KG tätig gewesen sei, sei der Beschwerdeführer der Vermieter der Liegenschaften gewesen. Der Zeuge habe den Beschwerdeführer nur zweimal und dessen Sohn nur einmal persönlich getroffen, dies jedoch jeweils in einer anderen Angelegenheit.

Dem Vorbringen, der Sohn des Beschwerdeführers, G jun., sei des Öfteren für die "G und Mitbesitzer" aufgetreten, sei entgegenzuhalten, dass G jun. bei einer ins Treffen geführten Verhandlung vor der Bezirkshauptmannschaft nicht die Personengemeinschaft, sondern den Beschwerdeführer als Grundeigentümer vertreten habe. Beim Vorbringen, G jun. sei mit der Mieterin in Kontakt getreten (Schreiben vom 21. Mai 2010) und er habe Indexanpassungen urgirt und überprüft (Mailverkehr vom März/April 2010), werde offensichtlich die Behauptung im Verwaltungsverfahren übersehen, dass die Personengemeinschaft mit der G Installationen GmbH bzw. der G Holding GmbH einen - auch die Überprüfung von Indexanpassungen umfassenden - Verwaltungsvertrag abgeschlossen haben. Es sei daher anzunehmen, dass G jun., wenn er gegenüber der Mieterin aufgetreten sei, um Indexanpassungen zu urgieren und zu überprüfen, als Vertreter einer dieser Gesellschaften aufgetreten sei. Diese Annahme werde durch den Umstand verstärkt, dass keine Bevollmächtigung aktenkundig sei, nach der G jun. berechtigt gewesen wäre, seine Brüder in der streitgegenständlichen Mietangelegenheit zu vertreten.

Hinsichtlich des Vorbringens, die Personengemeinschaft habe Einfluss auf die Gestaltung der Miete gehabt, indem sie Indexanpassungen durchgeführt habe, sei auf den Mietvertrag vom 16. Juli 2002 zu verweisen. Aus diesem gehe hervor, dass der Mietpreis auf den vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten monatlichen Index der Verbraucherpreise wertbezogen sei und Wertschwankungen bis ausschließlich 10 % nach oben und nach unten nicht zu berücksichtigen seien. Es fehle nur die Regelung, ob eine Wertsicherungserhöhung bereits im Monat der Überschreitung oder erst im Folgemonat wirksam werde. Zu dieser Frage liege ein Schriftverkehr zwischen dem Zeugen F und G jun. vor. Dieser stamme allerdings aus dem Jahr 2010 und habe daher keinen Einfluss auf den Streitzeitraum. Zudem stelle die Interpretation eines Punktes des Mietvertrags keine Einflussnahme auf die Gestaltung der Miete dar.

Dass der Beschwerdeführer persönlich die Abgabenerklärungen der "G und Mitbesitzer" unterschrieben habe, runde das Bild ab, dass das Dispositionsrecht über die Einkunftsquelle bei ihm verblieben sei und den Fruchtgenussberechtigten nur die Einkünfte daraus abgetreten worden seien.

Zur Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Verwaltungskosten führte die belangte Behörde aus, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen - unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit - abgabenrechtlich nur anzuerkennen seien, wenn sie nach außen in Erscheinung träten, einen eindeutigen und klaren Inhalt hätten und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung sei ausführlich dargelegt worden, dass die gegenständlichen Verwaltungsverträge diesen Anforderungen nicht standhielten. Es seien keine

Unterlagen vorgelegt worden, aus denen ersichtlich wäre, dass die G Installationen GmbH und die G Holding GmbH tatsächlich Verwaltungsarbeiten ausgeführt hätten. Offensichtlich liege auch kein schriftlicher Vertrag vor, aus dem der detaillierte Umfang der Aufgaben hervorgehe. Zudem sei nicht nachvollziehbar, warum die Verwaltungstätigkeit einem Installationsbetrieb übergeben worden sei. Tatsächlich habe die Ehefrau des Beschwerdeführers die Verwaltungstätigkeit bis Juli 2008 ausgeführt. Ab August 2008 soll die Tätigkeit von K, einer Angestellten der G Holding GmbH, übernommen worden sein. K habe laut eigenen Angaben aber nur die Lohnverrechnung für die G Holding GmbH durchgeführt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinem Recht auf Nichtfestsetzung der Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2009 hinsichtlich der Einkünfte bzw. Einnahmen aus der streitgegenständlichen Vermietung verletzt. Er sei nicht Zurechnungssubjekt der Einkunftsquelle und habe auch keine Einkünfte iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 daraus bezogen. Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinem Recht auf Nichtfestsetzung der Einkommen- und Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2009 hinsichtlich der Einkünfte bzw. Einnahmen aus der streitgegenständlichen Vermietung verletzt. Er sei nicht Zurechnungssubjekt der Einkunftsquelle und habe auch keine Einkünfte iSd Paragraph 2, Absatz 3, EStG 1988 daraus bezogen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen: Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß Paragraph 12, Absatz eins, Ziffer 2, VwGG gebildeten Senat erwogen:

In der Beschwerde wird u.a. vorgebracht, die Einräumung des Fruchtgenussrechts an die fünf Söhne des Beschwerdeführers sei bereits vor dem Abschluss des Bestandvertrags erfolgt, wobei der Beschwerdeführer nur als deren gesetzlicher Vertreter und nicht als Vermieter aufgetreten sei. Die belangte Behörde selbst sei von einer gültigen Fruchtgenusseinräumung ausgegangen. Der Fruchtgenussvertrag sei tatsächlich durchgeführt worden und die Fruchtnießer im Streitzeitraum gegenüber der Mieterin aufgetreten. Die Personengemeinschaft habe in Bezug auf die Liegenschaften Dispositionen getroffen, weil nachträglich Ergänzungen hinsichtlich der Wertsicherung des Mietzinses vorgenommen und mit der Mieterin Gespräche über die Errichtung einer Tankstelle geführt worden seien. Hinsichtlich des Kündigungsverzichts des Vermieters habe auch der Beschwerdeführer selbst keine weitreichenderen Einflussmöglichkeiten als die Fruchtnießer gehabt. Zudem habe die Personengemeinschaft weiterhin die Möglichkeit, den Bestandvertrag aus einem wichtigen Grund vorzeitig und fristlos aufzulösen. Im Verkehr mit der Mieterin sei nur die Personengemeinschaft, teilweise durch Bevollmächtigte, aufgetreten. Sie sei Ansprechpartner für die Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag gewesen. Die Dauermietrechnungen inklusive UID-Nummer habe die Personengemeinschaft ausgestellt. Sämtliche Mietzinszahlungen der Mieterin seien auf das Konto der "G und Mitbesitzer" gezahlt worden. Selbst wenn man davon ausginge, dass die Gemeinschaft den Bestandvertrag übernommen habe, sei die Übergabe der Mieterin angezeigt worden. Die Gemeinschaft könne auch unabhängig von einem bestehenden Verwaltungsvertrag gegenüber der Mieterin auftreten. Überdies könne die für die Einflussnahme auf die Einkunftsquelle notwendige Teilnahme am Wirtschaftsleben auch durch einen Bevollmächtigten erfolgen. Bei Unterfertigung der Abgabenerklärungen habe der Beschwerdeführer als gesetzlicher Vertreter seiner Söhne gehandelt und nicht selbst über die Einkunftsquelle disponiert. Die Unternehmereigenschaft der "G und Mitbesitzer" sei gegeben, weil der Bestandvertrag für diese mit erheblichen Risiken (Insolvenz der Mieterin, Abgaben- und Kostentragung für die Liegenschaften, Erhaltung des Objekts, Prozessrisiko im Zusammenhang mit dem Bestandvertrag) verbunden sei. Die den nicht anerkannten Verwaltungskosten zugrundeliegende Tätigkeit sei ausgeführt und im Verfahren auch belegt worden. Ob die diesbezüglichen Verträge schriftlich oder mündlich geschlossen worden seien, sei mangels Formzwang irrelevant. Die Verwaltungstätigkeit der Ehefrau falle schon deshalb nicht unter die eheliche Beistandspflicht, weil sie diese für ihre Söhne erbracht habe, denen gegenüber keine derartige Beistandspflicht bestehe.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge (vgl. etwa das Erkenntnis vom 20. März 2014, 2011/15/0174, mit weiteren Nachweisen). Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge vergleiche , etwa das Erkenntnis vom 20. März 2014, 2011/15/0174, mit weiteren Nachweisen).

Einkünfte können einer Person nur dann zugerechnet werden, wenn sie die Einkunftserzielung nach eigenem Dafürhalten gestaltet und die anfallenden Aufwendungen trägt. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit das "Unternehmerrisiko" trägt (vgl. Doralt/Toifl, EStG14, (1.4.2010), § 2 Tz 149). Ein Fruchtgenussberechtigter muss - sollen ihm die Einkünfte zugerechnet werden - neben der Tragung der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses auf die Einkünfterzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (vgl. nochmals das Erkenntnis 2011/15/0174 sowie Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 2 Tz 76 ff, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Einkünfte können einer Person nur dann zugerechnet werden, wenn sie die Einkunftserzielung nach eigenem Dafürhalten gestaltet und die anfallenden Aufwendungen trägt. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der entsprechenden Tätigkeit das "Unternehmerrisiko" trägt (vgl. Doralt/Toifl, EStG14, (1.4.2010), Paragraph 2, Tz 149). Ein Fruchtgenussberechtigter muss - sollen ihm die Einkünfte zugerechnet werden - neben der Tragung der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gegenstand des Fruchtgenusses auf die Einkünfterzielung Einfluss nehmen können, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt und die Nutzungsmöglichkeiten nach eigenen Intentionen gestaltet (vgl. nochmals das Erkenntnis 2011/15/0174 sowie Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Paragraph 2, Tz 76 ff, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Den Ausführungen in der Beschwerde und den insoweit gleichlautenden Feststellungen der belangten Behörde zufolge, hat der Beschwerdeführer seinen minderjährigen Kindern mit 1. Juli 2002 ein Fruchtgenussrecht an seinen Liegenschaften in A eingeräumt. In weiterer Folge (Mietvertrag vom 16. Juli 2002) hat er den Gegenstand des Fruchtgenusses (die Liegenschaften in A) im eigenen Namen auf unbestimmte Zeit an die H KG vermietet und einen Kündigungsverzicht bis zum 30. April 2042 abgegeben. Weiters hat er der H KG das Vorkaufsrecht bis zur Beendigung des Mietverhältnisses für die angemieteten Liegenschaften eingeräumt. Im Mietvertrag und in einer Einverleibungsurkunde zum Mietvertrag scheint der Beschwerdeführer als "Vermieter" bzw. "vermietende Partei" und nicht etwa als Vertreter der "G und Mitbesitzer" oder als gesetzlicher Vertreter seiner zu diesem Zeitpunkt noch minderjährigen Söhne auf. Von den Fruchtgenussberechtigten entfaltete Eigeninitiative ist somit nicht zu erkennen. Anhaltspunkte dafür, dass die "G und Mitbesitzer" im Streitzeitraum in den zwischen dem Beschwerdeführer und der H KG abgeschlossenen Mietvertrag eingetreten wäre, liegen nicht vor; im Übrigen läge im bloßen Aufrechterhalten eines bestehenden Mietvertrages keine Eigeninitiative der Fruchtgenussberechtigten (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 2011/15/0174). Schon deshalb durfte die belangte Behörde in unbedenklicher Beweiswürdigung davon ausgehen, dass die Fruchtgenussberechtigten im Zusammenhang mit der gegenständlichen Vermietung keine Teilnahme am Wirtschaftsleben entfaltet haben, die zu einer Zurechnung der aus dieser Vermietung resultierenden Einkünfte an sie führen könnte. Dass der Beschwerdeführer die Vorteile aus den ihm zuzurechnenden Einkünften den Fruchtgenussberechtigten hat zukommen lassen, stellt sich als Einkommensverwendung dar. Da der Beschwerdeführer gegenüber der H KG als Vermieter auftrat und die Geschäfte im eigenen Namen abschloss, waren ihm die Einnahmen aus der Vermietung auch umsatzsteuerlich zuzurechnen (vgl. das Erkenntnis vom 25. Juni 2008, 2007/15/0102). Den Ausführungen in der Beschwerde und den insoweit gleichlautenden Feststellungen der belangten Behörde zufolge, hat der Beschwerdeführer seinen minderjährigen Kindern mit 1. Juli 2002 ein Fruchtgenussrecht an seinen Liegenschaften in A eingeräumt. In weiterer Folge (Mietvertrag vom 16. Juli 2002) hat er den Gegenstand des Fruchtgenusses (die Liegenschaften in A) im eigenen Namen auf unbestimmte Zeit an die H KG vermietet und einen Kündigungsverzicht bis zum 30. April 2042 abgegeben. Weiters hat er der H KG das Vorkaufsrecht bis zur Beendigung des Mietverhältnisses für die angemieteten Liegenschaften eingeräumt. Im Mietvertrag und in einer Einverleibungsurkunde zum Mietvertrag scheint der Beschwerdeführer als "Vermieter" bzw. "vermietende Partei" und nicht etwa als Vertreter der "G und Mitbesitzer" oder als gesetzlicher Vertreter seiner zu diesem Zeitpunkt noch minderjährigen Söhne auf. Von den Fruchtgenussberechtigten entfaltete Eigeninitiative ist somit nicht zu erkennen. Anhaltspunkte dafür, dass die "G und Mitbesitzer" im Streitzeitraum in den zwischen dem Beschwerdeführer und der H KG abgeschlossenen Mietvertrag eingetreten wäre, liegen nicht vor; im Übrigen läge im bloßen Aufrechterhalten eines bestehenden Mietvertrages keine Eigeninitiative der Fruchtgenussberechtigten (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 2011/15/0174). Schon deshalb durfte die belangte Behörde in unbedenklicher Beweiswürdigung davon ausgehen, dass die Fruchtgenussberechtigten im Zusammenhang mit der gegenständlichen Vermietung keine Teilnahme am Wirtschaftsleben entfaltet haben, die zu einer Zurechnung der aus dieser Vermietung resultierenden Einkünfte an sie führen könnte. Dass der Beschwerdeführer die Vorteile aus den ihm zuzurechnenden Einkünften den

Fruchtgenussberechtigten hat zukommen lassen, stellt sich als Einkommensverwendung dar. Da der Beschwerdeführer gegenüber der H KG als Vermieter auftrat und die Geschäfte im eigenen Namen abschloss, waren ihm die Einnahmen aus der Vermietung auch umsatzsteuerlich zuzurechnen (vergleiche, das Erkenntnis vom 25. Juni 2008, 2007/15/0102).

Angesichts der im angefochtenen Bescheid dargestellten Umstände erscheint auch die Beweiswürdigung der belangten Behörde, wonach die Verwaltungstätigkeit nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches gegen Entgelt erbracht worden ist, nicht un schlüssig. Soweit die Beschwerde vermeint, dass die Verwaltungstätigkeit der Ehefrau schon deshalb nicht unter die eheliche Beistandspflicht falle, weil sie diese für ihre Söhne erbracht habe, verkennt sie, dass die belangte Behörde davon gerade nicht ausgegangen ist. Sie stellte fest, dass der Beschwerdeführer Inhaber der Einkunftsquelle und daher auch Nutznießer einer allfälligen Verwaltungstätigkeit seiner Ehefrau war.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm 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 22. Oktober 2015

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2015:2012150146.X00

Im RIS seit

19.11.2015

Zuletzt aktualisiert am

16.12.2016

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at