

TE Vwgh Erkenntnis 2014/9/4 2011/15/0135

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 04.09.2014

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §21 Abs1;

BAO §22 Abs1;

EStG 1988 §16 Abs1;

EStG 1988 §28;

UStG 1994 §12;

1. BAO § 21 heute

2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 22 heute

2. BAO § 22 gültig ab 15.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

3. BAO § 22 gültig von 01.01.1962 bis 14.08.2018

1. EStG 1988 § 16 heute

2. EStG 1988 § 16 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026

3. EStG 1988 § 16 gültig von 24.12.2025 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

4. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024

5. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2025 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2024

6. EStG 1988 § 16 gültig von 10.10.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024

7. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2024 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

8. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2024 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 18/2021

9. EStG 1988 § 16 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023

10. EStG 1988 § 16 gültig von 20.07.2022 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

11. EStG 1988 § 16 gültig von 26.03.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2021

12. EStG 1988 § 16 gültig von 08.01.2021 bis 25.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 18/2021

13. EStG 1988 § 16 gültig von 25.07.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020

14. EStG 1988 § 16 gültig von 30.10.2019 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

15. EStG 1988 § 16 gültig von 15.08.2015 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

16. EStG 1988 § 16 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014

17. EStG 1988 § 16 gültig von 01.05.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
18. EStG 1988 § 16 gültig von 21.03.2013 bis 30.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
19. EStG 1988 § 16 gültig von 15.12.2012 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
20. EStG 1988 § 16 gültig von 31.12.2010 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
21. EStG 1988 § 16 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
22. EStG 1988 § 16 gültig von 29.12.2007 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
23. EStG 1988 § 16 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
24. EStG 1988 § 16 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
25. EStG 1988 § 16 gültig von 28.10.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 115/2005
26. EStG 1988 § 16 gültig von 31.12.2004 bis 27.10.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
27. EStG 1988 § 16 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
28. EStG 1988 § 16 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
29. EStG 1988 § 16 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
30. EStG 1988 § 16 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
31. EStG 1988 § 16 gültig von 19.12.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
32. EStG 1988 § 16 gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
33. EStG 1988 § 16 gültig von 15.07.1999 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
34. EStG 1988 § 16 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
35. EStG 1988 § 16 gültig von 05.05.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 297/1995
36. EStG 1988 § 16 gültig von 01.12.1993 bis 04.05.1995 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
37. EStG 1988 § 16 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 695/1991
38. EStG 1988 § 16 gültig von 30.12.1989 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
39. EStG 1988 § 16 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 28 heute
2. EStG 1988 § 28 gültig ab 19.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2024
3. EStG 1988 § 28 gültig von 20.07.2022 bis 18.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. EStG 1988 § 28 gültig von 15.08.2015 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. EStG 1988 § 28 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. EStG 1988 § 28 gültig von 31.12.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
7. EStG 1988 § 28 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
8. EStG 1988 § 28 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. EStG 1988 § 28 gültig von 30.12.1989 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
10. EStG 1988 § 28 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. UStG 1994 § 12 heute
2. UStG 1994 § 12 gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2022 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
4. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2020 bis 31.03.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
5. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
7. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
8. UStG 1994 § 12 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
9. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
10. UStG 1994 § 12 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
11. UStG 1994 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
12. UStG 1994 § 12 gültig von 16.06.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
13. UStG 1994 § 12 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
14. UStG 1994 § 12 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
15. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
16. UStG 1994 § 12 gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
17. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
18. UStG 1994 § 12 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003

19. UStG 1994 § 12 gültig von 14.08.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
20. UStG 1994 § 12 gültig von 27.06.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
21. UStG 1994 § 12 gültig von 01.06.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2000
22. UStG 1994 § 12 gültig von 15.07.1999 bis 31.05.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
23. UStG 1994 § 12 gültig von 19.06.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
24. UStG 1994 § 12 gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
25. UStG 1994 § 12 gültig von 31.12.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
26. UStG 1994 § 12 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
27. UStG 1994 § 12 gültig von 06.01.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
28. UStG 1994 § 12 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2011/15/0136

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. Zaunbauer, über die Beschwerden der H R in W, vertreten durch Dr. Ingrid Stöger und Dr. Roger Reyman, Rechtsanwälte in 5020 Salzburg, Nonntaler Hauptstraße 1A, 3. Stock, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 22. Juni 2011, 1. Zl. RV/0346-S/07, betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2007 (hg. Zl. 2011/15/0135) und 2. Zl. RV/0347-S/07, betreffend Einkommensteuer 2004 bis 2007 (hg. Zl. 2011/15/0136), zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 2.652,80 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin (Fruchtgenussberechtigte) schloss am 5. Mai 2004, mit ihrem Ehemann (Fruchtgenussbesteller), dem alleinigen Eigentümer eines Einfamilienhauses in X, folgenden - auszugsweise wiedergegebenen - Vertrag über die unentgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechtes ab: Die Beschwerdeführerin (Fruchtgenussberechtigte) schloss am 5. Mai 2004, mit ihrem Ehemann (Fruchtgenussbesteller), dem alleinigen Eigentümer eines Einfamilienhauses in römisch zehn, folgenden - auszugsweise wiedergegebenen - Vertrag über die unentgeltliche Einräumung eines Fruchtgenussrechtes ab:

"I. Besitzstand

Der Fruchtgenussbesteller ist alleiniger Eigentümer der Liegenschaft (X) Der Fruchtgenussbesteller ist alleiniger Eigentümer der Liegenschaft (römisch zehn).

Auf dem angeführten Grundbesitz befindet sich ein Einfamilienhaus II. Fruchtgenuss Auf dem angeführten Grundbesitz befindet sich ein Einfamilienhaus römisch zwei. Fruchtgenuss

Der Fruchtgenussbesteller räumt der Fruchtgenussberechtigten an der oa Liegenschaft die Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes gemäß §§ 509 ff ABGB unentgeltlich ein. Das eingeräumte Fruchtgenussrecht bezieht sich auf das 1. Obergeschoss des bestehenden Gebäudes mit der Möglichkeit der Dachgeschossnutzung. Das Fruchtgenussrecht vermittelt der Fruchtgenussberechtigten die wirtschaftliche Stellung eines Eigentümers. Der Fruchtgenussberechtigte ist verpflichtet, auch solche Aufwendungen zu tragen, welche nach dem Zivilrecht den Fruchtgenussbesteller als bürgerlichen Eigentümer treffen würden. Der Fruchtgenussbesteller räumt der Fruchtgenussberechtigten an der oa Liegenschaft die Dienstbarkeit des Fruchtgenussrechtes gemäß Paragraphen 509, ff ABGB unentgeltlich ein. Das eingeräumte Fruchtgenussrecht bezieht sich auf das 1. Obergeschoss des bestehenden Gebäudes mit der Möglichkeit der Dachgeschossnutzung. Das Fruchtgenussrecht vermittelt der Fruchtgenussberechtigten die wirtschaftliche Stellung eines Eigentümers. Der Fruchtgenussberechtigte ist verpflichtet, auch solche Aufwendungen zu tragen, welche nach dem Zivilrecht den Fruchtgenussbesteller als bürgerlichen Eigentümer treffen würden.

III. Beginn und Dauer römisch drei. Beginn und Dauer

Das Fruchtgenussrecht wird der Fruchtgenussberechtigten mit Wirkung ab 1. Mai 2004 auf die Dauer von 10 Jahren eingeräumt. Die Vertragsparteien halten dazu fest, dass die Zuwendung bereits ausgeführt worden ist.

IV. Widerrufrömisches vier. Widerruf

Der Fruchtgenussbesteller ist berechtigt, das eingeräumte Fruchtgenussrecht aus den Gründen der §§ 947 ff ABGB jederzeit zu widerrufen. Der Fruchtgenussbesteller ist berechtigt, das eingeräumte Fruchtgenussrecht aus den Gründen der Paragraphen 947, ff ABGB jederzeit zu widerrufen.

Weiters ist der Fruchtgenussbesteller zum Widerruf des eingeräumten Fruchtgenussrechtes gemäß § 513 ABGB berechtigt, wenn die Fruchtgenussberechtigte vom Fruchtgenussgegenstand bzw. den Erträgen aus dem Fruchtgenuss einen nachteiligen Gebrauch macht. Ein jederzeitiger Widerruf des eingeräumten Fruchtgenussrechtes durch den Fruchtgenussbesteller ist jedenfalls dann möglich, wenn die Geschäftsgrundlagen dieses Vertrages entfallen bzw. wegfallen. Darüber hinaus kann das Fruchtgenussrecht durch den Fruchtgenussbesteller aus sonstigen wichtigen Gründen jederzeit widerrufen werden. Weiters ist der Fruchtgenussbesteller zum Widerruf des eingeräumten Fruchtgenussrechtes gemäß Paragraph 513, ABGB berechtigt, wenn die Fruchtgenussberechtigte vom Fruchtgenussgegenstand bzw. den Erträgen aus dem Fruchtgenuss einen nachteiligen Gebrauch macht. Ein jederzeitiger Widerruf des eingeräumten Fruchtgenussrechtes durch den Fruchtgenussbesteller ist jedenfalls dann möglich, wenn die Geschäftsgrundlagen dieses Vertrages entfallen bzw. wegfallen. Darüber hinaus kann das Fruchtgenussrecht durch den Fruchtgenussbesteller aus sonstigen wichtigen Gründen jederzeit widerrufen werden.

...

VII. Steuerklauselrömisches sieben. Steuerklausel

Der Fruchtgenussgegenstand ist unter (EW AZ ... des

Finanzamtes ...) auf den 1. Jänner 1983 mit ATS 513.000,00 bewertet. Dieser Wert entspricht EUR 37.281,00. Der anteilige Einheitswert beträgt sohin EUR 18.640,00.

Bei der Fruchtgenussberechtigten handelt es sich um die Ehegattin des Fruchtgenussbestellers.

Die unentgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechtes dient der Leistung des angemessenen Unterhaltes. Aus diesem Grund wird für die Zuwendung die Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Zif. 9 Schenkungssteuergesetz geltend gemacht. Die unentgeltliche Einräumung des Fruchtgenussrechtes dient der Leistung des angemessenen Unterhaltes. Aus diesem Grund wird für die Zuwendung die Steuerbefreiung gemäß Paragraph 15, Absatz eins, Zif. 9 Schenkungssteuergesetz geltend gemacht.

...

IX. Verwertungrömisches neun. Verwertung

Zwischen den Vertragsparteien besteht Einvernehmen darüber, dass mit einer allfälligen Übergabe oder Veräußerung der Fruchtgenussliegenschaft das Fruchtgenussrecht jedenfalls endet und die Fruchtgenussberechtigte aus einem daraus erzielten Preis keinen Anspruch hat".

Das Fruchtgenussrecht wurde weder verbüchert, noch wurde zugunsten der Beschwerdeführerin ein Belastungs- und Veräußerungsverbot eingetragen.

Am 27. Juli 2004 gab die Beschwerdeführerin gegenüber dem Finanzamt eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) ab und machte in den Jahren 2004 und 2005 Vorsteuern aus Bauarbeiten am Fruchtgenussobjekt geltend. Am 27. Juli 2004 gab die Beschwerdeführerin gegenüber dem Finanzamt eine Erklärung gemäß Paragraph 6, Absatz 3, UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) ab und machte in den Jahren 2004 und 2005 Vorsteuern aus Bauarbeiten am Fruchtgenussobjekt geltend.

Am 1. Oktober 2005 stellte der Sohn der Beschwerdeführerin ein Anbot betreffend die Anmietung der Fruchtgenussflächen auf unbestimmte Dauer gegen Bezahlung einer wertgesicherten monatlichen Miete von 500 EUR zuzüglich Umsatzsteuer und inklusive Betriebskosten. Die Beschwerdeführerin nahm dieses Anbot an. In einem mit 28. Dezember 2006 datierten Nachtrag zum Mietanbot wurde die Miete sodann "wegen Fertigstellung ab 1.1.2007 auf monatlich EUR 800.- + Umsatzsteuer und Betriebskosten" erhöht.

Im Rahmen einer (Anfang 2006 abgeschlossenen) abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die

Beschwerdeführerin im Zuge der 2004 und 2005 durchgeführten Baumaßnahmen (Fenster austausch, neues Dach, Solaranlage, Gasheizung, Massivholzwendeltreppe, Küche) 131.500 EUR in das Fruchtgenussobjekt investiert habe. Dies sei im allgemeinen Wirtschaftsleben nicht üblich, weil "in dem zehnjährigen Zeitraum (Dauer des 'Fruchtgenussrechtes') (...) laut Mietverhältnis lediglich EUR 57.500,00 (zuzüglich eventuelle Indexsteigerungen) Mieteinnahmen erzielbar" wären. Die vorliegende Vertragsgestaltung halte daher einem Fremdvergleich nicht stand. Gemäß § 22 BAO sei auch kein außersteuerlicher Grund für die gewählte Vorgangsweise erkennbar. Im Rahmen einer (Anfang 2006 abgeschlossenen) abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die Beschwerdeführerin im Zuge der 2004 und 2005 durchgeführten Baumaßnahmen (Fenster austausch, neues Dach, Solaranlage, Gasheizung, Massivholzwendeltreppe, Küche) 131.500 EUR in das Fruchtgenussobjekt investiert habe. Dies sei im allgemeinen Wirtschaftsleben nicht üblich, weil "in dem zehnjährigen Zeitraum (Dauer des 'Fruchtgenussrechtes') (...) laut Mietverhältnis lediglich EUR 57.500,00 (zuzüglich eventuelle Indexsteigerungen) Mieteinnahmen erzielbar" wären. Die vorliegende Vertragsgestaltung halte daher einem Fremdvergleich nicht stand. Gemäß Paragraph 22, BAO sei auch kein außersteuerlicher Grund für die gewählte Vorgangsweise erkennbar.

Mit Bescheiden vom 15. Februar 2006 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer 2004, die Umsatzsteuer 1-9/2005 und die von der Beschwerdeführerin für das Jahr 2004 erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 0 EUR fest.

Die Beschwerdeführerin berief gegen die Bescheide vom 15. Februar 2006 und brachte vor, dass sich bei einer Miete von 500 EUR in Hinkunft Überschüsse aus Vermietung und Verpachtung ergäben. Für die Anerkennung des Vorsteuerabzuges sei lediglich die Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes erforderlich. Dafür reiche aus, dass ein nachhaltiges fremdübliches Entgelt für den stattfindenden Leistungsaustausch bezahlt werde. Leistung und Entgelt stünden im Einklang.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2004 sowie den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid Jänner bis September 2005 mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 2007 als unbegründet ab. Über Antrag der Beschwerdeführerin legte es die Berufung sodann der belangten Behörde zur Entscheidung vor.

Am 27. November 2008 erließ das Finanzamt - unter Bezugnahme auf die Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 2007 - zudem vorläufige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007, in denen es die Umsätze und Vorsteuern bzw. Einkünfte aus der Vermietung des Fruchtgenussobjektes nicht berücksichtigte. Die gegen diese Bescheide gerichtete Berufung legte das Finanzamt der belangten Behörde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vor.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens bzw. eines von der belangten Behörde anberaumten Erörterungstermins brachte die Beschwerdeführerin vor, sie sei Adressatin der im Zuge der Bauarbeiten am Einfamilienhaus in X gelegten Fakturen über 187.000 EUR gewesen. Die auf das Fruchtgenussobjekt entfallenden Kosten hätten 133.000 EUR betragen. Den übersteigenden Betrag zuzüglich 20% Umsatzsteuer habe sie weiterverrechnet. Zur Finanzierung habe die Beschwerdeführerin einen Kredit von 75.000 EUR aufgenommen, für den ihr Ehemann gebürgt habe. Der Rest sei durch Ersparnisse und Erbschaften abgedeckt worden. Die Kreditraten von 518 EUR monatlich bestreite die Beschwerdeführerin aus den Mieteinnahmen. Mieter des Fruchtgenussobjektes sei ihr (nicht unterhaltsberechtigter) Sohn, der über eine abgeschlossene Berufsausbildung und eigene Einkünfte von rund 1.900 EUR verfüge. Die Verlängerung des Fruchtgenussvertrages bzw. allfällige Entschädigungen bei Ablauf des Fruchtgenussvertrages seien aufgrund der hohen Investitionen nicht ausgeschlossen. Ab 2007 sei die Miete erhöht und ab 2008 die Wertsicherung schlagend geworden. Zum Nachweis der Miet- und Kreditzahlungen legte die Beschwerdeführerin Kontoauszüge vor. Weiters brachte sie eine Prognoserechnung bei, die für die Laufzeit des Fruchtgenussrechtes (2004 bis 2014) Einkünfte aus der Vermietung des Fruchtgenussobjektes von 35.241 EUR ausweist. Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens bzw. eines von der belangten Behörde anberaumten Erörterungstermins brachte die Beschwerdeführerin vor, sie sei Adressatin der im Zuge der Bauarbeiten am Einfamilienhaus in römisch zehn gelegten Fakturen über 187.000 EUR gewesen. Die auf das Fruchtgenussobjekt entfallenden Kosten hätten 133.000 EUR betragen. Den übersteigenden Betrag zuzüglich 20% Umsatzsteuer habe sie weiterverrechnet. Zur Finanzierung habe die Beschwerdeführerin einen Kredit von 75.000 EUR aufgenommen, für den ihr Ehemann gebürgt habe. Der Rest sei durch Ersparnisse und Erbschaften abgedeckt worden. Die Kreditraten von 518 EUR monatlich bestreite die Beschwerdeführerin aus den Mieteinnahmen. Mieter des Fruchtgenussobjektes sei ihr (nicht unterhaltsberechtigter) Sohn, der über eine abgeschlossene Berufsausbildung und eigene Einkünfte von rund 1.900 EUR verfüge. Die Verlängerung des Fruchtgenussvertrages bzw. allfällige Entschädigungen bei Ablauf des Fruchtgenussvertrages seien aufgrund der hohen

Investitionen nicht ausgeschlossen. Ab 2007 sei die Miete erhöht und ab 2008 die Wertsicherung schlagend geworden. Zum Nachweis der Miet- und Kreditzahlungen legte die Beschwerdeführerin Kontoauszüge vor. Weiters brachte sie eine Prognoserechnung bei, die für die Laufzeit des Fruchtgenussrechtes (2004 bis 2014) Einkünfte aus der Vermietung des Fruchtgenussobjektes von 35.241 EUR ausweist.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vor der belangten Behörde vertrat die Beschwerdeführerin die Ansicht, dass Gegenstand der Berufung nicht der mit dem Ehemann abgeschlossene Fruchtgenussvertrag, sondern der Mietvertrag mit dem Sohn sei. Missbrauch bzw. eine steuerschonende Gestaltung lägen nicht vor, weil der Ehemann der Beschwerdeführerin als Gewürzeinkäufer in Gebieten mit verstärkter Gefahrenlage tätig sei. "Das Fruchtgenussrecht sollte daher auch eine wirtschaftliche Absicherung für die (Beschwerdeführerin) darstellen." Zudem stünde der Beschwerdeführerin bei Beendigung des Fruchtgenussvertrages jedenfalls ein Ersatzanspruch für die getätigten Investitionen gemäß §§ 515 bzw. 517 ABGB zu. Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung vor der belangten Behörde vertrat die Beschwerdeführerin die Ansicht, dass Gegenstand der Berufung nicht der mit dem Ehemann abgeschlossene Fruchtgenussvertrag, sondern der Mietvertrag mit dem Sohn sei. Missbrauch bzw. eine steuerschonende Gestaltung lägen nicht vor, weil der Ehemann der Beschwerdeführerin als Gewürzeinkäufer in Gebieten mit verstärkter Gefahrenlage tätig sei. "Das Fruchtgenussrecht sollte daher auch eine wirtschaftliche Absicherung für die (Beschwerdeführerin) darstellen." Zudem stünde der Beschwerdeführerin bei Beendigung des Fruchtgenussvertrages jedenfalls ein Ersatzanspruch für die getätigten Investitionen gemäß Paragraphen 515, bzw. 517 ABGB zu.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass das Mietverhältnis nicht isoliert betrachtet werden könne, sondern in Zusammenschau mit dem eingeräumten Fruchtgenussrecht zu beurteilen sei. Im Rahmen einer Zusammenschau halte die gewählte vertragliche Gestaltung keinem Fremdvergleich stand. Dass das Fruchtgenussrecht auch der wirtschaftlichen Absicherung der Beschwerdeführerin diene, gehe "in Hinblick auf die angefallenen Investitionen und die zu erzielenden Einnahmen im maßgeblichen Zeitraum von zehn Jahren ins Leere".

Mit den angefochtenen Bescheiden wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab, wobei sie die Berufung gegen den (aus dem Rechtsbestand ausgeschiedenen) Festsetzungsbescheid Umsatzsteuer Jänner bis September 2005 als gegen den Jahresbescheid gerichtet wertete (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 4. Juni 2008, 2004/13/0124), und sie erklärte die Umsatz- und Einkommensteuerfestsetzung 2005 bis 2007 für endgültig.

Die Beschwerdeführerin habe das Fruchtgenussobjekt gegen Bezahlung eines wertgesicherten Mietzinses an ihren Sohn vermietet. Auch wenn der Mietvertrag "im Rahmen der Marktbandbreiten eines angemessenen und somit marktkonformen Austausches von Leistung und Gegenleistung geschlossen und vollzogen bzw. durchgeführt (vgl. Mietzahlungsflüsse laut Kontoauszüge) worden sein mag, ist im gegenständlichen Fall nicht nur der Inhalt des Mietvertrages und dessen Durchführung dem Fremdvergleich zu unterziehen. Vielmehr ist auch der im Vorfeld abgeschlossene 'Fruchtgenussvertrag', der der (Beschwerdeführerin) erst die rechtliche Grundlage für die Einnahmenerzielung durch Vermietung der Wohnung an den Sohn verschaffte, auf diese Kriterien hin zu prüfen". Die Beschwerdeführerin habe das Fruchtgenussobjekt gegen Bezahlung eines wertgesicherten Mietzinses an ihren Sohn vermietet. Auch wenn der Mietvertrag "im Rahmen der Marktbandbreiten eines angemessenen und somit marktkonformen Austausches von Leistung und Gegenleistung geschlossen und vollzogen bzw. durchgeführt (vgl. Mietzahlungsflüsse laut Kontoauszüge) worden sein mag, ist im gegenständlichen Fall nicht nur der Inhalt des Mietvertrages und dessen Durchführung dem Fremdvergleich zu unterziehen. Vielmehr ist auch der im Vorfeld abgeschlossene 'Fruchtgenussvertrag', der der (Beschwerdeführerin) erst die rechtliche Grundlage für die Einnahmenerzielung durch Vermietung der Wohnung an den Sohn verschaffte, auf diese Kriterien hin zu prüfen".

Die Beschwerdeführerin habe durch Abschluss der Vereinbarung vom 5. Mai 2004 kein Fruchtgenussrecht gemäß §§ 509 ff ABGB, sondern nur ein (auf zehn Jahre befristetes) inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht am Mietobjekt erworben, welches so ausgestaltet sei, dass "es der (Beschwerdeführerin) mangels Verbücherung eine schwächere Rechtsposition als einem Fruchtgenussberechtigten einräumt, auf Seiten der zu übernehmenden Lasten ihr aber auch die Tragung jener Aufwendungen auferlegt, welche nach dem Zivilrecht den Fruchtgenussbesteller als bürgerlichen Eigentümer treffen würden". Demzufolge habe sie in Bezug auf das Mietobjekt Sanierungskosten von 133.000 EUR übernommen. Fraglich sei, ob ein fremder Dritter diese Verpflichtung eingegangen wäre, wenn das eingeräumte Recht weder verbüchert noch durch ein Veräußerungsverbot abgesichert sei, "sondern - im Gegenteil - auf Grund Vertragspunkt IX bei allfälliger Veräußerung oder Übergabe der 'Fruchtgenussliegenschaft' das Fruchtgenussrecht

endet, die (Beschwerdeführerin) aus einem daraus erzielten Preis keinen Anspruch hat und das wirtschaftliche Risiko trägt, dass die übernommenen Sanierungskosten nicht durch die Mieteinnahmen aus der Nutzung abgedeckt werden". Letzteres sei auch bei günstiger Prognose nicht der Fall. Der Beschwerdeführerin verbleibe nach Ablauf der zehn Jahre vielmehr ein Fehlbetrag aus der "Sanierungskostenverpflichtung" in Höhe von 58.053 EUR. "Ein fremder Dritter hätte dieser Vertragskonstellation ohne Absicherung durch Einräumung eines Ersatzanspruches betreffend die getätigten Investitionen nicht zugestimmt". Das Vertragskonstrukt des "Fruchtgenussvertrages" und darauf aufbauend der Mietvertrag seien daher mangels Fremdüblichkeit dem Privatbereich zuzuordnen. Die Vermietungstätigkeit stelle keine Einkunftsquelle dar und sei nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 anzusehen. Die Beschwerdeführerin habe durch Abschluss der Vereinbarung vom 5. Mai 2004 kein Fruchtgenussrecht gemäß Paragraphen 509, ff ABGB, sondern nur ein (auf zehn Jahre befristetes) inhaltlich ähnliches, obligatorisches Recht am Mietobjekt erworben, welches so ausgestaltet sei, dass "es der (Beschwerdeführerin) mangels Verbücherung eine schwächere Rechtsposition als einem Fruchtgenussberechtigten einräumt, auf Seiten der zu übernehmenden Lasten ihr aber auch die Tragung jener Aufwendungen auferlegt, welche nach dem Zivilrecht den Fruchtgenussbesteller als bürgerlichen Eigentümer treffen würden". Demzufolge habe sie in Bezug auf das Mietobjekt Sanierungskosten von 133.000 EUR übernommen. Fraglich sei, ob ein fremder Dritter diese Verpflichtung eingegangen wäre, wenn das eingeräumte Recht weder verbüchert noch durch ein Veräußerungsverbot abgesichert sei, "sondern - im Gegenteil - auf Grund Vertragspunkt römisch neun bei allfälliger Veräußerung oder Übergabe der 'Fruchtgenussliegenschaft' das Fruchtgenussrecht endet, die (Beschwerdeführerin) aus einem daraus erzielten Preis keinen Anspruch hat und das wirtschaftliche Risiko trägt, dass die übernommenen Sanierungskosten nicht durch die Mieteinnahmen aus der Nutzung abgedeckt werden". Letzteres sei auch bei günstiger Prognose nicht der Fall. Der Beschwerdeführerin verbleibe nach Ablauf der zehn Jahre vielmehr ein Fehlbetrag aus der "Sanierungskostenverpflichtung" in Höhe von 58.053 EUR. "Ein fremder Dritter hätte dieser Vertragskonstellation ohne Absicherung durch Einräumung eines Ersatzanspruches betreffend die getätigten Investitionen nicht zugestimmt". Das Vertragskonstrukt des "Fruchtgenussvertrages" und darauf aufbauend der Mietvertrag seien daher mangels Fremdüblichkeit dem Privatbereich zuzuordnen. Die Vermietungstätigkeit stelle keine Einkunftsquelle dar und sei nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des Paragraph 2, Absatz eins, UStG 1994 anzusehen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres sachlichen und persönlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

Die Beschwerdeführerin schloss am 5. Mai 2004 mit ihrem Ehemann einen Vertrag über die unentgeltliche Einräumung eines auf zehn Jahre befristeten Fruchtgenussrechtes am Ober- und Dachgeschoss eines Hauses ab, das sich im Eigentum ihres Ehemannes befindet. In den Jahren 2004 und 2005 führte sie unter Übernahme der Kosten von 133.000 EUR Baumaßnahmen am Fruchtgenussobjekt durch und am 1. Oktober 2005 nahm sie ein Anbot ihres Sohnes betreffend die Anmietung der Fruchtgenussflächen auf unbestimmte Dauer gegen Bezahlung einer wertgesicherten monatlichen Miete von 500 EUR zuzüglich Umsatzsteuer und inklusive Betriebskosten an. In einem Nachtrag vom 28. Dezember 2006 wurde die monatliche Miete auf 800 EUR zuzüglich Umsatzsteuer und Betriebskosten aufgebessert. Aus der Vermietung hat die Beschwerdeführerin Einkünfte und Umsätze erklärt sowie Vorsteuern geltend gemacht.

Die belangte Behörde hat die Einkünfte aus der Vermietung und die Umsätze sowie Vorsteuern nicht anerkannt und begründet dies im Wesentlichen damit, dass bei der vorliegenden Fallkonstellation der Inhalt des Mietvertrages, dessen Durchführung und der im Vorfeld abgeschlossene Fruchtgenussvertrag, der der Beschwerdeführerin erst die Grundlage für die Einkommenserzielung verschafft habe, dem Fremdvergleich zu unterziehen seien.

Damit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Gegenstand des Berufungsverfahrens waren die Einkünfte der Beschwerdeführerin aus der Vermietung von Räumlichkeiten an ihren Sohn sowie die in diesem Zusammenhang erklärten Umsätze und geltend gemachten

Vorsteuern. Von der belangten Behörde wäre demnach zu prüfen gewesen, ob der zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Sohn abgeschlossene Mietvertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hatte und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (vgl. idS das hg. Erkenntnis vom 25. Juli 2013, 2011/15/0151).Gegenstand des Berufungsverfahrens waren die Einkünfte der Beschwerdeführerin aus der Vermietung von Räumlichkeiten an ihren Sohn sowie die in diesem Zusammenhang erklärten Umsätze und geltend gemachten Vorsteuern. Von der belangten Behörde wäre demnach zu prüfen gewesen, ob der zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Sohn abgeschlossene Mietvertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hatte und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre vergleiche , idS das hg. Erkenntnis vom 25. Juli 2013, 2011/15/0151).

Die Kosten für bauliche Aufwendungen stellen - gleich den Investitionen eines Mieters in das von ihm gemietete Objekt - Werbungskosten der Beschwerdeführerin dar, soweit sie durch die gegenständliche Vermietung veranlasst waren (vgl. idS z.B. das hg. Erkenntnis vom 25. April 2002, 99/15/0255). Diesbezüglich wird im fortgesetzten Verfahren zu prüfen sein, ob die Vermietung der Beschwerdeführerin an den Sohn geeignet ist, einen Gesamt-Einnahmenüberschuss innerhalb des relevanten Zeitraumes iSd Liebhabereiverordnung zu erwirtschaften.Die Kosten für bauliche Aufwendungen stellen - gleich den Investitionen eines Mieters in das von ihm gemietete Objekt - Werbungskosten der Beschwerdeführerin dar, soweit sie durch die gegenständliche Vermietung veranlasst waren vergleiche , idS z.B. das hg. Erkenntnis vom 25. April 2002, 99/15/0255). Diesbezüglich wird im fortgesetzten Verfahren zu prüfen sein, ob die Vermietung der Beschwerdeführerin an den Sohn geeignet ist, einen Gesamt-Einnahmenüberschuss innerhalb des relevanten Zeitraumes iSd Liebhabereiverordnung zu erwirtschaften.

Die angefochtenen Bescheide waren daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben.Die angefochtenen Bescheide waren daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 455/2008.Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

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 4. September 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2011150135.X00

Im RIS seit

04.09.2015

Zuletzt aktualisiert am

04.09.2015

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at