

TE Vwgh Erkenntnis 2014/5/22 2010/15/0119

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 22.05.2014

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §115 Abs1;

BAO §279 Abs1;

EStG 1988 §2 Abs2;

EStG 1988 §2 Abs3;

LiebhabereiV 1993 §1 Abs2;

LiebhabereiV 1993 §2 Abs3;

LiebhabereiV 1993 §2 Abs4;

1. BAO § 115 heute
2. BAO § 115 gültig ab 16.09.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 136/2017
3. BAO § 115 gültig von 01.01.1962 bis 15.09.2017
1. BAO § 279 heute
2. BAO § 279 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013
3. BAO § 279 gültig von 12.08.2006 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 143/2006
4. BAO § 279 gültig von 01.01.2003 bis 11.08.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002
5. BAO § 279 gültig von 01.01.1962 bis 31.12.2002
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

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 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 Beschwerde des Finanzamtes Feldkirch in 6800 Feldkirch, Reichsstraße 154, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 20. Mai 2010, Zl. RV/0116-F/06, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2004 und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 (mitbeteiligte Partei: W M in H), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Begründung

Der Mitbeteiligte errichtete in den Jahren 1999 bis 2002 ein Gebäude in V und machte die auf die Errichtungskosten von 322.157,68 EUR (4.432.986,24 S) entfallende Umsatzsteuer von 53.887,57 EUR (741.509,13 S) als Vorsteuer geltend. Nach Fertigstellung des Gebäudes stellte er das Erdgeschoss (71 m²) und Teile des Kellers (24,54 m²) der M GmbH & Co KG unentgeltlich zur Verfügung, an der er im Streitzeitraum als Kommanditist beteiligt war.

Komplementärin der KG war die M GmbH, deren Alleingesellschafter wiederum der Mitbeteiligte war. Das Obergeschoß (72,12 m²), das Dachgeschoß (45,49 m²) und die verbleibenden Kellerteile (52,38 m²) vermietete der Mitbeteiligte an seine Tochter, die dafür im Streitzeitraum eine monatliche Miete von 420 EUR (inklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer) entrichtete. Der Mitbeteiligte errichtete in den Jahren 1999 bis 2002 ein Gebäude in römisch fünf und machte die auf die Errichtungskosten von 322.157,68 EUR (4.432.986,24 S) entfallende Umsatzsteuer von 53.887,57 EUR (741.509,13 S) als Vorsteuer geltend. Nach Fertigstellung des Gebäudes stellte er das Erdgeschoss (71 m²) und Teile des Kellers (24,54 m²) der M GmbH & Co KG unentgeltlich zur Verfügung, an der er im Streitzeitraum als Kommanditist beteiligt war. Komplementärin der KG war die M GmbH, deren Alleingesellschafter wiederum der Mitbeteiligte war. Das Obergeschoß (72,12 m²), das Dachgeschoß (45,49 m²) und die verbleibenden Kellerteile (52,38 m²) vermietete der Mitbeteiligte an seine Tochter, die dafür im Streitzeitraum eine monatliche Miete von 420 EUR (inklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer) entrichtete.

Mit Schriftsatz vom 26. August 2005 (im Rahmen der Veranlagung 2004) gab der Mitbeteiligte dem Finanzamt bekannt, dass er mit seiner Tochter einen mündlichen Mietvertrag abgeschlossen und in den Jahren 2003 und 2004 "an Kosten nur die Abschreibung geltend gemacht" habe. Dem Schriftsatz legte er eine die Jahre 2002 bis 2017 umfassende Prognoserechnung wie folgt bei:

2002

2003

2004

2005

2006

2007

2008

2009

Mieteinnahmen

764

4.582

4.582

4.582

4.811

4.811

4.811

5.052

Abschreibung

-2.376

- 4.752

-4.752

-4.752

-4.752

-4.752

-4.752

-4.752

Instandhaltung

0

0

0

0

-500

0

0

0

Sonstiges

0

0

0

0

-100

0

- 100

0

-1.613

-171

-171

-170

-541

59

-41

300

2010

2011

2012

2013

2014

2015

2016

2017

Mieteinnahmen

5.052

5.052

5.305

5.305

5.305

5.571

5.571

5.571

Abschreibung

-4.752

-4.752

- 3.671

-2.590

-2.588

-2.588

-2.588

-2.588

Instandhaltung

-600

0

0

0

700

0

0

0

Sonstiges

-100

0

-150

0

- 150

0

-200

0

- 400

300

1.484

2.715

3.267

2.983

2.783

2.983

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung für den Zeitraum 2000 bis 2004 vertrat die Prüferin die Auffassung, dass das Bestandsverhältnis zwischen dem Mitbeteiligten und seiner Tochter steuerlich nicht anzuerkennen sei. Nach ständiger Rechtsprechung setze die betriebliche Veranlassung von Vereinbarungen bzw. Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies treffe im Streitfall nicht zu, weil der Mitbeteiligte mit seiner Tochter mündlich einen auf fünf Jahre befristeten Mietvertrag abgeschlossen habe, der keine Vereinbarung betreffend die Dauer der Kündigungsfrist und die Höhe bzw. Zahlung einer Kautions enthalte. Auch sei mit der Tochter ein Mietzins von lediglich 2,25 EUR/m² vereinbart worden, obwohl der Richtwertmietzins in V ab 1. April 2003 6,63 EUR/m² und ab 1. April 2005 6,91 EUR/m² betragen habe. Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung für den Zeitraum 2000 bis 2004 vertrat die Prüferin die Auffassung, dass das Bestandsverhältnis zwischen dem Mitbeteiligten und seiner Tochter steuerlich nicht anzuerkennen sei. Nach ständiger Rechtsprechung setze die betriebliche Veranlassung von Vereinbarungen bzw. Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies treffe im Streitfall nicht zu, weil der Mitbeteiligte mit seiner Tochter mündlich einen auf fünf Jahre befristeten Mietvertrag abgeschlossen habe, der keine Vereinbarung betreffend die Dauer der Kündigungsfrist und die Höhe bzw. Zahlung einer Kautions enthalte. Auch sei mit der Tochter ein Mietzins von lediglich 2,25 EUR/m² vereinbart worden, obwohl der Richtwertmietzins in römisch fünf ab 1. April 2003 6,63 EUR/m² und ab 1. April 2005 6,91 EUR/m² betragen habe.

Die Prüferin vertrat weiters die Auffassung, dass die Gebäudeteile, die von der M GmbH & Co KG unentgeltlich genutzt würden, im Sonderbetriebsvermögen des Mitbeteiligten stünden, weshalb auch die darauf entfallende Vorsteuer nicht abziehbar sei. Erwerbe ein Gesellschafter Wirtschaftsgüter, um sie der Gesellschaft im Rahmen einer Leistungsvereinigung zur Nutzung zu überlassen, stehe der Gesellschaft kein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- und Betriebskosten zu, weil die Leistung nicht für sie ausgeführt worden sei. Auch dem Gesellschafter stehe der Vorsteuerabzug nicht zu, weil er mit der bloßen Leistungsvereinigung nicht unternehmerisch tätig werde.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ - nach Wiederaufnahme der Verfahren - Umsatz- (2000 bis 2004) und Einkommensteuerbescheide (2002 bis 2004), in denen es die Umsätze und Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Gebäude in V sowie die im Zusammenhang mit der Vermietung dieses Gebäudes geltend gemachten Verluste nicht berücksichtigte. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ - nach Wiederaufnahme der Verfahren - Umsatz- (2000 bis 2004) und Einkommensteuerbescheide (2002 bis 2004), in denen es die Umsätze und Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Gebäude in römisch fünf sowie die im Zusammenhang mit der Vermietung dieses Gebäudes geltend gemachten Verluste nicht berücksichtigte.

Der Mitbeteiligte berief gegen die im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide und brachte vor, laut vorgelegter Prognoserechnung werde innerhalb eines Zeitraumes von rund zwölf Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen erzielt, weshalb die Vermietung der Wohnung eindeutig gewinnorientiert sei. Die Vermietung sei ausreichend nach außen in Erscheinung getreten und habe einen klaren, eindeutigen Inhalt. Sie sei auch zu fremdüblichen Konditionen erfolgt, weil eine Wohnung dieser Größenordnung, die neben einem Baubetrieb situiert sei, nur schwer vermietet werden könne. Für Wohnungen mit einer hohen Quadratmeterzahl könnten erfahrungsgemäß nicht jene Quadratmeterpreise erzielt werden, die für Kleinwohnungen (2 bis 3 Zimmer) erzielbar seien. "Auch hat die Mieterin die Mitbenützung des Kellers durch die Baufirma sowie den Zutritt der Baufirma zu ihrer Wohnung zur Erreichung de(s) betrieblich genutzten Kellers gestattet." Schließlich sei auch zu berücksichtigen, dass die Mieterin im Gebäude der Baufirma wohne, damit jederzeit jemand bei der Baufirma

erreichbar sei (zB falls sich der Vermieter auf einer Baustelle befinde). "Die Wohnung soll auch nur für einen Übergangszeitraum vermietet werden, weil der Vermieter in den nächsten Jahren in Pension gehen wird und eine (derzeit noch unklare) Betriebsübergabe geplant ist. Auch der Verkauf des Betriebes an einen Dritten kommt in Betracht. Die Wohnung ist für einen Betriebsnachfolger ausgerichtet, der sich auf diese Weise rund um die Uhr um die Baufirma kümmern kann. Auch unter Berücksichtigung dieser Voraussetzungen ist die Vermietung der Wohnung zu fremdüblichen Konditionen erfolgt."

Abgesehen davon, dass die Voraussetzungen der Angehörigenjudikatur erfüllt seien, gelte die Angehörigenjudikatur im Anwendungsbereich des UStG und der 6. MwSt-RL nicht. Die Mieteinnahmen seien zweifelsfrei als Entgelt für die Vermietung der Wohnung zu betrachten, stünden in einem unmittelbaren inneren Zusammenhang mit der Wohnung und erfolgten daher in einem Leistungsaustausch. Das Finanzamt argumentiere in erster Linie mit einem fremdunüblichen Mietpreis. Entscheidend sei aber nur, ob der Vermieter eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd 6. MwSt-RL ausübe. Dies sei der Fall, weil die Vermietung auf Gewinnerzielung ausgerichtet sei und selbst das Finanzamt eine ernstgemeinte Vermietung (wenn auch zu den behaupteten fremdunüblichen Konditionen) festgestellt habe. Scheingeschäfte oder eine missbräuchliche Gestaltung seien nicht festgestellt worden. Bei Erzielung eines Gesamtüberschusses in nur wenigen Jahren könne auch kein unentgeltliches Rechtsgeschäft unterstellt werden. Ein gemischt entgeltlicher Vorgang könne aber nicht in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil aufgespalten werden; auch Unterpreisvereinbarungen aus familiären Gründen begründeten Entgeltlichkeit iSd UStG (Hinweis auf Ruppe, UStG3, § 1 Tz 205 f).

Abgesehen davon, dass die Voraussetzungen der Angehörigenjudikatur erfüllt seien, gelte die Angehörigenjudikatur im Anwendungsbereich des UStG und der 6. MwSt-RL nicht. Die Mieteinnahmen seien zweifelsfrei als Entgelt für die Vermietung der Wohnung zu betrachten, stünden in einem unmittelbaren inneren Zusammenhang mit der Wohnung und erfolgten daher in einem Leistungsaustausch. Das Finanzamt argumentiere in erster Linie mit einem fremdunüblichen Mietpreis. Entscheidend sei aber nur, ob der Vermieter eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd 6. MwSt-RL ausübe. Dies sei der Fall, weil die Vermietung auf Gewinnerzielung ausgerichtet sei und selbst das Finanzamt eine ernstgemeinte Vermietung (wenn auch zu den behaupteten fremdunüblichen Konditionen) festgestellt habe. Scheingeschäfte oder eine missbräuchliche Gestaltung seien nicht festgestellt worden. Bei Erzielung eines Gesamtüberschusses in nur wenigen Jahren könne auch kein unentgeltliches Rechtsgeschäft unterstellt werden. Ein gemischt entgeltlicher Vorgang könne aber nicht in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil aufgespalten werden; auch Unterpreisvereinbarungen aus familiären Gründen begründeten Entgeltlichkeit iSd UStG (Hinweis auf Ruppe, UStG3, Paragraph eins, Tz 205 f).

Auch die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges für die Nutzung der im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Geschäftsräumlichkeiten stehe im Widerspruch zur 6. MwSt-RL. Der Mitbeteiligte sei aufgrund der Gesellschafterstellung und aufgrund der Vermietung der Wohnung Unternehmer iSd UStG. Unabhängig davon, ob er der M GmbH & Co KG ein gesondertes Entgelt verrechne, sei das Gebäude zur Gänze seinem Unternehmensbereich zuzurechnen, weshalb der Vorsteuerabzug für die gesamte Gebäudeerrichtung zulässig sei. Selbst wenn der Mitbeteiligte aufgrund der Gesellschafterstellung keine Unternehmereigenschaft hätte, werde diese aufgrund der Vermietung der Wohnung vermittelt. Die Überlassung von Räumlichkeiten an die M GmbH & Co KG würde zu einem Eigenverbrauch wegen Verwendung des Gegenstandes für unternehmensfremde Zwecke (§ 1 Abs. 2 Z 2 UStG) führen, auf dessen Steuerbefreiung hiermit verzichtet werde.

Auch die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges für die Nutzung der im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Geschäftsräumlichkeiten stehe im Widerspruch zur 6. MwSt-RL. Der Mitbeteiligte sei aufgrund der Gesellschafterstellung und aufgrund der Vermietung der Wohnung Unternehmer iSd UStG. Unabhängig davon, ob er der M GmbH & Co KG ein gesondertes Entgelt verrechne, sei das Gebäude zur Gänze seinem Unternehmensbereich zuzurechnen, weshalb der Vorsteuerabzug für die gesamte Gebäudeerrichtung zulässig sei. Selbst wenn der Mitbeteiligte aufgrund der Gesellschafterstellung keine Unternehmereigenschaft hätte, werde diese aufgrund der Vermietung der Wohnung vermittelt. Die Überlassung von Räumlichkeiten an die M GmbH & Co KG würde zu einem Eigenverbrauch wegen Verwendung des Gegenstandes für unternehmensfremde Zwecke (Paragraph eins, Absatz 2, Ziffer 2, UStG) führen, auf dessen Steuerbefreiung hiermit verzichtet werde.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung statt. Sie führte aus, dass im Streitfall kein Zweifel am Bestand des vom Mitbeteiligten behaupteten Mietvertrages mit seiner Tochter bestehe, weil die für einen zivilrechtlichen Vertrag notwendigen Inhalte wie die Bestimmung der Vertragsparteien, des Mietobjektes, des Mietzinses und der Mietdauer vorlägen. Auch das Finanzamt habe keine derartigen Zweifel geäußert und dem

Mietvertrag die steuerlich Anerkennung nur aufgrund des Fehlens bzw. der Ungewöhnlichkeit einzelner Vertragspunkte versagt. Nach Auffassung der belangten Behörde ändere aber das Fehlen einer Vereinbarung der Dauer der Kündigungsfrist und der Kautionsvereinbarung oder der Umstand, dass der Mietvertrag mündlich abgeschlossen worden sei, nichts am Zustandekommen des Mietvertrages. Auch der niedrige Mietzins sei kein Grund, dem Mietvertrag die steuerliche Anerkennung zu versagen. Selbst wenn ein unüblich niedriger Mietzins (Unterpreisvereinbarung) vorliege, sei jedenfalls von Entgeltlichkeit auszugehen, "zumal die eingewendeten Umstände plausibel erscheinen und das Finanzamt diese nicht in Abrede gestellt hat". Der niedrige Mietzins stelle auch keine verdeckte Unterhaltsleistung des Mitbeteiligten an seine Tochter dar, weil diese zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages 22 Jahre alt und selbsterhaltungsfähig gewesen sei. "Da der in Rede stehende Mietvertrag somit ertrag- und umsatzsteuerrechtlich anzuerkennen war und die Vermietungstätigkeit unzweifelhaft auch eine Einkunftsquelle darstellt, war(en) auch der damit verbundene Vorsteuerabzug sowie die daraus resultierenden Verluste anzuerkennen."

Die Räumlichkeiten, die von der M GmbH & Co KG genutzt würden, stünden im Sonderbetriebsvermögen des Mitbeteiligten. Nach herrschender Ansicht stehe dem Mitbeteiligten der Vorsteuerabzug für die Herstellungskosten dieser Räumlichkeiten nicht zu, weil er sie im Rahmen einer Leistungsvereinigung der Gesellschaft überlassen habe und somit keine Unternehmereigenschaft vorliege. Damit sei das Schicksal der Berufung aber noch nicht entschieden, weil der Mitbeteiligte die weiteren Gebäudeteile vermiete und seit 1. Jänner 2000 Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden als zu 100% für das Unternehmen ausgeführt gelten. Der Vorsteuerabzug für privat verwendete Gebäudeteile sei gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zwar weiterhin ausgeschlossen, diese Bestimmung komme aber nicht zum Tragen, weil die von der M GmbH & Co KG genutzten Räumlichkeiten, ungeachtet dessen, dass sie im Sonderbetriebsvermögen des Mitbeteiligten stünden und der Gesellschaft unentgeltlich zur Nutzung überlassen würden, Unternehmenszwecken dienten. Im Übrigen wäre ein Ergebnis, bei dem weder der M GmbH & Co KG noch dem Mitbeteiligten der Vorsteuerabzug zustünde, obwohl die Räumlichkeiten unternehmerischen Zwecken dienten, systemwidrig. Eine solche Systemwidrigkeit könnte beispielsweise vermieden werden, indem die Unternehmereigenschaft der M GmbH & Co KG dem Mitbeteiligten zugerechnet werde (Hinweis auf Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzugs, Köln 1989, 49). Die Räumlichkeiten, die von der M GmbH & Co KG genutzt würden, stünden im Sonderbetriebsvermögen des Mitbeteiligten. Nach herrschender Ansicht stehe dem Mitbeteiligten der Vorsteuerabzug für die Herstellungskosten dieser Räumlichkeiten nicht zu, weil er sie im Rahmen einer Leistungsvereinigung der Gesellschaft überlassen habe und somit keine Unternehmereigenschaft vorliege. Damit sei das Schicksal der Berufung aber noch nicht entschieden, weil der Mitbeteiligte die weiteren Gebäudeteile vermiete und seit 1. Jänner 2000 Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden als zu 100% für das Unternehmen ausgeführt gelten. Der Vorsteuerabzug für privat verwendete Gebäudeteile sei gemäß Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer 2, Litera a, UStG zwar weiterhin ausgeschlossen, diese Bestimmung komme aber nicht zum Tragen, weil die von der M GmbH & Co KG genutzten Räumlichkeiten, ungeachtet dessen, dass sie im Sonderbetriebsvermögen des Mitbeteiligten stünden und der Gesellschaft unentgeltlich zur Nutzung überlassen würden, Unternehmenszwecken dienten. Im Übrigen wäre ein Ergebnis, bei dem weder der M GmbH & Co KG noch dem Mitbeteiligten der Vorsteuerabzug zustünde, obwohl die Räumlichkeiten unternehmerischen Zwecken dienten, systemwidrig. Eine solche Systemwidrigkeit könnte beispielsweise vermieden werden, indem die Unternehmereigenschaft der M GmbH & Co KG dem Mitbeteiligten zugerechnet werde (Hinweis auf Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzugs, Köln 1989, 49).

Gegen diese Entscheidung wendet sich die vom Finanzamt erhobene Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof zur hier noch anzuwendenden Rechtslage vor dem FwGG 2012, BGBl. I Nr. 14/2013, wiederholt ausgesprochen hat, hat die belangte Behörde als Abgabenbehörde zweiter Instanz im Ermittlungsverfahren grundsätzlich dieselben Befugnisse und Obliegenheiten wie die Abgabenbehörden erster Instanz. Die belangte Behörde als Berufungsinstanz hat alle Ergebnisse des Verfahrens vor dem Finanzamt heranzuziehen und falls erforderlich von Amts wegen weitere Ermittlungen zu führen (vgl. etwa das hg Erkenntnis vom 2. Februar 2010, 2009/15/0209, mwN). Gemäß § 115 Abs. 1 BAO trifft sie eine amtswegige Ermittlungspflicht (vgl. wiederum das hg Erkenntnis vom 2. Februar 2010, mwN). Wie der Verwaltungsgerichtshof zur hier noch anzuwendenden Rechtslage

vor dem FVwGG 2012, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 14 aus 2013,, wiederholt ausgesprochen hat, hat die belangte Behörde als Abgabenbehörde zweiter Instanz im Ermittlungsverfahren grundsätzlich dieselben Befugnisse und Obliegenheiten wie die Abgabenbehörden erster Instanz. Die belangte Behörde als Berufungsinstanz hat alle Ergebnisse des Verfahrens vor dem Finanzamt heranzuziehen und falls erforderlich von Amts wegen weitere Ermittlungen zu führen vergleiche , etwa das hg Erkenntnis vom 2. Februar 2010, 2009/15/0209, mwN). Gemäß Paragraph 115, Absatz eins, BAO trifft sie eine amtswegige Ermittlungspflicht vergleiche , wiederum das hg Erkenntnis vom 2. Februar 2010, mwN).

Im Beschwerdefall ist u.a. strittig, ob die teilweise Vermietung eines Gebäudes, das der Mitbeteiligte in den Jahren 1999 bis 2002 errichtet hat, als Einkunftsquelle zu behandeln und die damit im Zusammenhang stehenden Umsätze und Vorsteuern zu berücksichtigen sind.

Die Prüferin und ihr folgend das Finanzamt gingen davon aus, dies sei schon deswegen nicht der Fall, weil der Mietvertrag ein zwischen dem Mitbeteiligten und seiner Tochter abgeschlossener Mietvertrag zugrunde liege, der die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht erfülle. Auch habe die Tochter einen Mietzins von lediglich 2,25 EUR/m² bezahlt, obwohl der Richtwertmietzins ab 1. April 2003 6,63 EUR/m² und ab 1. April 2005 6,91 EUR/m² betragen habe. Abweichend dazu vertritt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Auffassung, dass kein Zweifel am Bestand des vom Mitbeteiligten behaupteten Mietvertrages bestehe und der niedrige Mietzins kein Grund sei, dem Mietvertrag die steuerliche Anerkennung zu versagen, "zumal die eingewendeten Umstände plausibel erscheinen und das Finanzamt diese nicht in Abrede gestellt hat".

Mit den Umständen, die der Mitbeteiligte als Ursache für den niedrigen Mietzins ins Treffen führte, hat sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid indessen nicht auseinandergesetzt. Bereits dies stellt einen wesentlichen Begründungsmangel dar, weil sich die diesbezüglichen Berufungsausführungen auf allgemein gehalten Aussagen ("eine Wohnung in dieser Größenordnung, die neben einem Baubetrieb situiert ist, kann üblicherweise nur schwer vermietet werden") beschränken oder schlicht unverständlich sind ("auch hat die Mieterin die Mitbenützung des Kellers durch die Baufirma sowie den Zutritt der Baufirma zu ihrer (Anm: im Obergeschoß gelegenen) Wohnung zur Erreichung de(s) betrieblich genutzten Kellers gestattet"). Dass das Finanzamt das Vorbringen in der Berufung nicht in Abrede gestellt habe, entbindet die belangte Behörde (die - wie oben dargelegt - als Berufungsinstanz alle Ergebnisse des Verfahrens vor dem Finanzamt heranzuziehen und falls erforderlich von Amts wegen weitere Ermittlungen zu führen hat) jedenfalls nicht von ihrer Begründungspflicht. Mit den Umständen, die der Mitbeteiligte als Ursache für den niedrigen Mietzins ins Treffen führte, hat sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid indessen nicht auseinandergesetzt. Bereits dies stellt einen wesentlichen Begründungsmangel dar, weil sich die diesbezüglichen Berufungsausführungen auf allgemein gehalten Aussagen ("eine Wohnung in dieser Größenordnung, die neben einem Baubetrieb situiert ist, kann üblicherweise nur schwer vermietet werden") beschränken oder schlicht unverständlich sind ("auch hat die Mieterin die Mitbenützung des Kellers durch die Baufirma sowie den Zutritt der Baufirma zu ihrer Anmerkung, im Obergeschoß gelegenen) Wohnung zur Erreichung de(s) betrieblich genutzten Kellers gestattet"). Dass das Finanzamt das Vorbringen in der Berufung nicht in Abrede gestellt habe, entbindet die belangte Behörde (die - wie oben dargelegt - als Berufungsinstanz alle Ergebnisse des Verfahrens vor dem Finanzamt heranzuziehen und falls erforderlich von Amts wegen weitere Ermittlungen zu führen hat) jedenfalls nicht von ihrer Begründungspflicht.

Auch die Feststellung, wonach die Vermietungstätigkeit unzweifelhaft eine Einkunftsquelle darstelle, wurde letztlich nicht begründet. Die belangte Behörde stützt sich in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen in der Berufung, wonach aus der dem Finanzamt vorgelegten Prognoserechnung ersichtlich sei, dass innerhalb eines Zeitraumes von rund zwölf Jahren ein Gesamtüberschuss der Einnahmen erzielt werde. Dass die vom Mitbeteiligten (im Zuge der Veranlagung 2004) vorgelegte Prognose für die Jahre 2002 bis 2017 kritisch gewürdigt oder auch nur mit den bis zum Ergehen des angefochtenen Bescheides tatsächlich realisierten Ergebnissen abgeglichen worden wäre, ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen. Entscheidend aber ist, dass die belangte Behörde dem Berufungsvorbringen, wonach die Wohnung nur für einen Übergangszeitraum vermietet werde, keine Beachtung geschenkt hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hielt im Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffenden Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, VwSlg 7107/F, fest, dass der Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet

werden kann, absehbar sein muss, um den wirtschaftlichen Ergebnissen einer in bestimmter Weise betriebenen Tätigkeit die Qualifikation von Einkünften im Sinne des § 2 EStG 1988 zuordnen zu können. Der Verwaltungsgerichtshof hielt im Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffenden Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171, VwSlg 7107/F, fest, dass der Zeitraum, innerhalb dessen ein der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglicher wirtschaftlicher Gesamterfolg erwirtschaftet werden kann, absehbar sein muss, um den wirtschaftlichen Ergebnissen einer in bestimmter Weise betriebenen Tätigkeit die Qualifikation von Einkünften im Sinne des Paragraph 2, EStG 1988 zuordnen zu können.

Für Vermietungstätigkeiten, die nach dem 14. November 1997 begonnen haben, gilt gemäß § 2 Abs. 3 und Abs. 4 der Liebhabereiverordnung 1993 (im Folgenden nur: LVO) in der Fassung der Novelle BGBl. II Nr. 358/1997 die Zeitspanne zur Erzielung eines Gesamtüberschusses von 25 Jahren (für Vermietungen nach § 1 Abs. 1 LVO) bzw. 20 Jahren (für Vermietungen nach § 1 Abs. 2 Z 3 LVO) ab Beginn der entgeltlichen Überlassung mit einer jeweiligen Verlängerungsmöglichkeit um drei Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen als absehbar (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, § 2 Tz 206). Für Vermietungstätigkeiten, die nach dem 14. November 1997 begonnen haben, gilt gemäß Paragraph 2, Absatz 3 und Absatz 4, der Liebhabereiverordnung 1993 (im Folgenden nur: LVO) in der Fassung der Novelle Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 358 aus 1997, die Zeitspanne zur Erzielung eines Gesamtüberschusses von 25 Jahren (für Vermietungen nach Paragraph eins, Absatz eins, LVO) bzw. 20 Jahren (für Vermietungen nach Paragraph eins, Absatz 2, Ziffer 3, LVO) ab Beginn der entgeltlichen Überlassung mit einer jeweiligen Verlängerungsmöglichkeit um drei Jahre ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen als absehbar vergleiche , Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer-Kommentar, Paragraph 2, Tz 206).

Die in § 2 Abs. 3 und Abs. 4 LVO normierten Zeiträume kommen aber nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Enthält der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein (vgl. zB das hg. Erkenntnis vom 20. März 2013, 2009/13/0058). Die in Paragraph 2, Absatz 3 und Absatz 4, LVO normierten Zeiträume kommen aber nur zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Enthält der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes erzielbar sein vergleiche , zB das hg. Erkenntnis vom 20. März 2013, 2009/13/0058).

Die gegenständliche Wohnung wird laut Berufungsvorbringen nur für einen "Übergangszeitraum" vermietet. Erhebungen zur Dauer des Übergangszeitraumes hat die belangte Behörde nicht angestellt, obwohl sie gemäß § 115 Abs. 1 BAO eine amtswegige Ermittlungspflicht trifft (vgl. das hg. vom 2. Februar 2010, 2009/15/0209). Ob die gegenständliche Vermietung eine Einkunftsquelle darstellt, ist daher letztlich (noch) nicht beurteilbar. Auch insoweit haftet dem angefochtenen Bescheid ein wesentlicher Begründungsmangel an, der, weil es sich bei der Vermietung einer Wohnung um eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 der LVO handelt, die Umsatz- (2000 bis 2004) und Einkommensteuer (2002 bis 2004) betrifft (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 26. April 2012, 2011/15/0175). Die gegenständliche Wohnung wird laut Berufungsvorbringen nur für einen "Übergangszeitraum" vermietet. Erhebungen zur Dauer des Übergangszeitraumes hat die belangte Behörde nicht angestellt, obwohl sie gemäß Paragraph 115, Absatz eins, BAO eine amtswegige Ermittlungspflicht trifft vergleiche , das hg. vom 2. Februar 2010, 2009/15/0209). Ob die gegenständliche Vermietung eine Einkunftsquelle darstellt, ist daher letztlich (noch) nicht beurteilbar. Auch insoweit haftet dem angefochtenen Bescheid ein wesentlicher Begründungsmangel an, der, weil es sich bei der Vermietung einer Wohnung um eine Betätigung im Sinne des Paragraph eins, Absatz 2, der LVO handelt, die Umsatz- (2000 bis 2004) und Einkommensteuer (2002 bis 2004) betrifft vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 26. April 2012, 2011/15/0175).

Der angefochtene Bescheid war daher schon deswegen gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher schon deswegen gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

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. Mai 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VwGH:2014:2010150119.X00

Im RIS seit

24.09.2014

Zuletzt aktualisiert am

21.10.2014

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at