

TE Vwgh Erkenntnis 2013/3/19 2009/15/0215

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 19.03.2013

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;

BAO §23 Abs1;

EStG 1988 §28;

EStG 1988 §4 Abs1;

EStG 1988 §93 Abs2 Z1 lita;

KStG 1988 §7 Abs2;

KStG 1988 §8 Abs2;

KStG 1988 §8;

UStG 1994 §12;

UStG 1994 §2 Abs1;

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. BAO § 23 heute

2. BAO § 23 gültig ab 01.01.1962

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. EStG 1988 § 4 heute
2. EStG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
5. EStG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025
6. EStG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EStG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
8. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
9. EStG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. EStG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
11. EStG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. EStG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993

50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989
 1. EStG 1988 § 93 heute
 2. EStG 1988 § 93 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
 3. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
 4. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2023 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
 5. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2023 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
 6. EStG 1988 § 93 gültig von 07.12.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
 7. EStG 1988 § 93 gültig von 01.03.2022 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
 8. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2016 bis 28.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
 9. EStG 1988 § 93 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
 10. EStG 1988 § 93 gültig von 30.07.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
 11. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2013 bis 29.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
 12. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
 13. EStG 1988 § 93 gültig von 01.04.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
 14. EStG 1988 § 93 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
 15. EStG 1988 § 93 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/2011
 16. EStG 1988 § 93 gültig von 01.10.2011 bis 30.09.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
 17. EStG 1988 § 93 gültig von 18.06.2009 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
 18. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
 19. EStG 1988 § 93 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
 20. EStG 1988 § 93 gültig von 27.08.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 80/2003
 21. EStG 1988 § 93 gültig von 21.08.2003 bis 26.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
 22. EStG 1988 § 93 gültig von 06.01.2001 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
 23. EStG 1988 § 93 gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
 24. EStG 1988 § 93 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
 25. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 126/1998
 26. EStG 1988 § 93 gültig von 31.12.1996 bis 31.12.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
 27. EStG 1988 § 93 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
 28. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
 29. EStG 1988 § 93 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
 30. EStG 1988 § 93 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
 31. EStG 1988 § 93 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
 32. EStG 1988 § 93 gültig von 21.04.1993 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 253/1993
 33. EStG 1988 § 93 gültig von 30.07.1988 bis 20.04.1993
 1. KStG 1988 § 7 heute
 2. KStG 1988 § 7 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
 3. KStG 1988 § 7 gültig von 08.01.2021 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
 4. KStG 1988 § 7 gültig von 01.03.2014 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
 5. KStG 1988 § 7 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
 6. KStG 1988 § 7 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
 7. KStG 1988 § 7 gültig von 24.05.2007 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
 8. KStG 1988 § 7 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
 9. KStG 1988 § 7 gültig von 31.12.2004 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
 10. KStG 1988 § 7 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
 11. KStG 1988 § 7 gültig von 30.12.2000 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
 12. KStG 1988 § 7 gültig von 01.05.1996 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
 13. KStG 1988 § 7 gültig von 01.09.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
 14. KStG 1988 § 7 gültig von 30.12.1989 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989

15. KStG 1988 § 7 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. KStG 1988 § 8 heute
2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994
15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

1. KStG 1988 § 8 heute
2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994
15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

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

1. UStG 1994 § 2 heute
2. UStG 1994 § 2 gültig ab 01.05.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
3. UStG 1994 § 2 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2009/15/0216

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerden der H GmbH in G, vertreten durch die PSW

Steuerberatung & Wirtschaftsprüfung GmbH in 8010 Graz, Conrad von Hötzendorfstraße 37a, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 14. Oktober 2009, 1) RV/0477-G/06, miterledigt RV/0478-G/06, betreffend Umsatzsteuer 1999 und 2000 sowie Körperschaftsteuer 1998 bis 2000 (Zl. 2009/15/0215), und 2) RV/0476-G/06 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 1998 bis 2000 (Zl. 2009/15/0216), zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts 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 ist eine GmbH mit dem Geschäftsgegenstand "allgemeiner Handel, Werbung und Gebäudevermietung". Gesellschafter waren in den Streitjahren HR und seine Ehefrau, wobei HR auch handelsrechtlicher Geschäftsführer war. Die Beschwerdeführerin ist Miteigentümerin einer Liegenschaft, auf der sie das Wohnungseigentumsrecht an zwei Wohnungseigentumsobjekten (Wohnungen Top 6 und Top 7) erworben hat. Das diesbezügliche Gebäude wurde durch die Miteigentümer einer umfassenden Sanierung unterzogen. In der Folge soll jeweils ab 1. Jänner 1999 ein Mietverhältnis mit HR für die Wohnung Top 6 und mit PR, dem Schwager von HR, für die Wohnung Top 7 begründet worden sein.

In den Streitjahren machte die Beschwerdeführerin den Vorsteuerabzug für die von der Miteigentumsgemeinschaft als Errichtergemeinschaft mit Umsatzsteuer an sie weiterverrechneten Sanierungskosten sowie den Vorsteuerabzug für den Betrieb der beiden Wohnungen geltend. Weiters machte sie für die Anschaffung des "Altgebäudes" die Absetzung für Abnutzung (ab 1998), für die Sanierung begünstigte Herstellungsaufwendungen im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG 1988 (ab 1998), für die Finanzierung der Anschaffung des "Altbestandes" und der Sanierung die Fremdfinanzierungskosten und für den Betrieb der beiden Eigentumswohnungen die Betriebskosten (ab 1999) als Betriebsausgaben geltend. In den Streitjahren machte die Beschwerdeführerin den Vorsteuerabzug für die von der Miteigentumsgemeinschaft als Errichtergemeinschaft mit Umsatzsteuer an sie weiterverrechneten Sanierungskosten sowie den Vorsteuerabzug für den Betrieb der beiden Wohnungen geltend. Weiters machte sie für die Anschaffung des "Altgebäudes" die Absetzung für Abnutzung (ab 1998), für die Sanierung begünstigte Herstellungsaufwendungen im Sinne des Paragraph 28, Absatz

3, EStG 1988 (ab 1998), für die Finanzierung der Anschaffung des "Altbestandes" und der Sanierung die Fremdfinanzierungskosten und für den Betrieb der beiden Eigentumswohnungen die Betriebskosten (ab 1999) als Betriebsausgaben geltend.

Zwischen März 2001 und Dezember 2003 nahm das Finanzamt eine Buch- und Betriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin vor. Mit Bescheiden vom 17. Dezember 2003 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer für die Streitjahre 1998 bis 2000 (teilweise im wiederaufgenommenen Verfahren neu) fest, wobei es die Unternehmereigenschaft der Errichtergemeinschaft verneinte und der Beschwerdeführerin die steuerliche Anerkennung der beiden Mietverhältnisse versagte.

Zur Begründung der steuerlichen Nichtanerkennung der Mietverhältnisse mit HR (Wohnung Top 6) und PR (Wohnung Top 7) führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass die beiden Wohnungen durch einen Mauerdurchbruch miteinander verbunden seien und - unabhängig von den Mietverträgen - von HR und seiner Familie bewohnt würden. PR sei in der genannten Wohnung nicht polizeilich gemeldet. Die beiden Mietvertragsurkunden seien mit 31. März 2001 datiert, als Beginn des Mietverhältnisses sei darin aber jeweils der 1. Jänner 1999 angeführt. Der Mietzins sei von der Beschwerdeführerin für beide Wohnungen in einem auf dem Verrechnungskonto von HR verbucht worden. HR habe dies damit erklärt, dass er den Mietzins vorher in bar kassiert habe. Obwohl die Beschwerdeführerin neben dem Handelsbetrieb auch mit Eigentumswohnungen handle, lasse es die Größe der Beschwerdeführerin nicht zu, dass eine Wohnung für den Gesellschafter-Geschäftsführer als Teil des steuerlichen Betriebsvermögens angesehen werden könne.

In ihrer Berufung führte die Beschwerdeführerin unter anderem aus, dass die Verrechnung der Mieteinnahmen am Verrechnungskonto des HR am Jahresende aus Vereinfachungsgründen erfolgt sei und weil mit der damaligen Hausverwaltung jahrelang Streit bestanden habe. Mit 1. November 2002 sei die Wohnung Top 7 (früher PR) zum nahezu exakt gleich hohen Entgelt neu vermietet worden und seit 1. April 2004 sei auch die zweite Wohnung (früher HR) neu vermietet. Zur Höhe der Miete werde vermerkt, dass diese gemäß den Förderungsrichtlinien des Landes Steiermark zweckgebunden für die anteilige Rückzahlung des zur Sanierung aufgenommenen Darlehens zu verwenden sei (folglich der Höhe nach vorgeschrieben sei). Nach letztmaliger Überweisung des Annuitätenzuschusses könne der Mietzins jedoch laut Vertrag neu festgelegt werden. Die polizeiliche Meldung sei von PR unterlassen worden, weil er sehr kurzfristig einen Job wenige Minuten entfernt von der Wohnung angenommen habe. Da damals ungewiss gewesen sei, wie lange das Dienstverhältnis dauern werde, sei auch die Absicht ungewiss gewesen, den neuen Wohnort zum Mittelpunkt der Lebensbeziehungen zu machen. Der Mauerdurchbruch sei schon vor Abschluss der Sanierung durch eine Gipskartonwand wieder geschlossen worden. Es sei nie angedacht gewesen, die Wohnung des HR als Dienstwohnung zu nutzen. Sie sei zu nachgewiesenen fremdüblichen Konditionen zu Wohnzwecken angemietet worden.

In der am 21. Juni 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte HR ergänzend aus, bis einschließlich Juli 1999 seien die (Mietzins-) Zahlungen unmittelbar vom Geschäftsführerkonto der Beschwerdeführerin an die Hausverwaltung erfolgt. Ab August 1999 habe HR unmittelbar an die Beschwerdeführerin Mietzins bezahlt.

In der am 14. Oktober 2009 fortgesetzten mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter zum Mietzinszahlungsfluss ausgeführt, dass nach der Judikatur die Belastung am Verrechnungskonto als Mietzinszahlung gelte. Die Annahme des Finanzamtes, es liege eine unentgeltliche Nutzung der Wohnungen vor, sei daher rechtlich nicht richtig. Der steuerliche Vertreter verwies auf das Verrechnungskonto von HR, auf dem Ende 2000 ein Guthaben bestanden habe. Somit sei Mietzins gezahlt worden. HR wurde vorgehalten, dass seine Darlehenszahlungen ab September 1999 Eigentümerzahlungen gewesen seien. Aus dem Verrechnungskonto 1999 gehe hervor, dass die von HR geleisteten Darlehenszahlungen ab August 1999 seine Schuld am Verrechnungskonto mindernd verbucht worden seien. Dies lasse den Schluss zu, dass es sich um Eigentümerzahlungen gehandelt habe, die HR für die GmbH als Eigentümerin der Wohnungen an die Hausverwaltung geleistet habe. Die Verbindlichkeit aus dem Mietzins sei dann in einem Betrag auf dem Verrechnungskonto des HR forderungserhöhend verbucht worden.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung betreffend Umsatzsteuer 1999 und 2000 sowie Körperschaftsteuer 1998 bis 2000 ab.

Begründend führte sie zunächst aus, dass sehr wohl von der Unternehmereigenschaft der Errichtergemeinschaft auszugehen sei und die Versagung des Vorsteuerabzugs für die der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellte Umsatzsteuer daher nicht auf den Umstand fehlender Unternehmereigenschaft gestützt werden könne.

Allerdings seien die Mietverhältnisse mangels betrieblicher Nutzung der beiden Wohnungen steuerlich nicht anzuerkennen und daher sei die Versagung des Vorsteuerabzuges und der Abzugsfähigkeit der mit den Wohnungen zusammenhängenden Aufwendungen als Betriebsausgaben im Ergebnis letztlich zu Recht erfolgt.

Maßgeblich für die Beurteilung des Vorliegens von Mietverhältnissen nach dem hier ebenfalls anwendbaren Maßstab für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sei nicht allein die Fremdüblichkeit der formalen Vereinbarung, sondern im Hinblick auf die Erfüllung dieser Vereinbarung in der Wirklichkeit vor allem, ob vom Mieter auch tatsächlich Mietzinszahlungen an den Vermieter geleistet worden seien. Bei Vorliegen von Wohnungseigentum sei dabei streng zwischen Mietzins- und Eigentümerzahlungen zu unterscheiden. Mietzinszahlungen seien Zahlungen des Wohnungsmieters an den Vermieter für die Überlassung der Wohnung zur Nutzung. Diese Zahlungen würden entweder direkt an den Vermieter (Wohnungseigentümer) oder über die Hausverwaltung geleistet. Bei Mietzinszahlung über die Hausverwaltung würden die Mietzinszahlungsbeträge durch diese mit den (Eigentümer-)Zahlungsverpflichtungen des Vermieters gegenverrechnet. Eigentümerzahlungen seien demgegenüber Zahlungen des Wohnungseigentümers über den Verwalter (die Hausverwaltung) an die Wohnungseigentümergeinschaft, die die Kosten der Verwaltung der Liegenschaft einschließlich Betriebskosten und Rücklagenbeiträge gemäß § 16 WEG 1975 (nun § 31 WEG 2002) sowie die Rückzahlungsraten des Förderungsdarlehens umfassten. Eigentümerzahlungen belegten nicht das Bestehen eines Mietverhältnisses. Maßgeblich für die Beurteilung des Vorliegens von Mietverhältnissen nach dem hier ebenfalls anwendbaren Maßstab für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sei nicht allein die Fremdüblichkeit der formalen Vereinbarung, sondern im Hinblick auf die Erfüllung dieser Vereinbarung in der Wirklichkeit vor allem, ob vom Mieter auch tatsächlich Mietzinszahlungen an den Vermieter geleistet worden seien. Bei Vorliegen von Wohnungseigentum sei dabei streng zwischen Mietzins- und Eigentümerzahlungen zu unterscheiden. Mietzinszahlungen seien Zahlungen des Wohnungsmieters an den Vermieter für die Überlassung der Wohnung zur Nutzung. Diese Zahlungen würden entweder direkt an den Vermieter (Wohnungseigentümer) oder über die Hausverwaltung geleistet. Bei Mietzinszahlung über die Hausverwaltung würden die Mietzinszahlungsbeträge durch diese mit den (Eigentümer-)Zahlungsverpflichtungen des Vermieters gegenverrechnet. Eigentümerzahlungen seien demgegenüber Zahlungen des Wohnungseigentümers über den Verwalter (die Hausverwaltung) an die Wohnungseigentümergeinschaft, die die Kosten der Verwaltung der Liegenschaft einschließlich Betriebskosten und Rücklagenbeiträge gemäß Paragraph 16, WEG 1975 (nun Paragraph 31, WEG 2002) sowie die Rückzahlungsraten des Förderungsdarlehens umfassten. Eigentümerzahlungen belegten nicht das Bestehen eines Mietverhältnisses.

Bei einer Nutzungsüberlassung von Wohnobjekten durch eine GmbH an ihren Gesellschafter (bzw. dessen nahe Angehörige) reiche es - wenn unterjährig nur Eigentümerzahlungen geleistet würden - nicht aus, bloß nachträglich durch den Steuerberater beim Jahresabschluss einen Jahresmietertrag (gegen Verrechnungskonto des Gesellschafters) zu verbuchen, um rückwirkend für das abgeschlossene Jahr die steuerliche Wirkung eines Mietverhältnisses für die GmbH zu begründen. Dies gelte insbesondere in jenen Fällen, in denen das "Mietverhältnis" im jeweiligen Jahr rückblickend nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen sei.

Zum Mietverhältnis mit HR führt die belangte Behörde Folgendes aus: Das Mietverhältnis mit HR betreffend die Wohnung Top 6 habe behauptetermaßen von Jänner 1999 bis September 2003 (also rund vierdreiviertel Jahre) bestanden. Für die Streitjahre 1999 und 2000 sei beim Jahresabschluss auf dem Konto "Mieterträge 10%" für die Wohnung Top 6 ein Jahresmietertrag (Miete einschließlich Betriebskosten) in Höhe von 54.321,27 S (1999) bzw. 58.432,87 S (2000) verbucht worden. Gleichzeitig sei über diesen Betrag (zuzüglich 10% Umsatzsteuer) eine Forderung gegenüber HR auf dessen Verrechnungskonto verbucht worden.

Von Seiten der Beschwerdeführerin sei im Prüfungsverfahren eine mit 31. März 2001 datierte Mietvertragsurkunde vorgelegt worden, in der der Beginn des Mietverhältnisses mit 1. Jänner 1999 festgelegt worden sei. Prüfungsbeginn sei der 7. März 2001 gewesen. Die Mietvertragsurkunde sei somit kurz nach Beginn der Außenprüfung rückwirkend zum Beleg eines Mietverhältnisses mit HR ab 1999 angefertigt worden.

Hinsichtlich der Mietzinsvorschreibung seien von Seiten der Beschwerdeführerin selbst erstellte, an HR gerichtete

"Miet- und Betriebskostenvorschreibungen" für 2002 und 2003 vorgelegt worden. In der mündlichen Verhandlung am 14. Oktober 2009 sei hingegen behauptet worden, dass Mietzinsvorschreibungen an alle Mieter über die Hausverwaltung erfolgt seien, und zwar sowohl an HR als auch an fremde Mieter. Die belangte Behörde könne diese Behauptung auf Grund der vorgelegten Unterlagen nur für die fremden Mieter nachvollziehen. Für HR seien nur selbst erstellte "Miet- und Betriebskostenvorschreibungen" für 2002 und 2003 vorgelegt worden.

Die Mietvertragsurkunde weise für den Mietvertragsbeginn einen Hauptmietzins von 3.166,34 S und einen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag von 302,25 S (jeweils zuzüglich Umsatzsteuer) sowie Betriebskosten von 1.239,00 S (inkl. Umsatzsteuer) aus. Von Seiten der Beschwerdeführerin werde behauptet, es habe in den Streitjahren 1999 und 2000 Mietzinszahlungen von HR an sie gegeben.

Die angeführten Zahlungen belegten für die Streitjahre 1999 und 2000 jedoch keine Mietzinszahlungsflüsse von HR an die Beschwerdeführerin. Sowohl der Verwendungszweck der Zahlungen (BK für Betriebskosten und D für Darlehensrate) als auch die (von der Hausverwaltung vorgeschriebenen) Zahlungsbeträge selbst belegten vielmehr, dass es sich dabei um reine Eigentümerzahlungen handle. So handle es sich beispielsweise bei den ab 30. Juni 1999 geleisteten Zahlungen (1.496,47 S bzw. 3.166,34 S) um jene monatlichen Betriebskosten und Darlehensraten, die die Hausverwaltung der Beschwerdeführerin als Wohnungseigentümerin im Rahmen der Jahresabrechnung 1998 vom 7. April 1999 für das Jahr 1999 (ab April) vorgeschrieben habe. Bei der Zahlung "Rep. Fond 7, 8/00" im Betrag von 6.406,36 S handle es sich um die Zahlung zur Abdeckung des Rückstandes an Rücklagenbeiträgen des Wohnungseigentümers laut Abrechnung der Hausverwaltung vom 22. Mai 2000 (für beide Wohnungen).

Von Seiten der Beschwerdeführerin werde die Ansicht vertreten, dass mit der Zahlung der Betriebskosten und der Darlehensraten für den Wohnungseigentümer wirtschaftlich gesehen Mietzins bezahlt werde, wobei auf Grund der Förderungsbedingungen im Zusammenhang mit der Gebäudesanierung und der daraus resultierenden Mietzinsbegrenzung die monatliche Darlehensrate der Höhe nach dem Mietzins entspreche und daher die Darlehensratenzahlung als Zahlung des Hauptmietzins anzusehen sei. Diese Ansicht sei - so die belangte Behörde - insoweit unzutreffend, als nach den Förderungsbedingungen der zulässige Mietzins neben dem Hauptmietzins (der tatsächlich der Höhe der Darlehensrate entspreche) auch den Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag umfasse (laut Mietvertragsurkunde: 302,25 S) und sowohl für den Hauptmietzins als auch auf den Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag die Umsatzsteuer zu verrechnen sei. Wenn daher Zahlungen in genau der von der (die Rückzahlung des Förderungsdarlehens abwickelnden) Hausverwaltung vorgeschriebenen Ratenhöhe (3.166,34 S) betragsmäßig ohne Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag und Umsatzsteuer geleistet würden, so spreche dies für eine Eigentümerzahlung. Eine Mietzinszahlung könne in so einem Fall nicht unterstellt werden. Unbesehen des betragsmäßigen Fehlens des Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrags und der Umsatzsteuer könnten die an die Hausverwaltung geleisteten (Eigentümer-)Zahlungen wirtschaftlich auch deshalb nicht als Mietzinszahlungen beurteilt werden, weil sie beim Jahresabschluss auf dem Verrechnungskonto des HR forderungsmindernd (also dessen Schuld gegenüber der Beschwerdeführerin mindernd) verbucht worden seien. Die buchhalterische Behandlung dieser Zahlungen bei der Beschwerdeführerin belege somit für die Wohnung Top 6, dass sie für die Beschwerdeführerin geleistet worden und daher Eigentümerzahlungen gewesen seien.

Da ein Mietzinszahlungsfluss für die Streitjahre 1999 und 2000 nicht vorgelegen habe, sei auf die Frage der Fremdüblichkeit der Höhe des Mietzinses nicht weiter einzugehen gewesen.

Zur Betriebskostenabrechnung seien der belangten Behörde die von der Hausverwaltung erstellten Betriebskostenabrechnungen gegenüber dem ("nachfolgenden") Mieter CL für 2004, 2005 und 2006 vorgelegt worden. (Mieter-)Betriebskostenabrechnungen (der Hausverwaltung oder der Beschwerdeführerin) gegenüber HR seien nicht vorgelegt worden. Wenn also von Seiten der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung behauptet worden sei, dass die Betriebskostenabrechnungen auch gegenüber HR als Mieter durch die Hausverwaltung erfolgt seien, so beurteile die belangte Behörde dies als nicht glaubwürdig.

Die belangte Behörde sehe es zusammenfassend als erwiesen an, dass in den Streitjahren 1999 und 2000 für die Wohnung Top 6 kein schriftlicher Mietvertrag vorgelegen habe, keine Mietzinsvorschreibungen erfolgt seien, kein Mietzins bezahlt und auch keine (Mieter-)Betriebskostenabrechnungen getätigt worden seien. Somit hätten in den beiden Streitjahren jegliche Umstände gefehlt, die ein Mietverhältnis ausmachten. Ein bloßer Buchungsvorgang (hier:

Verbuchung eines Jahresmietertrags beim Jahresabschluss durch den Steuerberater gegen Verrechnungskonto des Gesellschafters) reiche in einem solchen Fall nicht aus, um rückwirkend für das abgeschlossene Jahr die steuerliche Wirkung eines Mietverhältnisses zu begründen.

Zum Mietverhältnis mit PR, dem Schwager von HR, führt die belangte Behörde Folgendes aus: Das Mietverhältnis betreffend die Wohnung Top 7 habe behauptetermaßen von Jänner 1999 bis Juli 2002 (also rund dreieinhalb Jahre) bestanden. Für spätere Zeiträume habe die Beschwerdeführerin auf andere Mieter verwiesen, nämlich auf KH für 11/2002 bis 03/2004, SS für 04/2004-05/2007 und CZ ab 09/2007. Für die Streitjahre 1999 und 2000 sei beim Jahresabschluss auf dem Konto "Mieterträge 10%" für die Wohnung Top 7 ein Jahresmietertrag (Miete einschließlich Betriebskosten) in Höhe von 54.780,87 S (1999) bzw. 57.939,05 S (2000) verbucht worden. Gleichzeitig sei über diesen Betrag (zuzüglich 10% Umsatzsteuer) eine Forderung gegenüber HR auf dessen Verrechnungskonto verbucht worden. PR sei in der Wohnung nicht polizeilich gemeldet gewesen. Zum Mietverhältnis mit PR, dem Schwager von HR, führt die belangte Behörde Folgendes aus: Das Mietverhältnis betreffend die Wohnung Top 7 habe behauptetermaßen von Jänner 1999 bis Juli 2002 (also rund dreieinhalb Jahre) bestanden. Für spätere Zeiträume habe die Beschwerdeführerin auf andere Mieter verwiesen, nämlich auf KH für 11 aus 2002, bis 03 aus 2004,, SS für 04/2004-05/2007 und CZ ab 09 aus 2007,. Für die Streitjahre 1999 und 2000 sei beim Jahresabschluss auf dem Konto "Mieterträge 10%" für die Wohnung Top 7 ein Jahresmietertrag (Miete einschließlich Betriebskosten) in Höhe von 54.780,87 S (1999) bzw. 57.939,05 S (2000) verbucht worden. Gleichzeitig sei über diesen Betrag (zuzüglich 10% Umsatzsteuer) eine Forderung gegenüber HR auf dessen Verrechnungskonto verbucht worden. PR sei in der Wohnung nicht polizeilich gemeldet gewesen.

Die Errichtung der Mietvertragsurkunde und die Praxis der Mietzinsvorschreibungen seien wie bei HR erfolgt. Die Mietvertragsurkunde weise für den Mietvertragsbeginn einen Hauptmietzins von 3.168,85 S und einen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag von 302,38 S (jeweils zuzüglich Umsatzsteuer) sowie Betriebskosten von 1.243,00 S (inkl. Umsatzsteuer) aus. Von Seiten der Beschwerdeführerin sei behauptet worden, der Mietzins für diese Wohnung sei in den Streitjahren 1999 und 2000 durch die Ehefrau des HR von ihrem Bruder PR bar kassiert worden. Zum Beweis bzw. zur Glaubhaftmachung der Mietzinszahlungen durch PR seien handschriftliche Aufstellungen und einzelne Bestätigungen von Banküberweisungen vorgelegt worden.

Mit den angeführten Zahlungen könne die Beschwerdeführerin - so die belangte Behörde - für die Streitjahre 1999 und 2000 die Barvereinnahmung von Mietzinszahlungen des PR nicht beweisen oder glaubhaft machen. Sowohl der Verwendungszweck der Zahlungen (BK für Betriebskosten und D für Darlehensrate) als auch die (von der Hausverwaltung vorgeschriebenen) Zahlungsbeträge selbst belegten, dass es sich dabei um reine Eigentümerzahlungen wie bei den Mietzinszahlungen des HR handle.

PR habe im Zuge seiner beiden Zeugenaussagen betreffend die laufende Zahlung von Mietzins in den Streitjahren 1999 und 2000 den Eindruck vermittelt, seinen nahen Angehörigen mit seiner Aussage nicht schaden zu wollen. Da es auch der allgemeinen Lebenserfahrung entspreche, dass nahe Angehörige einander in Behördenverfahren möglichst nicht schaden wollen, beurteile die belangte Behörde seine Aussage, er habe Mietzinsbarzahlungen geleistet, unter Berücksichtigung der hier dargestellten Umstände zur Mietvertragsurkunde, zur Mietzinsvorschreibung, zum Mietzinszahlungsfluss und zur Betriebskostenabrechnung in freier Beweiswürdigung als nicht glaubwürdig.

Die belangte Behörde sehe es sohin als erwiesen an, dass in den Streitjahren 1999 und 2000 für die Wohnung Top 7 kein schriftlicher Mietvertrag vorgelegen habe, keine Mietzinsvorschreibungen erfolgt seien, kein Mietzins bezahlt und auch keine (Mieter-)Betriebskostenabrechnungen getätigt worden seien. Somit hätten in den beiden Streitjahren jegliche Umstände gefehlt, die ein Mietverhältnis ausmachten. Ein bloßer Buchungsvorgang (hier: Verbuchung eines Jahresmietertrags beim Jahresabschluss durch den Steuerberater gegen Verrechnungskonto des Gesellschafters) reiche in einem solchen Fall nicht aus, um rückwirkend für das abgeschlossene Jahr die steuerliche Wirkung eines Mietverhältnisses zu begründen.

Auf Grund der baulichen Verbindung der Wohnungen mittels Mauerdurchbruchs durch die Baufirma am 14. und 15. September 1998 gehe die belangte Behörde von einer Nutzung beider Wohnungen durch HR und seine Familie aus. Wenn HR in der mündlichen Verhandlung behauptet habe, er selbst habe den Mauerdurchbruch nach fünf Tagen wieder mit Gipskartonplatten geschlossen, so werde dem kein Glauben geschenkt, weil es der Lebenserfahrung

widerspreche, einen Mauerdurchbruch durch eine Baufirma herstellen zu lassen und diesen selbst wieder zu schließen, wenn - wie die zeitliche Nähe zwischen Durchbruch und Wiederverschließen von fünf Tagen nahe legen würde - von vornherein ein Plan zum sofortigen Wiederverschließen mittels Gipskartonplatten bestanden hätte. Das von HR vorgebrachte Motiv für den Mauerdurchbruch, dass nämlich nach 20 Jahren eine bessere Möglichkeit für den Verkauf der beiden Wohnungen bestünde, werde als Zweckbehauptung beurteilt.

Das Finanzamt habe daher mangels betrieblicher Nutzung der beiden Wohnungen zu Recht den damit zusammenhängenden Ausgaben (Aufwendungen) die steuerliche Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben versagt. Ebenso rechtmäßig sei mangels unternehmerischer Nutzung der beiden Wohnungen die Versagung des Vorsteuerabzugs gewesen.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurde der Berufung betreffend Kapitalertragsteuer teilweise stattgegeben.

Begründend führte die belangte Behörde aus, das Finanzamt habe die Beschwerdeführerin für den dem Gesellschafter HR gewährten Vorteil aus der Nutzungsüberlassung der beiden Wohnungen zur Haftung für Kapitalertragsteuer herangezogen.

Bemessungsgrundlage seien die jährlichen Netto-Ausgaben (Aufwendungen) zuzüglich der nicht abzugsfähigen Vorsteuern abzüglich der verbuchten "Mieteträge" gewesen.

Der Rechtsansicht der Beschwerdeführerin zur Bemessung der Kapitalertragsteuer, wonach eine verdeckte Ausschüttung nur in der Höhe der Differenz zwischen angemessenem und tatsächlich bezahltem Nutzungsentgelt anzunehmen sei, könne die belangte Behörde nicht folgen. Bei der verdeckten Ausschüttung führe nämlich die Erscheinungsform überhöhter Ausgaben zu einer Aufwandskürzung, die zu geringer Einnahmen zu einer Einnahmenerhöhung. Habe bei einem Rechtsgeschäft von vornherein die Absicht der Vorteilszuwendung bestanden, dann sei schon dieser Vorgang nicht betrieblich veranlasst und der damit verbundene Aufwand verdeckte Ausschüttung gewesen.

Werde ein Wohnobjekt von einer Kapitalgesellschaft einem Gesellschafter von vornherein mit Vorteilszuwendungsabsicht unentgeltlich zur Nutzung überlassen und verfüge dieser - in der Praxis mangels Interessengegensatzes zwischen Gesellschaft und Gesellschafter - einem Eigentümer gleich über das Wohnobjekt, sodass von wirtschaftlichem Eigentum des Gesellschafters auszugehen sei, so sei der damit verbundene Aufwand verdeckte Ausschüttung, und zwar im Ausmaß der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Objekts zuzüglich allfälliger Fremdkapitalkosten. Sei nicht von wirtschaftlichem Eigentum des Gesellschafters auszugehen, so liege grundsätzlich eine Zuwendung im Ausmaß der jährlichen Ausgaben (Aufwendungen) für das Wohnobjekt vor. Sei der dem Gesellschafter gewährte Vorteil (zB Mietzinsersparnis) höher als die jährlichen Ausgaben (Aufwendungen), dann sei dieser Vorteilswert der Kapitalertragsteuer zu unterziehen.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund gehe die belangte Behörde davon aus, dass die Kapitalertragsteuer für die verdeckten Ausschüttungen unter Zugrundelegung der jährlichen Brutto-Ausgaben (Aufwendungen) der Beschwerdeführerin für die beiden Wohnungen zu bemessen sei. Die Beschwerdeführerin meine, im Falle einer verdeckten Ausschüttung seien die Kapitalertragsteuerbemessungsgrundlagen um die beim Jahresabschluss vom Steuerberater gegen Verrechnungskonto des Gesellschafters verbuchten "Jahresmieterträge" zu kürzen. Diese Meinung werde von der belangten Behörde nicht geteilt, weil es sich dabei um reine Buchungsvorgänge handle, mit denen im Nachhinein für das abgeschlossene Kalenderjahr die Begründung der steuerlichen Wirkung von Mietverhältnissen versucht worden sei; ein tatsächlicher Vermögenszufluss an die GmbH habe bis dahin nicht stattgefunden; die (steuerneutrale) Bereinigung des Verrechnungskontos um diese Buchungen obliege der Beschwerdeführerin.

Der Berufung sei daher im Hinblick auf die Bemessung der Kapitalertragsteuer unter Zugrundelegung der jährlichen Aufwendungen der Beschwerdeführerin für die beiden Wohnungen (insbesondere AfA Gebäude, AfA Sanierung, Zinsen und Spesen, Betriebskosten) teilweise stattzugeben gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die beiden Beschwerden zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und über sie nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

1. Körperschaftsteuer

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilshabern als betriebliche Vorgänge

setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 19. April 2007, 2005/15/0020 m.w.N.) voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen stehen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vergleiche , dazu das hg. Erkenntnis vom 19. April 2007, 2005/15/0020 m.w.N.) voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen stehen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Verdeckte (Gewinn)Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Eine verdeckte Ausschüttung ist auch dann anzunehmen, wenn Dritte auf Grund ihres Naheverhältnisses zum Anteilsinhaber eine in der Anteilsinhaberschaft wurzelnde Zuwendung erhalten.

Durch § 7 Abs 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten. Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden, sodass die damit zusammenhängenden Aufwendungen nicht zu Betriebsausgaben führen. Durch Paragraph 7, Absatz 2, KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten. Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden, sodass die damit zusammenhängenden Aufwendungen nicht zu Betriebsausgaben führen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16. Mai 2007, 2005/14/0083, ausgeführt hat, ist bei (nicht fremdüblich) den Gesellschaftern zur Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einerseits und andererseits solchen Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, sodass sie als "verdeckte Ausschüttung an der Wurzel" von vorneherein nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zählen. In Bezug auf die erstgenannten Gebäude spricht der Umstand, dass sie den Gesellschaftern zu einem unangemessen niedrigen Mietzins vermietet werden, nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt im Wege einer laufenden verdeckten Ausschüttung zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieteträge) der Kapitalgesellschaft (ebenso das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003).

Die belangte Behörde hat nun - wie die Beschwerde zu Recht rügt - nicht die Feststellung getroffen, dass die Wohnung(en) "schon ihrer Erscheinung nach" für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt gewesen wäre(n). Schon daraus folgt aber in rechtlicher Hinsicht, dass die im wirtschaftlichen Eigentum der Beschwerdeführerin stehenden Wohnungen nicht dem außerbetrieblichen Vermögen zuzurechnen waren.

Im Betriebsvermögen einer GmbH befindliche Wohnungen, die dem Gesellschafter zur Nutzung überlassen werden, führen zu einer (laufenden) verdeckten Ausschüttung iSd § 8 Abs. 2 KStG 1988, soweit die von der GmbH als Betriebseinnahmen erfassten Mieteträge niedriger sind als die bei einer fremdüblichen Gestaltung erzielten Mieten.

Feststellungen über die Höhe der Differenz zwischen tatsächlich als Betriebseinnahmen erfassten und bei fremdüblicher Gestaltung erzielbaren Mieten fehlen im angefochtenen Bescheid. Dieser ist daher in seinem Abspruch über die Körperschaftsteuer mit Rechtswidrigkeit des Inhalts behaftet. Im Betriebsvermögen einer GmbH befindliche Wohnungen, die dem Gesellschafter zur Nutzung überlassen werden, führen zu einer (laufenden) verdeckten Ausschüttung iSd Paragraph 8, Absatz 2, KStG 1988, soweit die von der GmbH als Betriebseinnahmen erfassten Mieterträge niedriger sind als die bei einer fremdüblichen Gestaltung erzielten Mieten. Feststellungen über die Höhe der Differenz zwischen tatsächlich als Betriebseinnahmen erfassten und bei fremdüblicher Gestaltung erzielbaren Mieten fehlen im angefochtenen Bescheid. Dieser ist daher in seinem Abspruch über die Körperschaftsteuer mit Rechtswidrigkeit des Inhalts behaftet.

2. Kapitalertragsteuer

Nachdem es nach den Feststellungen der belangten Behörde keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass der Gesellschafter wirtschaftliches Eigentum an den Eigentumswohnungen erworben hätte, führt ein allfälliger Vorteil des Gesellschafter-Geschäftsführers aus der zu günstigen Nutzungsüberlassung lediglich zu kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften im Umfang der Differenz zwischen einem fremdüblichen Mietentgelt und dem tatsächlich entrichteten Nutzungsentgelt (vgl. bereits das hg. Erkenntnis vom 20. April 2000, 98/15/0169). Feststellungen zu dieser Differenz fehlen, weshalb auch der zweitangefochtene Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet ist. Nachdem es nach den Feststellungen der belangten Behörde keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass der Gesellschafter wirtschaftliches Eigentum an den Eigentumswohnungen erworben hätte, führt ein allfälliger Vorteil des Gesellschafter-Geschäftsführers aus der zu günstigen Nutzungsüberlassung lediglich zu kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften im Umfang der Differenz zwischen einem fremdüblichen Mietentgelt und dem tatsächlich entrichteten Nutzungsentgelt vergleiche , bereits das hg. Erkenntnis vom 20. April 2000, 98/15/0169). Feststellungen zu dieser Differenz fehlen, weshalb auch der zweitangefochtene Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet ist.

3. Umsatzsteuer

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Folgen der vorliegenden Nutzungsüberlassung ist auf das hg. Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, zu verweisen. Demnach ist die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden, die nicht zur Unternehmereigenschaft führt. Für die Überlassung einer Eigentumswohnung durch eine Gesellschaft an ihren Gesellschafter bedeutet dies: Erfolgt die Überlassung der Nutzung nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem Gesellschafter einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es bereits an einer wirtschaftlichen Tätigkeit und besteht dementsprechend von vornherein keine Vorsteuerabzugsberechtigung (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 19. Oktober 2011, 2008/13/0046). Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Folgen der vorliegenden Nutzungsüberlassung ist auf das hg. Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, zu verweisen. Demnach ist die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Paragraph 2, Absatz eins, UStG 1994 von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden, die nicht zur Unternehmereigenschaft führt. Für die Überlassung einer Eigentumswohnung durch eine Gesellschaft an ihren Gesellschafter bedeutet dies: Erfolgt die Überlassung der Nutzung nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem Gesellschafter einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es bereits an einer wirtschaftlichen Tätigkeit und besteht dementsprechend von vornherein keine Vorsteuerabzugsberechtigung vergleiche , auch das hg. Erkenntnis vom 19. Oktober 2011, 2008/13/0046).

Indem die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid keine differenzierte rechtliche Würdigung der körperschaft- und umsatzsteuerlichen Folgen der beschwerdegegenständlichen Nutzungsüberlassung getroffen und den unternehmerischen Charakter der "Vermietung" nicht in Anwendung der zitierten Rechtsprechung geprüft hat, hat sie den erstangefochtenen Bescheid auch hinsichtlich der Umsatzsteuer mit Rechtswidrigkeit belastet.

Im fortzusetzenden Verfahren werden von der belangten Behörde entsprechende Feststellungen zur Fremdüblichkeit der vorliegenden Nutzungsüberlassung zu treffen sein.

Dabei hat sie bei der Prüfung der Fremdüblichkeit der Höhe der Mietzahlungen beispielsweise zu ergründen, zu welchen Mietzinsen andere Wohnungsvermietungen durch andere Vermieter als die Beschwerdeführerin in demselben Wohnhaus vorgenommen worden sind. Auch muss sie sich mit dem Thema der behaupteten Mietzinsbegrenzung näher auseinander setzen. Hierbei kann jedoch auch die Frage eine Rolle spielen, inwieweit es

- unter Ausblendung einer möglichen gesellschaftlichen Mitveranlassung des Erwerbs der Wohnungen - überhaupt einer unternehmerischen Logik entspricht, sich der behaupteten Mietzinsbegrenzung als Folge der Darlehensaufnahme zu unterwerfen, wobei die niedrigeren Kapitalkosten den niedrigeren Gewinnerwartungen gegenüber zu stellen sind.

Bei der Prüfung des fremdüblichen Maßes der Miete ist grundsätzlich von dem Betrag auszugehen, den die Kapitalgesellschaft erzielt hätte, wenn sie die Leistung entgeltlich einer gesellschaftsfremden Person gegenüber erbracht hätte, wobei die von HR bereits aus einem Guthabenstand seines Verrechnungskontos entrichteten "Jahresmieterträge" zu berücksichtigen sind.

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

Die Entscheidung über die Verfahrenskosten beruht auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455. Die Entscheidung über die Verfahrenskosten beruht auf Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt, II Nr. 455.

Wien, am 19. März 2013

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2013:2009150215.X00

Im RIS seit

19.04.2013

Zuletzt aktualisiert am

18.07.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at