

TE Vwgh Erkenntnis 2010/11/25 2007/15/0184

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 25.11.2010

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §21;

BAO §22;

EStG 1988 §4 Abs4;

EStG 1988 §7;

UStG 1994 §12 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. 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 § 7 heute
2. EStG 1988 § 7 gültig ab 25.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
3. EStG 1988 § 7 gültig von 30.07.1988 bis 24.07.2020

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

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des V B in S, vertreten durch Dr. Wolfgang Berger, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Sterneckstraße 55, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 1. März 2007, Zlen. RV/0150-S/04, RV/0131-S/07, RV/0132-S/07, RV/0133-S/07, betreffend Wiederaufnahme (Umsatz- und Einkommensteuer 1995 bis 1999) sowie Umsatz- und Einkommensteuer 1995 bis 2000, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des römisch fünf B in S, vertreten durch Dr. Wolfgang Berger, Rechtsanwalt in 5020 Salzburg, Sterneckstraße 55, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 1. März 2007, Zlen. RV/0150-S/04, RV/0131-S/07, RV/0132-S/07, RV/0133-S/07, betreffend Wiederaufnahme (Umsatz- und Einkommensteuer 1995 bis 1999) sowie Umsatz- und Einkommensteuer 1995 bis 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Architekt. Seine betriebliche Tätigkeit übt er überwiegend in Salzburg aus. Im Jahr 1993 errichtete er "zur Betreuung seiner Wiener Kunden" in Wien - auf einem nicht in seinem Eigentum stehenden Grundstück - ein Gebäude.

Im Zuge einer den Zeitraum 1995 bis 2000 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, dass es sich bei dem 1993 errichteten Gebäude um ein Superädifikat mit dem Erscheinungsbild eines Einfamilienhauses handle. Der Errichtung des Superädifikats liege der Pachtvertrag vom 28. Jänner 1993 zwischen dem Beschwerdeführer einerseits und seiner Ehefrau als Grundeigentümerin andererseits zu Grunde. In diesem Vertrag verpflichtete sich der Beschwerdeführer gegenüber seiner Ehefrau, ein Bürogebäude mit einer Wohnung zu errichten und an der Wohnung den Eltern der Ehefrau das Wohnrecht einzuräumen.

Der Pachtvertrag lautet auszugsweise:

"III:

Das Bestandverhältnis beginnt am 28. Jänner 1993 und wird seitens der Vertragsparteien unkündbar auf die Dauer von 15 Jahren abgeschlossen, es endet daher mit Ablauf der Dauer von 15 Jahren ohne dass es einer Kündigung bedarf.

IV:

Als Gegenleistung:

a.) verpflichtet sich der Pächter zur Errichtung der Wohnung gemäß Punkt II. des Pachtvertrages und zur unentgeltlichen Bereitstellung derselben an die Eltern der Verpächterin gemäß Punkt V. dieses Vertrages, a.) verpflichtet sich der Pächter zur Errichtung der Wohnung gemäß Punkt römisch zwei. des Pachtvertrages und zur unentgeltlichen Bereitstellung derselben an die Eltern der Verpächterin gemäß Punkt römisch fünf. dieses Vertrages,

b.) fällt das gesamte errichtete Objekt nach Ablauf der Pachtdauer von 15 Jahren, für den Fall, dass das Objekt nach dieser Zeit noch einen Wert repräsentiert, entschädigungslos der Grundeigentümerin zu.

Mit Ausnahme der Feuerversicherung sind sämtliche

Betriebskosten vom Pächter zu bezahlen.

V:

Der Pächter ist ausdrücklich zur Errichtung des im Punkt II. näher bezeichneten Superädifikates unter Einhaltung sämtlicher behördlicher, insbesondere baubehördlicher Vorschriften verpflichtet und überdies berechtigt, Renovierungs- und Instandhaltungsarbeiten unter Bedachtnahme der vorgenannten Vorschriften vorzunehmen, ohne dass er aus dieser Tätigkeit einen Ersatzanspruch gegen die Verpächterin ableiten kann und wird dieser Pachtvertrag unter dem von der Verpächterin ausdrücklich gemachten Vorbehalt abgeschlossen, dass ein lebenslängliches und unentgeltliches Wohnrecht den Eltern der Verpächterin (...) an dem vom Pächter auf der gegenständlichen Liegenschaft zu errichtenden Superädifikat (Bürogebäude mit Wohnung) und zwar an der im Erdgeschoss des gegenständlichen Hauses zu errichtenden Wohnung, verbunden mit dem Mitbenützungsrecht des Gartens, der Garage und den sonstigen Nebenräumlichkeiten und Grundstücksflächen, die zur ordentlichen Ausübung des Wohnrechtes erforderlich sind, eingeräumt wird. Der Pächter ist ausdrücklich zur Errichtung des im Punkt römisch zwei. näher bezeichneten Superädifikates unter Einhaltung sämtlicher behördlicher, insbesondere baubehördlicher Vorschriften verpflichtet und überdies berechtigt, Renovierungs- und Instandhaltungsarbeiten unter Bedachtnahme der vorgenannten Vorschriften vorzunehmen, ohne dass er aus dieser Tätigkeit einen Ersatzanspruch gegen die Verpächterin ableiten kann und wird dieser Pachtvertrag unter dem von der Verpächterin ausdrücklich gemachten Vorbehalt abgeschlossen, dass ein lebenslängliches und unentgeltliches Wohnrecht den Eltern der Verpächterin (...) an dem vom Pächter auf der gegenständlichen Liegenschaft zu errichtenden Superädifikat (Bürogebäude mit Wohnung) und zwar an der im Erdgeschoss des gegenständlichen Hauses zu errichtenden Wohnung, verbunden mit dem Mitbenützungsrecht des Gartens, der Garage und den sonstigen Nebenräumlichkeiten und Grundstücksflächen, die zur ordentlichen Ausübung des Wohnrechtes erforderlich sind, eingeräumt wird.

Demgemäß räumt der Pächter hiermit den Eltern der Verpächterin (...) an dem von ihm auf der gegenständlichen Liegenschaft zu errichtenden Superädifikat (Bürogebäude mit Wohnung) das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnrecht an der im Erdgeschoss des gegenständlichen Hauses zu errichtenden Wohnung, verbunden mit dem Mitbenützungsrecht des Gartens, der Garage und den sonstigen Nebenräumlichkeiten und Grundstücksflächen, die zur ordentlichen Ausübung des Wohnrechtes erforderlich sind, ein.

(Die Eltern) nehmen das zu ihren Gunsten eingeräumte Wohnrecht hiermit rechtsverbindlich an."

In Tz 24 des Berichts über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen vom 8. März 2002 führt der Prüfer aus, die "Laufzeit des Superädifikats" betrage 15 Jahre. Nach Ablauf dieser Zeit falle das "Einfamilienhaus" entschädigungslos der Ehefrau des Beschwerdeführers zu. Der Beschwerdeführer habe allerdings keinen anderen Pachtzins zu zahlen. Der Beschwerdeführer habe die Herstellungskosten des gesamten Hauses im Jahr 1993 aktiviert. Der AfA (auch der Folgejahre) habe er die Nutzungsdauer von 15 Jahren zugrunde gelegt. Die von den Schwiegereltern des Beschwerdeführers bewohnte Wohnung liege im Erdgeschoss und sei im Anlageverzeichnis als "Hausmeisterwohnung" bezeichnet worden. Sie weise eine Nutzfläche von 73,21 m² auf. Das Büro des Beschwerdeführers (im Obergeschoss) weise demgegenüber nur eine Fläche von 47,03 m² auf.

Der Beschwerdeführer habe die steuerliche Berücksichtigung der auf die Wohnung entfallenden Kosten damit begründet, dass die Übernahme der Errichtungskosten einen Teil der Gegenleistung an die Grundstückseigentümerin darstelle. Es bestehe daher ein Kausalzusammenhang mit der Errichtung der unmittelbar betrieblich genutzten

Gebäudeteile (Büro im Obergeschoss und Archiv im Keller). Ohne Übernahme der Verpflichtung zur Errichtung der Wohnung hätte der Beschwerdeführer das Büro nicht errichten können. Die Gesamtvereinbarung gewährte dem Beschwerdeführer ein sicheres Mietverhältnis und sei fremdüblich.

Der Beschwerdeführer habe stets auch die gesamten Betriebskosten des Hauses als Betriebsausgaben geltend gemacht. Er habe im Prüfungsverfahren u.a. vorgebracht, dass die Schwiegermutter folgende Leistungen erbringe: Bewachung, Betreuung und Reinigung der Räumlichkeiten während der Abwesenheit des Beschwerdeführers, Telefondienst im Falle seiner Abwesenheit und Bewirtung anlässlich von Besprechungen.

Nach Ansicht des Prüfers halte die gewählte Gestaltung einem Fremdvergleich nicht stand. Der Pachtvertrag über das Superadifikat weise eine Laufzeit von nur 15 Jahren auf, wobei aufgrund des Wohnrechtes der Schwiegereltern nur eine eingeschränkte betriebliche Nutzungsmöglichkeit bestehe. Der Beschwerdeführer habe für einen betrieblichen Büroraum im Ausmaß von ca. 47 m² und ein Archiv im Keller des Superadifikats eine mit einem lebenslänglichen Wohnrecht belastete Wohnung im Ausmaß von ca. 73 m² errichtet. Die Nettoanschaffungskosten des Gesamtgebäudes hätten 2,336.844,50 S betragen. Das Gebäude sei ein Fertigteilhaus mit einer Nutzungsdauer von ca. 80 Jahren. Der Beschwerdeführer erblicke die Fremdüblichkeit darin, dass sich bei Aufteilung der Errichtungskosten auf die Vertragslaufzeit monatliche Kosten von ca. 12.700 S ergäben. Dafür stehe dem Beschwerdeführer eine gesicherte "nicht valorisierte" Nutzung der Büroeinheit samt Parkmöglichkeit und Gartenbenutzung zur Verfügung. Dazu komme nach Ansicht des Beschwerdeführers die "nicht unrealistische Aussicht", im Falle des Ablebens der Schwiegereltern die gesamte Liegenschaft für betriebliche Zwecke nutzen zu können.

Nach Ansicht des Prüfers sei die Zurverfügungstellung einer Wohnung von 73 m² in einem Einfamilienhaus von 120 m² an die Schwiegereltern unüblich. Auch die Tragung sämtlicher Betriebskosten für diese Wohnung entspreche nicht der Lebenserfahrung. Die unentgeltlichen Dienste der Schwiegermutter für den Beschwerdeführer änderten daran nichts. Eine Auswertung der Reisekostenabrechnung habe im Übrigen ergeben, dass sich der Beschwerdeführer im Prüfungszeitraum nur an ca 20 Tagen pro Jahr in Wien aufgehalten habe. Zu beachten sei auch, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers aufgrund des Schenkungsvertrages vom 29. September 1992, mit dem sie von ihren Eltern das in Rede stehende Grundstück erhalten habe, die Verpflichtung treffe, für die Eltern eine Wohnung mit lebenslänglichem Wohnrecht zu errichten.

Der Prüfer gelangte sodann zur Auffassung, dass hinsichtlich der von den Schwiegereltern bzw nach Ableben des Schwiegervaters nur mehr von der Schwiegermutter genutzten Wohnung (50% der Herstellungskosten des Superadifikats) weder AfA noch Finanzierungskosten und laufende Betriebskosten bei der Gewinnermittlung der Prüfungsjahre 1995 bis 2000 berücksichtigt werden könnten. Umsatzsteuerlich seien die Vorsteuern aus den auf diese Wohnung entfallenden laufenden Betriebskosten nicht anzuerkennen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers, nahm die Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1995 bis 1999 wieder auf und erließ Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995 bis 2000.

Der Beschwerdeführer erhob gegen diese Bescheide Berufung und brachte im Wesentlichen die bereits im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung eingewendeten Argumente vor.

Die Berufung wurde mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet abgewiesen.

Zur Wiederaufnahme der Verfahren wird ausgeführt, der vom Finanzamt ins Treffen geführte Wiederaufnahmegrund der Benützung der Wohnung durch die Schwiegereltern des Beschwerdeführers stelle eine Tatsache dar, die im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide zwar existent gewesen, jedoch erst später, und zwar im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung, dem Finanzamt zur Kenntnis gelangt sei. Der Konnex zu den Schwiegereltern des Beschwerdeführers sei somit nicht offen gelegt gewesen. Auch die der Errichtung des Superadifikats zugrunde liegende Vertragsgestaltung sei erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung der veranlagenden Abgabenbehörde bekannt gegeben worden. Die Voraussetzungen der Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 4 BAO seien daher gegeben. Zur Wiederaufnahme der Verfahren wird ausgeführt, der vom Finanzamt ins Treffen geführte Wiederaufnahmegrund der Benützung der Wohnung durch die Schwiegereltern des Beschwerdeführers stelle eine Tatsache dar, die im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide zwar existent gewesen, jedoch erst später, und zwar im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung, dem Finanzamt zur Kenntnis gelangt sei. Der Konnex zu den Schwiegereltern des Beschwerdeführers sei somit nicht offen gelegt gewesen. Auch die der Errichtung des Superadifikats zugrunde liegende Vertragsgestaltung sei erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung der veranlagenden Abgabenbehörde

bekannt gegeben worden. Die Voraussetzungen der Wiederaufnahme nach Paragraph 303, Absatz 4, BAO seien daher gegeben.

Zur Begründung der Sachbescheide Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1995 bis 2000 wird sodann im angefochtenen Bescheid ausgeführt:

1. Berufungspunkt Übernahme der laufenden Betriebskosten:

Die laufenden Betriebskosten stünden in Zusammenhang mit einer Wohnung, die der Schwiegermutter des Beschwerdeführers zur Verfügung gestellt worden sei. Wohnungen, die dauerhaft Dienstnehmern überlassen würden, stellten insbesondere dann Betriebsvermögen dar, wenn die Wohnungsüberlassung Teil der Entlohnung sei.

Zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Schwiegermutter sei eine mündliche Vereinbarung getroffen worden. Dieser Vereinbarung zufolge habe die Schwiegermutter für die Betreuung und Überwachung des Hauses/Grundstückes, die Reinigung der Büroeinheit und die Bewirtung anlässlich von Besprechungen zu sorgen. Sie habe weiters Telefonate entgegenzunehmen und punktuelle telefonische Auskünfte hinsichtlich bestimmter Bauprojekte zu geben.

Die belangte Behörde halte fest, dass es - außer dem Pachtvertrag, in welchem bereits die Unentgeltlichkeit des Wohnrechtes und somit auch die Übernahme der Betriebskosten eingeräumt worden sei - weder einen Dienstvertrag noch eine schriftliche Darstellung der Arbeitsabläufe gebe. Es gebe keine Stundenabrechnungen, keine Aktenvermerke über Telefonate, keine Abrechnungen oder Aufzeichnungen über die Bewirtungskosten. Es sei auch nicht zum Ansatz eines Sachbezuges gekommen.

Der Beschwerdeführer gehe selbst nicht davon aus, dass seine Schwiegermutter in einem Dienstverhältnis zu ihm stehe. Dass der Beschwerdeführer lediglich an ca. 20 Tagen pro Jahr in Wien anwesend sei, lasse außerdem auf einen geringen Arbeitsaufwand der Arbeitnehmerin schließen.

Zusätzlich zu den nach der Legaldefinition des § 47 EStG geforderten Kriterien der Arbeitnehmereigenschaft, nämlich der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, müssten auch die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien, wie eine laufende Lohnzahlung, vorliegen, um von einem Dienstverhältnis ausgehen zu können. Im gegenständlichen Fall erhalte die Schwiegermutter für ihre Leistungen weder laufend angemessenes Entgelt noch könne aufgrund des zeitlichen Ausmaßes der Tätigkeit und einer Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gesprochen werden. Die Voraussetzungen einer Dienstnehmereigenschaft seien somit nicht erfüllt. Zusätzlich zu den nach der Legaldefinition des Paragraph 47, EStG geforderten Kriterien der Arbeitnehmereigenschaft, nämlich der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus, müssten auch die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien, wie eine laufende Lohnzahlung, vorliegen, um von einem Dienstverhältnis ausgehen zu können. Im gegenständlichen Fall erhalte die Schwiegermutter für ihre Leistungen weder laufend angemessenes Entgelt noch könne aufgrund des zeitlichen Ausmaßes der Tätigkeit und einer Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers gesprochen werden. Die Voraussetzungen einer Dienstnehmereigenschaft seien somit nicht erfüllt.

Die gegenständliche Leistungsbeziehung sei allerdings auch unter dem Aspekt der Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen zu durchleuchten. Die belangte Behörde prüfe daher, ob der streitgegenständlichen Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das persönliche Naheverhältnis ("Schwiegermutter/Schwiegersohn - Tochter") zugrunde liege.

Die belangte Behörde komme zum Ergebnis, dass von einem angemessenen Leistungsaustausch nicht die Rede sein könne. Weder das Größenverhältnis zwischen Büroeinheit einerseits und Wohnung andererseits noch die Tätigkeit der Schwiegermutter hielten einem Fremdvergleich stand. Es lägen sohin Leistungsbeziehungen vor, die zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen nicht vereinbart worden wären. Ihnen fehle die im allgemeinen Wirtschaftsleben "geübte Praxis". Die Mithilfe der Schwiegermutter falle daher in den Bereich familienhaft bedingter Mitarbeit, die steuerlich unbeachtlich sei.

Die Umstände sprächen daher für eine private Veranlassung der laufenden Betriebskosten. Das Finanzamt habe sie daher zu Recht ausgeschieden.

2. Berufungspunkt Investitionskosten Superädifikat

Der Beschwerdeführer habe die gesamten Investitionskosten des Superädifikates (Kosten für die Büroeinheit sowie Kosten für die Wohnung) im Wege der AfA in Abzug gebracht. Er habe also das Wirtschaftsgut Gebäude zur Gänze dem Betriebsvermögen zugeordnet. Zum Betriebsvermögen zählten jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt seien und ihm auch tatsächlich dienten.

Hinsichtlich der Wohnung liege keine betriebliche Nutzung vor, die eine Investitionskostenberücksichtigung rechtfertigen könnte. Der Beschwerdeführer habe im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens und der Berufung hervorgehoben, dass die Übernahme der Errichtungskosten für die Wohnung im Erdgeschoss Teil der Gegenleistung an die Grundstückseigentümerin sei und damit in einem untrennbaren Kausalzusammenhang mit der Errichtung und dem Betrieb des Büros stehe. Dieses Vorbringen sei nach Ansicht der belangten Behörde nicht stichhaltig.

Die betriebliche Notwendigkeit eines Büros in Wien werde von der belangten Behörde nicht in Frage gestellt. Es würden daher 50% aller Kosten als betrieblich anerkannt.

Der Beschwerdeführer habe sich für die Errichtung eines Superädifikates auf dem im Eigentum seiner Ehegattin befindlichen Grundstück entschieden. Die Ehefrau war im Schenkungsvertrag, mit dem sie ihrerseits das Grundstück von ihren Eltern erworben hatte, verpflichtet worden, den Eltern (den Schwiegereltern des Beschwerdeführers) ein lebenslanges und unentgeltliches Wohnrecht einzuräumen.

"Einem lebenslangen und unentgeltlichen Wohnrecht, das wem auch immer eingeräumt wird, fehlt jeglicher betriebliche Konnex."

Es sei sohin von einem privaten Charakter der den Schwiegereltern in Form eines lebenslangen und unentgeltlichen Wohnrechtes eingeräumten Möglichkeit der Nutzung der Erdgeschosswohnung auszugehen.

Gebäude könnten in einen betrieblich und einen privat genutzten Teil aufgeteilt werden, was durch das Finanzamt im Ausmaß von 50 : 50 in zutreffender Weise erfolgt sei.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Der Beschwerdeführer hat mit Pachtvertrag vom 28. Jänner 1993 von seiner Ehefrau ein Grundstück in Wien "zur Errichtung eines Superädifikates und zwar eines Bürogebäudes mit Wohnung zum Betrieb eines Architekturbüros" auf die Dauer von 15 Jahren gepachtet. Im Rahmen dieses Vertrages hat der Beschwerdeführer als Gegenleistung - an Stelle eines laufenden Bestandszinses - die Verpflichtung übernommen, die Wohnung (im Erdgeschoss) zur Errichten, diese im Wege eines Wohnrechtes unentgeltlich den Eltern seiner Ehefrau zu überlassen und auch sämtliche Betriebskosten (mit Ausnahme der Feuerversicherung) zu tragen. Zudem ist im Pachtvertrag festgelegt worden, dass das gesamte Objekt nach Ablauf der Vertragsdauer von 15 Jahren entschädigungslos an die Ehefrau des Beschwerdeführers als Grundeigentümerin fällt.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die einkommensteuerliche Berücksichtigung der auf die Wohnung entfallenden AfA, Finanzierungskosten und laufenden Betriebskosten. Strittig ist weiters der Vorsteuerabzug aus den der Wohnung zuzuordnenden laufenden Betriebskosten.

Bei der gegebenen Gestaltung besteht die Möglichkeit, dass eine betriebliche Veranlassung iSd§ 4 Abs. 4 EStG 1988 vorliegt, indem (an Stelle eines laufenden Bestandszinses) die in Rede stehenden Verpflichtungen (Errichtung und Zurverfügungstellung der Wohnung samt Übernahme der Betriebskosten) als Gegenleistung für die Nutzung des Grundstücks (zur Errichtung einer betrieblichen Einheit für den Architekturbetrieb) eingegangen worden sind. Andererseits besteht die Möglichkeit, dass die Gestaltung privat, nämlich durch das Verhältnis zwischen den Eheleuten, veranlasst ist, der Beschwerdeführer die Verpflichtungen also aus privaten Gründen übernommen hat. Zutreffend ist die belangte Behörde davon ausgegangen, dass an Hand eines Fremdvergleiches festzustellen ist, ob die Veranlassung eine betriebliche oder eine private ist. Bei der gegebenen Gestaltung besteht die Möglichkeit, dass eine betriebliche Veranlassung iSd Paragraph 4, Absatz 4, EStG 1988 vorliegt, indem (an Stelle eines laufenden Bestandszinses) die in Rede stehenden Verpflichtungen (Errichtung und Zurverfügungstellung der Wohnung samt Übernahme der Betriebskosten) als Gegenleistung für die Nutzung des Grundstücks (zur Errichtung einer betrieblichen Einheit für den Architekturbetrieb) eingegangen worden sind. Andererseits besteht die Möglichkeit, dass die Gestaltung privat,

nämlich durch das Verhältnis zwischen den Eheleuten, veranlasst ist, der Beschwerdeführer die Verpflichtungen also aus privaten Gründen übernommen hat. Zutreffend ist die belangte Behörde davon ausgegangen, dass an Hand eines Fremdvergleiches festzustellen ist, ob die Veranlassung eine betriebliche oder eine private ist.

Es ist nicht von vornherein ausgeschlossen, dass ein Grundstückseigentümer seine Liegenschaft für eine bestimmte Dauer einem fremden Dritten überlässt, damit dieser darauf ein Gebäude errichtet und nutzt, und dass sich der Grundstückseigentümer dabei als Gegenleistung das unentgeltliche Nutzungsrecht an einem Teil dieses auf seinem Grundstück errichteten Gebäudes ausbedingt. Daraus folgt, dass die belangte Behörde im gegenständlichen Fall den Fremdvergleich unter Heranziehung der konkreten Umstände (insbesondere etwa Höhe der Baukosten, Laufzeit des Bestandvertrages, Kosten anderer Formen der Schaffung eines Architekturbüros in Wien) hätte anstellen müssen.

Ein solcher Fremdvergleich wurde im angefochtenen Bescheid aber nicht angestellt. Vielmehr hat sich die belangte Behörde lediglich darauf gestützt, dass einem lebenslangen, unentgeltlichen Wohnrecht von vornherein "jeglicher betriebliche Konnex" fehle. Damit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt. Im Wirtschaftsleben ist es nicht von vornherein ausgeschlossen, dass die unter Fremden vereinbarte Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung an einem Grundstück in der Einräumung eines Wohnrechtes für den Grundstückseigentümer oder ihm nahe stehende Personen besteht. Damit ist es nicht von vornherein ausgeschlossen, dass dadurch bewirkte Aufwendungen Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 darstellen (bzw zu AfA iSd § 7 EStG 1988 führen). Ein solcher Fremdvergleich wurde im angefochtenen Bescheid aber nicht angestellt. Vielmehr hat sich die belangte Behörde lediglich darauf gestützt, dass einem lebenslangen, unentgeltlichen Wohnrecht von vornherein "jeglicher betriebliche Konnex" fehle. Damit hat die belangte Behörde die Rechtslage verkannt. Im Wirtschaftsleben ist es nicht von vornherein ausgeschlossen, dass die unter Fremden vereinbarte Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung an einem Grundstück in der Einräumung eines Wohnrechtes für den Grundstückseigentümer oder ihm nahe stehende Personen besteht. Damit ist es nicht von vornherein ausgeschlossen, dass dadurch bewirkte Aufwendungen Betriebsausgaben iSd Paragraph 4, Absatz 4, EStG 1988 darstellen (bzw zu AfA iSd Paragraph 7, EStG 1988 führen).

Das gilt im gegenständlichen Fall nicht nur in Bezug auf die in Streit stehenden Beträge an AfA und Finanzierungskosten, sondern auch in Bezug auf die Betriebskosten. Wie in der Beschwerde zutreffend aufgezeigt wird, hat der Beschwerdeführer die Verpflichtung zur Tragung der auf die Wohnung entfallenden Betriebskosten bereits mit dem Pachtvertrag vom 28. Jänner 1993 übernommen. Ob die auf die Wohnung entfallenden Betriebskosten iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 betrieblich veranlasst sind, ergibt sich demnach daraus, ob der Beschwerdeführer mit diesem Pachtvertrag Verpflichtungen in fremdüblicher Weise in Zusammenhang mit seinem Architekturbetrieb eingegangen ist. Gegebenenfalls könnte den auf die Wohnung entfallenden Betriebskosten die Eigenschaft als Betriebsausgaben iSd § 4 Abs. 4 EStG 1988 nicht abgesprochen werden. Die Betriebskosten stellten in einem solchen Fall auch Leistungen für das Unternehmen des Beschwerdeführers iSd § 12 Abs. 1 UStG 1994 dar, die grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigten. Ob die Bewohner der Wohnung Leistungen an den Betrieb des Beschwerdeführers erbringen und allenfalls sogar in einem Dienstverhältnis zum Beschwerdeführer stehen, ist bei der gegebenen Gestaltung, nämlich der im Pachtvertrag getroffenen Vereinbarung über die Betriebskostenübernahme, nicht von Bedeutung. Das gilt im gegenständlichen Fall nicht nur in Bezug auf die in Streit stehenden Beträge an AfA und Finanzierungskosten, sondern auch in Bezug auf die Betriebskosten. Wie in der Beschwerde zutreffend aufgezeigt wird, hat der Beschwerdeführer die Verpflichtung zur Tragung der auf die Wohnung entfallenden Betriebskosten bereits mit dem Pachtvertrag vom 28. Jänner 1993 übernommen. Ob die auf die Wohnung entfallenden Betriebskosten iSd Paragraph 4, Absatz 4, EStG 1988 betrieblich veranlasst sind, ergibt sich demnach daraus, ob der Beschwerdeführer mit diesem Pachtvertrag Verpflichtungen in fremdüblicher Weise in Zusammenhang mit seinem Architekturbetrieb eingegangen ist. Gegebenenfalls könnte den auf die Wohnung entfallenden Betriebskosten die Eigenschaft als Betriebsausgaben iSd Paragraph 4, Absatz 4, EStG 1988 nicht abgesprochen werden. Die Betriebskosten stellten in einem solchen Fall auch Leistungen für das Unternehmen des Beschwerdeführers iSd Paragraph 12, Absatz eins, UStG 1994 dar, die grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigten. Ob die Bewohner der Wohnung Leistungen an den Betrieb des Beschwerdeführers erbringen und allenfalls sogar in einem Dienstverhältnis zum Beschwerdeführer stehen, ist bei der gegebenen Gestaltung, nämlich der im Pachtvertrag getroffenen Vereinbarung über die Betriebskostenübernahme, nicht von Bedeutung.

Die in Rede stehende Rechtswidrigkeit schlägt auch auf den die Wiederaufnahme der Verfahren betreffenden Teil des angefochtenen Bescheides durch. Der Umstand, dass Tatsachen neu hervorgekommen sind, kann nämlich gemäß

§ 303 Abs. 4 BAO nur dann zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens führen, wenn "die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte". Die in Rede stehende Rechtswidrigkeit schlägt auch auf den die Wiederaufnahme der Verfahren betreffenden Teil des angefochtenen Bescheides durch. Der Umstand, dass Tatsachen neu hervorgekommen sind, kann nämlich gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO nur dann zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens führen, wenn "die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte".

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet und war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben. Der angefochtene Bescheid erweist sich somit als mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Der Pauschalsatz für den Schriftsatzaufwand beinhaltet bereits die Umsatzsteuer. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,. Der Pauschalsatz für den Schriftsatzaufwand beinhaltet bereits die Umsatzsteuer.

Wien, am 25. November 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2007150184.X00

Im RIS seit

26.12.2010

Zuletzt aktualisiert am

28.04.2011

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at