

TE Vwgh Erkenntnis 2007/7/26 2005/15/0013

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 26.07.2007

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §167 Abs2;
BAO §21 Abs1;
BAO §21;
BAO §22;
BAO §23;
EStG 1988 §2;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde des KV in W, vertreten durch Mag. Nikolaus Vasak, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Ungargasse 4/1/10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 15. Dezember 2004, GZ. RV/2025-W/02, betreffend Einkommensteuer 1993 bis 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist geschäftsführender Mehrheitsgesellschafter der - im Akt näher bezeichneten - C GmbH. In seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre erklärte er u.a. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Dem lag zu Grunde, dass er der C GmbH ein Betriebsobjekt zu einem monatlichen Mietzins von S 24.000,-- zuzüglich USt vermietete. Die Mietzinse wurden als Einnahmen, Absetzung für Abnutzung, Bankzinsen und Spesen als Ausgaben aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Das Finanzamt erließ zunächst für die Jahre 1993 bis 1997 vorläufige Einkommensteuerbescheide. Mit Bescheiden vom 16. August 2000 erklärte das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide 1993 bis 1997 als endgültig und setzte die

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung pro Jahr mit jeweils S 0,-- fest. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 vom 24. August 2000 setzte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ebenfalls mit S 0,-- fest.

Der Beschwerdeführer bekämpfte die Einkommensteuerbescheide der Streitjahre hinsichtlich der Festsetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit der Behauptung, das vermietete Geschäftsgrundstück, Fabrikshalle samt Büro, könne wirtschaftlich betrachtet nicht im Rahmen der privaten Lebensführung genutzt werden. Bei fort dauernder Vermietung seien wegen der Verringerung der Kreditzinsen ab 1999 jährliche Überschüsse zu prognostizieren. Die Vermietung an die C GmbH stehe wirtschaftlich im Zusammenhang mit der Einkünftezielung von Geschäftsführerhonoraren, weil er in den Streitjahren geschäftsführender Gesellschafter dieser GmbH gewesen sei. Die Finanzierung des Kaufes dieses Geschäftsgrundstückes sei von der Bank nur dem Beschwerdeführer, nicht aber der C GmbH genehmigt worden.

Der Beschwerdeführer legte der Berufung einen undatierten und nicht unterfertigten Mietvertrag (ein Blatt) sowie Kreditzusagen vom 9. Februar 1993 und den Feststellungsbescheid vom 1. Jänner 1994 betreffend das Geschäftsgrundstück bei.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Dezember 2000 die Berufung als unbegründet ab. Dazu wurde ausgeführt, der Beschwerdeführer habe die Liegenschaft im Jahr 1993 um S 4.800.000,-- gekauft und im Jahr 1997 um eben diesen Preis weiter verkauft. Von 1993 bis 1997 habe er sie an die C GmbH vermietet, als Mietzins sei ein Betrag von S 24.000,-- zuzüglich USt vereinbart gewesen. Der Beschwerdeführer habe den Kauf der Liegenschaft zum Teil mit Krediten finanziert. Die Kredite seien mit den Erlösen aus dem Verkauf der Liegenschaft abgedeckt worden. Der Beschwerdeführer habe in jedem Jahr aus der Vermietung einen Verlust erwirtschaftet. Unter Bedachtnahme auf die jährlich anfallenden Aufwendungen, Abschreibung für Abnutzung, Zinszahlungen ohne Kapitalrückzahlungen sowie der bei längerer Vermietung anfallenden Aufwendungen für Reparaturen, seien die erklärten Einnahmen aus der Vermietung nicht geeignet, auch nach einer angemessenen Anlaufphase einen Gesamtüberschuss zu erzielen. Der Beschwerdeführer habe die hohe Fremdfinanzierung und die schlechte Liquidität des Mieters als Grund für die Auflösung des Mietverhältnisses angegeben. Erhebungen hätten jedoch ergeben, dass die Ausführungen über die wirtschaftliche Lage des Mieters nicht den Tatsachen entsprächen. Der Grund für die Einstellung der Vermietung dürfte daher in der Art der Finanzierung der Liegenschaft und der Tatsache, dass der Beschwerdeführer mit 1. Juli 1999 in Pension gegangen sei, liegen. Da die Vermietungstätigkeit 1997 geendet habe, sei von einem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum auszugehen. In diesem Zeitraum seien nur Verluste erwirtschaftet worden. In einem solchen Fall komme es nicht auf eine prognostizierte Beurteilung auf allfällige künftige Gesamtüberschüsse an. Es sei von Liebhaberei auszugehen.

Der Beschwerdeführer stellte den Vorlageantrag.

Die belange Behörde gab dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 12. August 2004 bekannt, dass die Vermietung nicht nur unter dem Gesichtspunkt der Liebhaberei zu prüfen sei, sondern auch, ob die Vermietung dem Fremdvergleich standhalte, bzw. ob sie gesellschaftsrechtlich motiviert und/oder in Wirklichkeit eine verdeckte Einlage in die Gesellschaft gewesen sei.

Der Beschwerdeführer antwortete innerhalb der gesetzten Frist mit Schreiben vom 28. September 2004. Darin führte er aus, er habe das Mietobjekt aus wirtschaftlichen Gründen angeschafft (zusätzliches Einkommen neben den Pensionseinkünften ab der Vollendung des 60. Lebensjahres 1998, Ausscheiden der Immobilie als Sicherstellung für die Produkthaftung und Vermögensschäden des Mieters, Kauf und Fremdfinanzierung des Geschäftsgrundstückes seien seitens der Bank nur dem Beschwerdeführer durch persönliche Haftung genehmigt worden). Er verwies auf die Ausführungen in der Berufung und auf die Beantwortung der Vorhalte des Finanzamtes.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belange Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach einer Darstellung des Verwaltungsgeschehens führte sie im Erwägungsteil aus, vor Beantwortung der Frage, ob die Vermietung des Geschäftsgrundstückes an die C GmbH eine Einkunftsquelle oder bloß Liebhaberei sei, sei zu prüfen, ob der vom Beschwerdeführer mit der C GmbH, deren geschäftsführender Mehrheitsgesellschafter er gewesen sei, geschlossene Mietvertrag steuerlich anzuerkennen sei. Wäre der Vertrag steuerlich nicht anzuerkennen, stelle sich die Frage nicht mehr, ob die Vermietung eine Einkunftsquelle darstelle oder nicht.

Die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen seien auf Verträge,

die ein die Gesellschaft beherrschender Gesellschaftergeschäftsführer mit dieser Gesellschaft abschließe, anzuwenden. Solche vertragliche Vereinbarungen könnten ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn sie 1. nach Außen ausreichend zum Ausdruck kämen, 2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und 3. auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Maßgebliches Kriterium für die Fremdüblichkeit sei die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis. Einem solchen Fremdvergleich halte der vorgelegte Mietvertrag nicht stand:

Der Mietvertrag sei nicht datiert und von den Vertragsparteien nicht unterschrieben. Er enthalte keine Vereinbarungen über Beginn und Dauer des Mietverhältnisses. Das Fehlen solcher Vereinbarungen sei fremdunüblich und stehe der steuerlichen Anerkennung entgegen.

In der Verhandlung habe der Beschwerdeführer vorgebracht, dass die vorgelegte Fassung des Mietvertrages nicht jene Fassung sei, die alle damals getroffenen Vereinbarungen enthalte. Die Nichtvorlage des Mietvertrages sei damit begründet worden, dass der vollständige Mietvertrag nicht abverlangt worden sei.

Diesem Vorbringen stehe die Offenlegungspflicht des Beschwerdeführers entgegen, wonach er die abgabenrechtlich bedeutenden Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen habe. Von Amts wegen hätten weitere Ermittlungen unterbleiben können, weil keine Zweifel an der Richtigkeit und Vollständigkeit des Dokumentes bestanden hätten. Aus dem vorgelegten Mietvertrag ergäben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass es sich lediglich um einen Vertragsentwurf handle. Aus dem vorgelegten Blatt des Mietvertrages ergäben sich auch keine Anhaltspunkte dafür, dass es sich um die erste Seite eines mehrseitigen Vertrages handeln könnte. Das Blatt enthalte keine Seitenzahl und ende der letzte Satz mit dem Satzzeichen "Punkt".

Von einer Vertagung der Verhandlung zur Vorlage von bisher nicht vorgelegten Seiten des Mietvertrages habe Abstand genommen werden können. Es reiche nämlich bereits die fremdunübliche Gestaltung eines Vertragspunktes aus, um den Vertrag steuerlich nicht anzuerkennen. Im vorliegenden Fall ergebe sich die Fremdunüblichkeit aus den Motiven für den Liegenschaftskauf, aus den Motiven für die Fremdfinanzierung durch den Beschwerdeführer, aus der Höhe der vereinbarten Mietzinse und aus dem Verzicht des Beschwerdeführers auf die vereinbarte Indexanpassung der Mietzinse.

Der Beschwerdeführer habe erklärt, das Grundstück gekauft und an die C GmbH vermietet zu haben, weil diese eine Fabrikshalle benötigt habe. Er habe die Liegenschaft angekauft, weil die C GmbH von der Bank nicht als Kreditnehmer akzeptiert worden sei.

An der Gesellschaft nicht Beteiligte würden keine Rücksicht auf die Bedürfnisse der Gesellschaft nehmen, sondern ihre eigenen Interessen in den Vordergrund stellen. Der Beschwerdeführer habe den Kreis der potenziellen Mieter von vornherein auf eine bestimmte Gesellschaft eingeschränkt.

Die vom Beschwerdeführer aufgenommenen Kredite zur Finanzierung dieses Mietobjektes seien in monatlichen Kapitalraten zu S 28.834,-- und zusätzlich mit vierteljährlichen Raten zu S 75.000,-- rückzahlbar gewesen. Dem stehe eine monatliche Miete von S 24.000,-- gegenüber. Daraus ergebe sich, dass die Rückzahlungsraten höher seien als die vereinbarten Mietzahlungen. Personen, die ein Mietobjekt mit Krediten finanzierten, seien dem gegenüber bestrebt, Mieteinnahmen zu erzielen, die die Kreditraten übersteigen.

Die Vereinbarung der Mieten, die die Kreditraten nicht übersteigen, sei fremdunüblich.

Der Beschwerdeführer habe nach seinen Angaben auf die vereinbarte Indexanpassung der Mietzinse wegen Zahlungsschwierigkeiten der C GmbH verzichtet. Auch dies sei fremdunüblich. Der Mietvertrag sei daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer macht unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend, er habe den in Rede stehenden Mietvertrag bereits im Jahr 1995 vorgelegt. Im Berufungsverfahren habe er nochmals die Seite 1 des Mietvertrages vorgelegt. Er habe seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht entsprochen, weil er darauf hingewiesen habe, dass der vollständige Mietvertrag bereits im Jahr 1995 vorgelegt worden sei und dass die von der belannten Behörde beurteilte Version nicht die tatsächliche und vollständige Version des Vertrages darstelle.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Ein in der Beschwerde behaupteter Verfahrensfehler führt nur dann zur Aufhebung des Bescheides, wenn die Behörde bei Vermeidung des behaupteten Fehlers zu einem anderen Bescheid hätte gelangen können. Dies bedeutet, dass in der Beschwerde die Relevanz des vermeintlichen Verfahrensfehlers dargelegt werden muss. Die Beschwerde zeigt aber nicht auf, welchen von den Annahmen der Behörde abweichenden oder zusätzlichen Inhalt der Mietvertrag habe und dass die belangte Behörde zufolgedessen zu einem anderen Ergebnis gelangt wäre.

Unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes macht die Beschwerde geltend, der Mietvertrag wäre auch unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden, weil der Mietzins dem ortsüblichen Ausmaß entsprochen habe und der Vertrag keine unüblichen weiteren Vertragsbestimmungen enthalten habe.

Wie von der belangten Behörde zu Recht ausgeführt, hat vor einer Prüfung von erklärten (negativen) Einkünften nach den Gesichtspunkten der Liebhaberei zunächst die Beurteilung der Frage zu treten, ob der Abgabepflichtige die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt auf Grund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten erwirtschaftet hat (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 5. Juni 2003, 99/15/0038, sowie Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 2, Tz. 14). Im Beschwerdefall stehen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Rede. Die Zuordnung des gegenständlichen Mietobjektes zum diesbezüglichen Tätigkeitsbereich des Beschwerdeführers hängt davon ab, ob der der Überlassung dieses Objektes an die C GmbH zu Grunde liegende Mietvertrag als solcher erweislich war. Die Bejahung dieser Frage hatte zur Voraussetzung, dass der Mietvertrag nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen, von eindeutigem, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt war und auch zwischen (Familien-)Fremden unter solchen Bedingungen abgeschlossen worden wäre, und dass ein abgeschlossen zu beurteilendes Rechtsgeschäft über entgeltliche Gebrauchsüberlassung nicht gemäß § 22 BAO als Gestaltungsmisbrauch für die Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen unberücksichtigt bleiben musste (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. Dezember 1996, 95/13/0227).

Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass die behauptete vertragliche Vereinbarung den Kriterien, an denen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts zu messen seien, nicht genüge. Maßgebliches Kriterium für die Fremdüblichkeit sei die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis.

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten. Die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa das hg. Erkenntnis vom 22. November 2006, 2004/15/0139).

Für die belangte Behörde stellte sich daher die Frage, ob eine vom Beschwerdeführer dargestellte Rechtsbeziehung zwischen ihm und der C GmbH auch unter Fremden gleicherweise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre. Dabei handelt es sich zunächst um eine Tatfrage, die auf Grund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens in freier Beweiswürdigung zu lösen ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beweiswürdigung der belangten Behörde, die gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind, vom Verwaltungsgerichtshof insoweit zu überprüfen, als es sich um die Feststellung handelt, ob der Denkvorgang bei der belangten Behörde zu einem den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung entsprechenden Ergebnis geführt hat und ob der Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist (vgl. Ritz, BAO3, § 167, Tz. 10).

Nach Auffassung der belangten Behörde ist das maßgebliche Kriterium eines Fremdvergleiches die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis.

Die belangte Behörde hat es als fremdunüblich angesehen, dass der Beschwerdeführer das Grundstück gekauft und an die C GmbH vermietet hat, weil diese gerade ein solches Grundstück benötigt hat. Einerseits sei es unüblich, dass der Vermieter auf die Bedürfnisse des Mieters Rücksicht nehme und andererseits habe der Beschwerdeführer dadurch den Kreis der potenziellen Mieter von vornherein eingeschränkt. Auch der Umstand, dass der Beschwerdeführer das Objekt gekauft habe, weil die C GmbH für den Ankauf keinen Kredit erhalten habe, sei fremdunüblich.

Der Erwerb von Gebäuden, insbesondere von solchen, die bereits bekannten Bedürfnissen und Wünschen eines potenziellen Mieters entsprechen, um sie dann an diesen zu vermieten, ist eine im Geschäftsleben nicht unübliche Vorgehensweise. Will der Vermieter mit dieser Betätigung wirtschaftlichen Erfolg erzielen, wird er gezielt die sich konkret bietenden Marktchancen nutzen. Dass der Beschwerdeführer gerade die den Bedürfnissen der C GmbH am meisten entsprechende Liegenschaft erworben und dieser vermietet hat, kann daher keinesfalls als fremdunüblich, sondern als marktgerecht beurteilt werden.

Die belangte Behörde hat die Vereinbarung der Mieten als fremdunüblich angesehen, weil sie niedriger waren als die vom Beschwerdeführer zu tragenden Kreditraten.

Diese allgemein gehaltene Aussage der belangten Behörde kann zur Frage der Angemessenheit der Mietzinse von vornherein nichts beitragen, weil sich Mietpreise am Markt unabhängig davon bilden, ob der Vermieter das Objekt eigen- oder fremdfinanziert hat.

Schließlich hat die belangte Behörde die Fremdunüblichkeit des Mietvertrages aus dem Verzicht des Beschwerdeführers auf die vereinbarte Indexanpassung der Mietzinse abgeleitet.

Zunächst ist daraufhin zu weisen, dass nicht geklärt wurde, ob der Beschwerdeführer auf das Recht zur Indexanpassung an sich oder auf die Ausübung einzelner möglicher Anpassungen verzichtet hat. Ob und welcher Verzicht dem Verhalten eines fremden Vermieters widerspricht, kann ohne Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalles nicht gesagt werden. Die Beurteilung eines solchen Verhaltens setzt Feststellungen über die Höhe des Einnahmenentgangs ebenso voraus wie solche über die tatsächlich gegebenen Chancen einer anderweitigen Vermietung.

Aus den von der belangten Behörde herangezogenen Umständen kann die Fremdunüblichkeit des in Rede stehenden Mietvertrages nicht abgeleitet werden. Der von der belangten Behörde angenommene Sachverhalt ist im Sinne der obigen Ausführungen ergänzungsbedürftig geblieben. Damit hat die belangte Behörde den Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet; dieser war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 26. Juli 2007

Schlagworte

Sachverhalt Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2005150013.X00

Im RIS seit

16.08.2007

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