jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2006/11/29 2002/13/0189

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.11.2006

Index

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

Norm

BAO §21 Abs1;
EStG 1988 §2;
EStG 1988 §28;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. B. Trefil LL.M., über die Beschwerde der E in W, vertreten durch Proksch & Partner OEG, Rechtsanwaltspartnerschaft in 1030 Wien, Am Heumarkt 9/I/11, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat I, vom 25. Juli 2002, Zl. RV/112- 15/05/98, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1995,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird, soweit sie die Absprüche des angefochtenen Bescheides über Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1990 und 1991 sowie über Einkommensteuer für das Jahr 1994 bekämpft, zurückgewiesen;

und 2. zu Recht erkannt:

Im Übrigen, somit im Umfang der Bekämpfung der Absprüche des angefochtenen Bescheides über Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1995 und über Einkommensteuer für die Jahre 1992, 1993 und 1995, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann waren Miteigentümer eines Wohnhauses, an dessen Wohnungen vor dem Streitzeitraum Wohnungseigentum begründet und im Grundbuch eingetragen wurde. Die Beschwerdeführerin ist seither Eigentümerin der Eigentumswohnungen Top 4 und Top 5 in diesem Haus.

Nach abgabenbehördlicher Prüfung der Vermietungstätigkeit einer aus der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann

für das betroffene Haus gebildeten Hausgemeinschaft wurde die bis dahin praktizierte Durchführung von Verfahren zur Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Wirkung ab dem Jahr 1990 beendet und wurden die Überschüsse aus der Vermietung den jeweiligen Eigentümern der vermieteten Eigentumswohnungen zugeordnet. Auch die Umsatzsteuer wurde, soweit sie die einzelnen Wohnungen betraf, den jeweiligen Wohnungseigentümern zugerechnet, und nur, soweit sie die Liegenschaft in ihrer Gesamtheit betraf, für die Wohnungseigentumsgemeinschaft gesondert erfasst.

In dem über die Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin erstatteten Bericht vom 16. Jänner 1997 verwies die Prüferin auf die Ergebnisse der Prüfung der Hausgemeinschaft und rechnete die Umsätze und Einnahmen aus der Vermietung der Wohnungen Top 4 und Top 5 der Beschwerdeführerin zu. Für die Wohnung Top 5 waren in den Jahren 1990 und 1991 keine Umsätze erzielt worden.

Das Finanzamt erließ, der Auffassung der Prüferin folgend, Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1995 und nach Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1990 bis 1994 Einkommensteuerbescheide für diese Jahre sowie einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995. Während die Umsatzsteuerbescheide (hinsichtlich der Jahre 1990 und 1991 zufolge der Zurechnung von Umsätzen aus der Vermietung der Wohnung Top 4) durchwegs zu Abgabenbelastungen der Beschwerdeführerin führten, gelangte das Finanzamt bei Erlassung der Einkommensteuerbescheide nur für die Jahre 1992, 1993 und 1995 zu einer Abgabenmehrbelastung der Beschwerdeführerin, während es mit dem im wieder aufgenommenen Einkommensteuerverfahren für das Jahr 1990 erlassenen Einkommensteuerbescheid zu einer Gutschrift von S 624,-- anstatt der bisherigen Abgabenschuld von S 6.686,-- und mit dem im wieder aufgenommenen Einkommensteuerverfahren 1991 erlassenen Bescheid zu einer Gutschrift von S 10.061,-- statt der bisherigen Abgabenschuld von S 3.663,-- gelangte und es mit dem im wieder aufgenommenen Einkommensteuerverfahren 1994 erlassenen Bescheid bei der schon im diesbezüglichen Erstverfahren entstandenen Gutschrift von S 990,-- beließ.

Die Beschwerdeführerin erhob - ungeachtet dieser Ergebnisse - gegen alle Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Streitjahre 1990 bis 1995 Berufung mit dem Vorbringen, aus einer Vermietung der Wohnung Top 5 in diesen Jahren keine Einkünfte erzielt zu haben, weil diesbezügliche Überschüsse ihrem Ehemann zuzurechnen seien. Die Gründe hiefür seien den Ausführungen im Rechtsmittelverfahren des Ehemanns gegen die an ihn ergangenen Abgabenbescheide zu entnehmen. Die aus der Wohnung Top 4 bislang resultierenden Einkünfte seien im Rahmen der Hausgemeinschaft erklärt und der Beschwerdeführerin anteilig zugewiesen worden. Sollte angesichts der Parifizierung des Objektes die Erklärung der "gemeinsamen Einkünfte aus Hausgemeinschaft irreführend" sein, dann müsse bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht angenommen und "so eine Vermietung unter gemeinsamer St.Nr. als möglich angesehen" werden können.

Der Ehemann hatte sich in seinem Abgabenverfahren dagegen zur Wehr gesetzt, dass Umsätze und Einkünfte aus der Vermietung der Wohnung Top 5 nicht ihm zugerechnet worden waren, und hatte ausgeführt, dass er die Mietzinse vereinnahme. Es gebe zwischen den Eheleuten nämlich die Vereinbarung, dass der Ehemann die Wohnung Top 5 saniere und im Gegenzug dafür die Mietzinse erhalte, sodass "de facto also ein Mietverhältnis" zwischen den Eheleuten bestehe, wobei "die Gegenleistung für Miete die entsprechende Generalsanierung ist", die vom Ehemann "durchgeführt und bezahlt" worden sei.

Der Ehemann der Beschwerdeführerin hatte zur Stellungnahme der Prüferin zu seiner Berufung auch eine Gegenäußerung erstattet, in welcher er die Auffassung wiederholt hatte, dass "de facto ein Mietverhältnis" zwischen den Eheleuten bestehe, für welches auch auf eine beigelegte Vereinbarung verwiesen werde. Der Ehemann habe die Wohnung saniert, wobei eine "Gegenverrechnung durch die zu zahlenden Mieten" erfolge. Die Wohnung Top 5 sei "nach erfolgter Vermietung" an den Ehemann und nach durchgeführten Sanierungsarbeiten durch diesen untervermietet worden. Sämtliche Mietzinse aus diesem Mietverhältnis seien ausschließlich dem Ehemann zugeflossen und von diesem als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden.

Die der Gegenäußerung des Ehemannes angeschlossene Vereinbarung ist auf einem Geschäftspapier abgefasst, welches als Briefkopf den Namen des Ehemannes, darunter den Ausdruck "Vermietung und Verpachtung" und darunter das betroffene Haus anführt, ist an die Beschwerdeführerin adressiert, trägt das Datum 25. Juni 1990, nennt in seinem Betreff das gegenständliche Haus sowie "Top 5 Nutzung", ist mit "Vereinbarung zwischen (Ehemann) und (Beschwerdeführerin) überschrieben und hat folgenden Wortlaut:

"Die (Ehemann) Vermietung und Verpachtung übernimmt die im Eigentum der (Beschwerdeführerin) stehende Eigentumswohnung (Haus) Top 5, bezahlt die Ablöse an die Familie ... in der Höhe von ... gemäß Räumungsvergleich und renoviert die Wohnung.

Die (Ehemann) Vermietung und Verpachtung hat die Nutznießung an dieser Wohnung so lange, bis die getätigten Investitionen incl.

Zinsen abgezahlt sind."

Darunter finden sich der Vermerk "einverstanden" und die

Unterschriften der Eheleute.

Im Abgabenverfahren der Beschwerdeführerin verwies die

Prüferin in einer zur Berufung abgegebenen Stellungnahme auf ihre im Rechtsmittelverfahren des Ehemannes erstattete Stellungnahme, in welcher über die Mitteilung gegenüber der Prüferin berichtet worden war, dass die Beschwerdeführerin zur Bezahlung der Sanierungsarbeiten finanziell nicht in der Lage gewesen sei, weshalb der Ehemann die Bezahlung dieser Arbeiten vorweg übernommen habe. Die Rückzahlung des Betrages "samt Zinsen und Gewinn" sei in der Weise erfolgt, dass die Mieteinnahmen bis zum Jahr 2004 dem Ehemann zufließen würden. Dass aus einem vom Ehemann vorgelegten Mietvertrag der Schluss gezogen werden könne, es handle sich gleichzeitig um einen Hauptmietvertrag zwischen den Eheleuten und um einen Untermietvertrag zwischen dem Ehemann als Hauptmieter und dem Wohnungsnutzer als Untermieter, scheine unwahrscheinlich, insbesondere wenn man bedenke, dass ein "Untermietvertrag deutlich als ein solcher bezeichnet" werden müsse. Weiters seien die Eheleute zum Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses der Meinung gewesen, dass für die Liegenschaft weiterhin eine Hausgemeinschaft vorliege, und hätten die Begründung des Wohnungseigentums nicht berücksichtigt.

In den Verwaltungsakten liegt die Ablichtung eines mit dem 3. Juni 1995 datierten Mietvertrages über die Wohnung Top 5 ein, in welchem (auf dem gängigen Vordruck abgefassten) Vertrag als Vermieter beide Eheleute in ihrer Eigenschaft als Hauseigentümer bezeichnet werden; unterschrieben ist der Vertrag für die Vermieterseite nur vom Ehemann.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin als unbegründet ab. In der Begründung ihres Bescheides führte die belangte Behörde nach Wiedergabe des Verfahrensganges aus, dass Einkünfte dem zuzurechnen seien, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen sei. Dies sei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden, wobei die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge maßgeblich sei. "Unbestritten ist die Einkunftsquelle der Bw. zuzurechnen." Eine gemeinsame Vermietung durch die Eheleute wäre nur dann möglich, wenn der Ehemann zumindest Miteigentümer der Eigentumswohnung wäre und eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht liege nicht vor, weil sie bei Eigentumswohnungen rechtlich nicht möglich sei, wobei es jedenfalls auch an einem Gesellschaftsvertrag fehlen würde, der nach außen hin klar zum Ausdruck gekommen wäre. Von einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt könne keine Rede sein, weil der Vertrag einmal als Gesellschaftsvertrag und einmal als Hauptmietvertrag bezeichnet werde. Die Frage, ob zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann ein Mietvertrag über die Eigentumswohnung abgeschlossen worden sei, welcher den Ehemann zur Vermietung der Eigentumswohnung berechtige, sei zu verneinen. Auch aus der im Berufungsverfahren vorgelegten Vereinbarung könne nicht ersehen werden, dass "ein Mietvertrag oder ein Gesellschaftsvertrag vorliegt". Auch diese Vereinbarung sei nicht nach außen zum Ausdruck gekommen, weil sie eine interne Abmachung zwischen den Eheleuten darstelle. Dass im Mietvertrag mit dem Wohnungsnutzer beide Eheleute als Vermieter aufschienen, sei dadurch zu erklären, dass die Eheleute zum Zeitpunkt des Abschlusses dieses Mietvertrages davon ausgegangen seien, dass eine Hausgemeinschaft vorliege. Auch daraus sei zu ersehen, dass mit dem Wohnungsnutzer kein Untermietvertrag, sondern ein Hauptmietvertrag abgeschlossen worden sei. Gegen die vorgetragene Konstruktion als Untermietvertrag spreche auch der Umstand, dass ein Untermietvertrag "deutlich als solcher bezeichnet" werden müsse. Die vorläufige Übernahme der Sanierungskosten durch den Ehemann stelle in wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein Darlehen an die Beschwerdeführerin dar, wofür der Umstand spreche, dass die Mieteinnahmen so lange dem Ehemann zufließen sollten, bis die Sanierungskosten einschließlich Zinsen abgedeckt seien, womit alle Voraussetzungen für ein Darlehen erfüllt seien. Da der Ehemann "keinen gültigen Rechtstitel für die Vermietung" der Eigentumswohnung Top 5 habe, seien die Einkünfte aus der Vermietung dieser Wohnung der Beschwerdeführerin zuzurechnen, weshalb die Berufung

als unbegründet abzuweisen gewesen sei. Die Umsatzsteuern seien beim richtigen Steuersubjekt zu erfassen gewesen, wobei ein Saldieren der Umsatzsteuer zwischen verschiedenen Steuersubjekten nicht möglich sei.

Der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde lässt sich gerade noch eine Bekämpfung nicht nur der Zurechnung der Einkünfte, sondern auch der Umsätze an die Beschwerdeführerin (an Stelle ihres Ehemannes), dies jedoch nur hinsichtlich der Wohnung Top 5, entnehmen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten erwogen:

Zur Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1990 und 1991 und zur Einkommensteuer für das Jahr 1994:

Gemäß Art. 131 Abs. 1 Z. 1 B-VG kann gegen den Bescheid einer Verwaltungsbehörde wegen Rechtswidrigkeit Beschwerde erheben, wer durch den Bescheid in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet. Aus dieser Vorschrift leitet der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ab, dass nur derjenige beschwerdeberechtigt ist, der durch den angefochtenen Bescheid in seinen Rechten verletzt sein kann, während das Fehlen der Möglichkeit einer durch den Bescheid - unabhängig von seiner Gesetzmäßigkeit - bewirkten Rechtsverletzung die Beschwerdelegitimation ausschließt, sodass die Berechtigung einer Partei zur Erhebung einer Bescheidbeschwerde voraussetzt, dass die Aufhebung des angefochtenen Bescheides eine Verbesserung der Rechtsposition der Partei herbeiführen kann (siehe für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2006, 2002/13/0119, 0120, mit weiteren Nachweisen). An der erforderlichen Beschwerdeberechtigung in diesem Sinn fehlt es der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1990 und 1991 deswegen, weil die von ihr allein bekämpfte Zurechnung der wirtschaftlichen Ergebnisse aus der Vermietung der Wohnung Top 5 angesichts des von der belangten Behörde festgestellten Fehlens solcher Ergebnisse in diesen Jahren auf die Umsatzsteuerbescheide keine Auswirkung nehmen konnte und auch nicht genommen hat, während die von der Beschwerdeführerin bekämpften Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1990 und 1991 ein für sie günstigeres als das im Falle der Bescheidaufhebung wieder eintretende Ergebnis erbracht haben und mit dem im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1994 es beim Ergebnis des Erstverfahrens geblieben war.

In diesem Umfang war die Beschwerde somit gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen, was der Gerichtshof in einem nach § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat beschlossen hat.

Zur Umsatzsteuer 1992 bis 1995 und zur Einkommensteuer 1992, 1993 und 1995:

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern, wobei maßgeblich die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge ist. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann, während die rechtliche Gestaltung nur maßgebend ist, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (siehe die hg. Erkenntnisse vom 29. Mai 1990, 90/14/0002, vom 5. August 1993, 93/14/0031, vom 18. Oktober 1995, 95/13/0176, vom 31. März 1998, 98/13/0039, vom 21. Juli 1998, 93/14/0149, vom 19. November 1998, 97/15/0001, vom 26. September 2000, 98/13/0070, und vom 9. November 2004, 99/15/0008). Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind dabei im Regelfall demjenigen zuzurechnen, der zur Nutzung befugt ist (Doralt/Renner, EStG8, § 2 Tz 157).

Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, dass der bloße Umstand ihres Alleineigentums an der vermieteten Eigentumswohnung die Zurechnung der Einkünfte und Umsätze aus der Vermietung dieser Wohnung an sie noch nicht tragen könne, weil es bei der Frage der Zurechnung von Einkünften nicht entscheidend darauf ankomme, wem die ertragbringenden Wirtschaftsgüter zuzurechnen seien, ist ihr im Grundsätzlichen beizupflichten. Sie übersieht dabei allerdings, dass es ihr im vorangegangenen Verwaltungsverfahren nicht gelungen war, ein solches Sachvorbringen zu erstatten, welches die Abgabenbehörde hätte veranlassen müssen, eine wirksame Übertragung der Unternehmerposition und der Berechtigung zur Nutzung der Eigentumswohnung Top 5 als Einkunftsquelle an den Ehemann zu erkennen. Wenn der Beschwerdeführerin dies in einem spätere Jahre betreffenden Abgabenverfahren anders als im vorliegenden Verfahren gelungen war, wie sie in ihrer Beschwerde vorträgt, kann dies auf den Bestand ihres Sachvorbringens im vorliegenden Verfahren keinen Einfluss nehmen. Das im vorliegenden Abgabenverfahren

erstattete Sachvorbringen und die darauf fußenden Ermittlungsergebnisse lassen es nicht als rechtswidrig erkennen, dass die belangte Behörde Umsätze und Einkünfte aus der Vermietung der Wohnung Top 5 der Beschwerdeführerin als der Wohnungseigentümerin und nicht ihrem Ehemann zugerechnet hat.

Die zwischen den Eheleuten getroffene Übereinkunft als eine Art Darlehen zu beurteilen, in dessen Rahmen die vom Ehemann für die Wohnung der Beschwerdeführerin getätigten Aufwendungen ratenweise dadurch abgestattet werden sollten, dass die Beschwerdeführerin dem Ehemann die Zinserträge überließ, kann als rechtlich plausible Deutung der von den Eheleuten - reichlich unklar - gestalteten Situation gelten und erlaubte es der belangten Behörde, in der Überlassung der Erträge aus der Vermietung an den Ehemann einen Akt der Einkommensverwendung durch die Beschwerdeführerin zu erkennen, der an der steuerlichen Zurechnung dieser Erträge an sie nichts ändern konnte. Der Beschwerdehinweis auf die Folgen der Einräumung eines Fruchtgenusses kann der Beschwerde deswegen zu keinem Erfolg verhelfen, weil das Sachvorbringen und die Ermittlungsergebnisse des vorliegenden Verfahrens es nicht als rechtswidrig erkennen lassen, dass die belangte Behörde vom Vorliegen eines dem Ehemann von der Beschwerdeführerin wirksam eingeräumten Fruchtgenusses an ihrer Eigentumswohnung nicht ausgegangen ist. An die vom Verwaltungsgerichtshof in der Beurteilung einer Beweiswürdigung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 29. März 2006, 2001/14/0221, desgleichen etwa auch das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 1978, 2790/77) ist im gegebenen Zusammenhang zu erinnern. Zur Gestaltung des im Jahr 1995 abgeschlossenen Mietvertrages hat die belangte Behörde ihre mit dem Akteninhalt im Einklang stehenden erklärenden Ausführungen getroffen. Die Unterfertigung dieses Vertrages auf Vermieterseite nur durch den Ehemann ist (angesichts der Benennung beider Eheleute als Vermieter) kein zwingendes Indiz für ein solches Auftreten der Eheleute nach außen hin, mit welchem sie die zwischen ihnen vertraglich als begründet behauptete Rechtslage klar dokumentiert hätten, und vermag für den vorliegenden Fall eine vom Verwaltungsgerichtshof aufgreifbare Unschlüssigkeit der Tatfragenbeurteilung der belangten Behörde, eine Übertragung der Einkunftsquelle an den Ehemann sei nicht vorgenommen worden, nicht herzustellen.

Im zulässig erhobenen Umfang war die Beschwerde somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 29. November 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2002130189.X00

Im RIS seit

15.01.2007

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at