jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2006/11/22 2004/15/0139

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.11.2006

Index

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

Norm

BAO §167 Abs2;
BAO §21 Abs1;
BAO §22;
EStG 1988 §16 Abs1 Z8 lite;
VwGG §41 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Schilhan, über die Beschwerde des Alois K in L, vertreten durch Dr. Erich Bernögger, Rechtsanwalt in 4580 Windischgarsten, Bahnhofstraße 6, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 2. September 2004, GZ. RV/0308-G/03, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Geschäftsführer einer GmbH, an der er, seine Ehefrau und seine beiden Kinder zu je 25 % beteiligt sind. Die GmbH (zu 66 %), der Beschwerdeführer (zu 23 %) und eine Bausparkasse (zu 11 %) sind Eigentümer einer Liegenschaft samt Gebäude mit einer Gesamtnutzfläche von ca. 1100 m2. Am Gesamtgebäude besteht seit 1992 Wohnungseigentum. Der Beschwerdeführer und die GmbH vermieten ihre Anteile, die Bausparkasse nützt ihren Anteil selbst.

Der Beschwerdeführer erklärte in den Abgabenerklärungen der Streitjahre jeweils u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der seinem Mindestanteil entsprechenden Wohnungen und machte Werbungskosten geltend. Die Veranlagung erfolgte jeweils erklärungsgemäß.

Nach Durchführung einer Buch- und Betriebsprüfung nahm das Finanzamt die Verfahren wieder auf und erließ neue Sachbescheide, in denen die von der GmbH an den Beschwerdeführer verrechneten Leistungen beim Beschwerdeführer nicht als Werbungskosten anerkannt wurden und die als Werbungskosten geltend gemachten AfA-Beträge unter Anwendung eines Prozentsatzes von 1,5 an Stelle der geltend gemachten 3 % berücksichtigt wurden.

Die vom Beschwerdeführer gegen die verfügte Wiederaufnahme und die Sachbescheide erhobenen Berufungen wurden vom Finanzamt mit der Berufungsvorentscheidung vom 8. August 2003 abgewiesen. In der Begründung wurde ergänzend zum - eingangs dargestellten - unstrittigen Sachverhalt ausgeführt, die drei Miteigentümer der Liegenschaft seien so vorgegangen, dass von der GmbH die "gesamte Hausverwaltung" für die Liegenschaft erbracht worden sei. Die Arbeitsleistung dieser Hausverwaltung seien für die GmbH vom Beschwerdeführer, seiner Ehefrau und seinen beiden Kindern verrichtet worden, wobei die vier Personen eine gesamte Arbeitsleistung von etwa 1100 bis 1200 Stunden jährlich erbracht haben. Davon habe die Ehefrau des Beschwerdeführers etwa 415 Stunden, die beiden Kinder je 50 Stunden und den übrigen Teil der Beschwerdeführer selbst verrichtet. Die Arbeitsleistungen hätten einerseits manuelle Arbeiten wie Reinigung beider Stiegenhäuser, Reinigung und Schneefreihaltung des Parkplatzes und des Gehsteigbereiches, Lampenwechsel, Dach abschaufeln etc. und andererseits kaufmännische Arbeiten wie Büro- und Mahnwesen, Aufzeichnungsführung, Zahlungsverkehr, Mahnschreiben, Bankgänge etc. umfasst. Aufzeichnungen über diese erbrachten Leistungen seien nicht geführt worden. Diese Arbeitsleistungen seien von den vier genannten Personen unentgeltlich für die GmbH erbracht worden. Diese Arbeitsleistungen seien jeweils gegen Jahresende von der GmbH dem Beschwerdeführer für seinen eigenen Vermietungsbereich anteilig verrechnet worden. Die GmbH habe an den Beschwerdeführer jeweils eine Ausgangsrechnung gelegt. In diesen Rechnungen seien einerseits die manuellen Arbeiten unter der jährlich gleich lautenden Bezeichnung "Pflege und Reinigung der Außenanlagen, Stiegenhäuser, Passage, Schneeräumung etc." und andererseits die kaufmännischen Arbeiten ebenfalls unter der gleich bleibenden Bezeichnung "Buchhaltung und Büroaufwand" anteilig in Rechnung gestellt worden. Die manuellen Arbeiten habe die GmbH 1996 mit 175 Stunden a S 440,--, 1997 mit 183 Stunden a S 440,--, 1998 mit 210 Stunden a S 460,--, 1999 mit 262 Stunden a S 460,-- und für das Jahr 2000 mit 258 Stunden a S 470,-- in Rechnung gestellt. An kaufmännischen Arbeiten seien verrechnet worden im Jahr 1996 55 Stunden a S 530,--, im Jahr 1997 60 Stunden a S 540,--, im Jahr 1998 60 Stunden a S 540,--, im Jahr 1999 70 Stunden a S 540,-- und im Jahr 2000 75 Stunden a S 550,--. Insgesamt habe die GmbH dem Beschwerdeführer brutto, inklusive jeweils 20 % USt, 1996 S 127.380,--, 1997 S 135.504,--, 1998 S 158.400,--, 1999 S 193.584,-- und im Jahr 2000 S 198.612,-- in Rechnung gestellt. Diese Jahresbeträge habe der Beschwerdeführer bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten in Abzug gebracht. Die Abzugsfähigkeit dieses jährlich geltend gemachten Aufwandes stehe in Streit. Die Abzugsfähigkeit sei jedoch aus folgenden Gründen zu verneinen:

Primär sei zu untersuchen, ob die praktizierte Vorgangsweise bzw. Verrechnung zwischen dem Beschwerdeführer und "seiner" GmbH den Anforderungen der sogenannten Angehörigen Judikatur entspreche. Verträge zwischen nahen Angehörigen bzw. zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern seien im Abgabenrecht nämlich nur dann anzuerkennen, wenn diese Vereinbarungen jeden Zweifel ausschließen, mit ausreichender Erscheinung nach außen treten und fremdüblich abgeschlossen worden seien. Sobald zumindest einer dieser Voraussetzungen nicht erfüllt sei, sei die abgabenrechtliche Berücksichtigung zu versagen. Die solcherart geforderte Fremdüblichkeit sei keinesfalls erfüllt:

Ein schriftlicher Vertrag zwischen der GmbH und dem Beschwerdeführer über die Leistungsverrechnung liege nicht vor. Weder für die Arbeiten der vier Personen für die GmbH, noch für die davon von der GmbH an den Beschwerdeführer anteilig weiterverrechneten Arbeiten gebe es irgendwelche Zeitaufzeichnungen. Die Zeitangaben seien jeweils bloß nachträglich geschätzt worden. Die im Streitzeitraum ansteigenden Jahresstundenzahlen seien daher nicht überprüfbar. Der Beschwerdeführer habe in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 13. November 2002 zugestanden, dass diese gebotenen entsprechenden Aufzeichnungen fehlten.

Die GmbH, die Bausparkasse und der Beschwerdeführer seien jeweils Wohnungseigentümer. Die gewählte Verrechnungsweise führe dazu, dass - obwohl sämtliche Hausverwaltungs- und Besorgungsaufgaben, als auch die den eigenen Miteigentumsanteil des Beschwerdeführers betreffenden Bereich - ohnehin de facto vom Beschwerdeführer selbst und dessen Familienmitglieder erbracht würden, letztlich also seinen eigenen "Vermietung- und Verpachtung-Bereich" bzw. dessen "eigenes Einzelunternehmen im selben Gebäude" betreffen. Es sei wohl fremdunüblich, wenn jemand mit seiner eigenen Arbeitskraft sein eigenes Vermögen verwalte, und sodann vorgebe, dies gratis für einen

anderen - hier für die GmbH - zu tun, damit sodann dieser andere dieselbe soeben gratis empfangene Vorleistung anschließend wieder entgeltlich an den vorherigen ohnehin Gratisleister und de facto-Leistungserbringer weiterverrechne. Durch diese gekünstelte Zwischenschaltung der GmbH würden üblicherweise Einnahmen vermittelnde Eigenleistungen des Beschwerdeführers bei ihm plötzlich in Aufwandsposten umkonstruiert werden.

Die gegenständliche Methode, nämlich erste Stufe Gratis-Hinleistung und anschließende zweite Stufe entgeltliche Rückleistung, sei nicht nur dem Grunde nach fremdunüblich, sondern bei den gegenständlichen angesetzten Verrechnungspreisen auch der Höhe nach. In den jährlichen Ausgangsrechnungen der GmbH an den Beschwerdeführer seien für den manuellen Bereich jährlich 175 bis 262 Stunden mit einem Stundenpreis von S 440,-- bis S 470,-- netto plus 20 % Umsatzsteuer, sohin durchschnittlich ca. S 550,-- verrechnet worden. Hätte der Beschwerdeführer bzw. dessen Familienmitglieder diese verschiedenen Arbeiten von einem "echten" Fremden direkt zugekauft, so hätte der Beschwerdeführer für derartige Arbeitsinhalte nicht einmal die Hälfte aufwenden müssen. Eine Reinigungskraft, die in Mehrfamilienwohnhäusern das Stiegenhaus putze, auf dem Gehsteig Salz streue, auf dem Parkplatz leere Dosen einsammle und Zigarettenstummel entsorge etc., hätte nämlich im Prüfungszeitraum S 150,-- bis maximal S 200,-- pro Stunde gekostet, nicht aber S 550,--. Unternehmer bezögen derartige manuelle Vorleistungen gewöhnlich direkt und nicht unter möglichst vielen Zwischenschaltungen durch Dritte, was notorisch eine exorbitante Kostenexplosion zur Folge hätte. Dass "eine Siedlungsgenossenschaft für von Unternehmen zugekaufte Leistungen" diese sodann mit Preisaufschlägen weiterverrechne, sei zwar zutreffend, bedeute jedoch nicht, dass solche Genossenschaften Arbeiten der gegenständlichen Art tatsächlich um S 550,-- pro Stunde gekauft hätten.

Im vorliegenden Fall sei die Verrechnung so vorgenommen worden, dass der Beschwerdeführer an seinen Mieter nur die jeweiligen vertraglichen Hauptmietzinse verrechnet habe und auch nur diese Hauptmietzinse unter seinen "V+V-Einnahmen" erklärt habe. Die seinen gesamten Vermietungsbereich betreffenden Hausbetriebskosten seien hingegen nicht von ihm unter seinem "V+V-Werbungskosten" als Aufwand und mangels einer eigenen Weiterverrechnung an seine Mieter auch nicht unter seinen "V+V-Einnahmen" erklärt worden, obwohl der Beschwerdeführer laut allen mit seinen Mietern abgeschlossenen Mietverträgen gegenüber diesen der Gläubiger der Betriebskosten sei. Anstatt dessen seien die seinen Vermietungsbereich betreffenden Betriebskosten von der GmbH (gemeint als Verwalter, jedoch fälschlicherweise von dieser im eigenen Namen!) an die Mieter des Beschwerdeführers direkt verrechnet worden. Dadurch hätten die Mieter des Beschwerdeführers letztlich jeweils zwei Eingangsrechnungen erhalten, eine vom Beschwerdeführer über den Hauptmietzins und eine weitere von der GmbH über die Betriebskosten. Dabei sei die GmbH jedoch nicht wie ein Verwalter aufgetreten, sondern stets im eigenen Namen. Die GmbH habe in ihrer eigenen Buchhaltung die Betriebskosten auf Aufwandskonten und die an die Mieter des Beschwerdeführers verrechneten Betriebskosten auf Erlöskonten gebucht und an die Mieter des Beschwerdeführers Ausgangsrechnungen im eigenen Namen über die Betriebskosten gelegt. Neben diesen Ausgangsrechnungen an die Mieter des Beschwerdeführers habe die GmbH die hier streitgegenständlichen Betriebskosten auch an den Beschwerdeführer selbst verrechnet. Bei dieser Vorgangsweise sei es erst recht unverständlich, wenn ohnehin die Betriebskosten an die jeweiligen Mieter des Beschwerdeführers bereits über die GmbH (laut Vorhaltsbeantwortung vom 28. März 2003 der Höhe nach in Anlehnung an die "MRG-Sätze") verrechnet worden seien und deswegen laut Meinung des Beschwerdeführers letztlich bei ihm auch auf der Ausgabenseite keine Betriebskosten haben berücksichtigt werden können. Durch die Verrechnung dieser Posten von der GmbH an den Beschwerdeführer seien auf dessen Ausgabenseite sehr wohl Werbungskosten in Form der streitgegenständlichen Betriebskosten ausgelöst worden, die aber ohnehin von der GmbH bereits zuvor schon einmal, nämlich an die jeweiligen Mieter des Beschwerdeführers unter den dortigen Betriebskosten direkt verrechnet worden seien. Insoweit somit die GmbH an den Beschwerdeführer die streitgegenständlichen Kosten verrechnet habe und als im eigenen Namen agierende "Verwalterin" der gesamten Liegenschaft diese Kosten bereits zuvor auch in den von ihr an die Mieter des Beschwerdeführers in den dortigen Betriebskostenabrechnungen unter den beiden Posten "Reinigung und Verwaltung" direkt verrechnet habe, liege damit eindeutig eine fremdunübliche Doppelverrechnung vor, was schließlich auch vom Beschwerdeführer in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 28. März 2003 einbekannt worden sei. Eine Doppelverrechnung sei nur dann unterblieben, wenn fallweise einzelne Wohnungen des Beschwerdeführers nicht vermietet gewesen seien, also leer gestanden seien. Für derartige Leerzeiten seien von der GmbH keine Betriebskosten an Mieter des Beschwerdeführers - weil ein solcher ja nicht existent gewesen sei - verrechnet. Dennoch seien auch für derartige Leerzeiten von der GmbH an den Beschwerdeführer die streitgegenständlichen Kosten verrechnet worden. Dies bedeute, dass selbst dann, wenn der

Beschwerdeführer gewusst habe, dass er infolge Nichtvermietung einer Wohnung keine Mieteinnahmen lukrieren könne, er dennoch sich seine an die GmbH gratis erbrachten Eigenleistungen sodann von dieser entgeltlich habe verrechnen lassen. Diese Art der Erzeugung von Werbungskosten sei erst recht fremdunüblich.

Hinsichtlich des AfA-Satzes sei mit einer teilweisen stattgebenden Erledigung vorzugehen. Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 sei von einer Nutzungsdauer von rund 67 Jahren auszugehen. Eine kürzere Nutzungsdauer sei nachzuweisen. Die Beweislast hiefür treffe den Abgabepflichtigen. Der Nachweis könne nur mit einem Gutachten über den Bauzustand erbracht werden. Werde der Nachweis nicht erbracht, sei nur eine AfA von 1,5 % anzuerkennen. Wenn ein Gebäude vor 1915 errichtet und vor 1989 erworben worden sei, dann könne der bisher zu Grunde gelegte AfA-Satz nur insoweit angesetzt werden, soweit er 2 % nicht übersteige. Diese Voraussetzungen lägen für ca. 60 % des Gesamtgebäudes ("Gebäude im Alter von 150 Jahren") vor. Ohne gutachterlichen Nachweis sei bei der Berechnung des AfA-Satzes von 1,5 % für 40 % des Gesamtgebäudes (neuer Teil) und von 2 % für 60 % des Gesamtgebäudes (alter Teil), sohin von einem durchschnittlichen Satz von 1,8 % auszugehen.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz schränkte der Beschwerdeführer seine Berufungen auf die Sachbescheide ein. Er machte geltend, dadurch, dass die erbrachten Leistungen für Verwaltung und Betreuung der Liegenschaft gleichermaßen für alle Mieteigentümer sowie teilweise an die einzelnen Mieter erbracht und mit den gleichen Stundensätzen verrechnet worden seien, seien die gegenständlichen Vereinbarungen bereits auf andere Weise als in Schriftform hinreichend zum Ausdruck gekommen und könne daher auch über die Fremdüblichkeit der Vereinbarungen kein Zweifel mehr aufkommen. Der Umstand, dass das Finanzamt das Fehlen von Aufzeichnungen über Lohn, Lohnnebenkosten, Stunden, Auslastungsgrad, etc. als Mangel hinstelle, sei nicht haltbar. Einerseits würden bei der leistungserbringenden GmbH keine Löhne ausgezahlt, andererseits sei es kaum üblich, dass ein leistungserbringender Unternehmer dem Rechnungsadressaten seine Kalkulationsgrundlagen für die verrechneten Stundensätze bekannt gebe.

Den Gesellschaftern einer GmbH bliebe es unbenommen, zur Verbesserung der finanziellen Lage dieser Gesellschaft unentgeltlich Leistungen zu erbringen. Völlig irrig und nicht nachvollziehbar sei die Auffassung des Finanzamtes, dass die übrigen Familienmitglieder und Mitgesellschafter ihre Leistungen nicht für die Gesellschaft, an der sie beteiligt seien, unentgeltlich erbringen wollten, sondern für das Unternehmen des Beschwerdeführers. Ob und inwieweit die Gesellschafter der leistenden GmbH an diese unentgeltlich Leistung erbringen, sei nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Im Fremdvergleich sei vielmehr zu prüfen, ob und inwieweit Leistungen erforderlich seien bzw. zu welchen Bedingungen Leistungen durch ein fremdes Unternehmen zur Verrechnung gekommen wären. Die vom Finanzamt gewählten Ansätze der Leistungserbringung von Taglöhnern erscheine für eine Angemessenheitsprüfung mit Fremdvergleich eher weniger tauglich zu sein. Zielführender erschienen die vom Fachverband für Immobilienverwalter und Immobilientreuhänder bei der Wirtschaftskammer veröffentlichten Richtlinien und Honorarsätze für Immobilienverwalter, die Mindestlohntarife für die Betreuung und Bedienung von Anlagen und Einrichtungen auf Liegenschaften und die Mindestlohntarife für Hausbesorger. Daraus ergebe sich, dass zwischen den dem Hauseigentümer nach Mietrechtsgesetz zustehenden Pauschalbetrag für Verwaltungskosten und dem Honorar des Immobilienverwalters kein rechtlich bindender Zusammenhang bestehe. Mit dem demnach (näher dargestellten) Pauschalhonorar seien nur die laufenden, üblichen Verwaltungsleistungen, nicht aber Sonderleistungen, wie Behördenerledigungen, steuerliche Aufzeichnungsführung, Umsatzsteuervoranmeldung, Aufwand durch Mieterwechsel, abgegolten. Für die manuellen Leistungen ergebe sich nach diesen Grundlagen ein verrechenbarer Stundensatz von S 513,24. Die an den Beschwerdeführer verrechneten Leistungshonorare würden absolut und unwiderlegbar dem Fremdvergleich standhalten und seien somit anzuerkennen.

Hinsichtlich der vom Finanzamt angenommenen Doppelverrechnung von Betriebskosten sei darauf hinzuweisen, dass jene Betriebskosten bzw. Verwaltungskosten, die dem Mieter verrechnet werden dürften (Einschränkungen durch das Mietrechtsgesetz) und die Honorare des Hausverwalters bzw. der einzelnen Professionisten an den Hauseigentümer in rechtlicher Hinsicht "zwei verschiedene Paar Schuhe" seien. Die Hausverwaltung sei bei ihrer Honorarabrechnung an solche Einschränkungen nicht gebunden. Der Hauseigentümer bleibe demnach nicht nur auf der Differenz zwischen Hausverwalterhonorar und verrechenbarer Verwaltungskosten, sondern auch auf dem Leermietenanteil an Betriebskosten "sitzen". Von einer Doppelverrechnung könne überhaupt keine Rede sein.

Die Ausführungen in der Berufung zur Berechnung des AfA-Satzes würden aufrecht erhalten.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde den Berufungen teilweise, nämlich im Sinne der Berufungsvorentscheidung, Folge. In der Begründung hat sie zunächst das Verwaltungsgeschehen ausführlich dargestellt. Im Erwägungsteil führte sie nach Wiedergabe von Rechtssätzen aus der Judikatur aus, der Beschwerdeführer habe mit der GmbH, deren Gesellschafter er sei, eine Vereinbarung geschlossen. Er erbringe in seiner Funktion als Gesellschafter der GmbH unentgeltlich Leistungen an diese, welche ihm wiederum in der Folge von der GmbH in Rechnung gestellt werden. In der Berufung habe der Beschwerdeführer dazu ausgeführt, dieses Verhältnis Leistung und Gegenleistung (Verrechnung) beziehe sich ausschließlich auf seinen Miteigentumsanteil.

Diese Vereinbarung sei anhand der in der Judikatur dargestellten Kriterien zu prüfen. In seinem Schriftsatz vom 8. Jänner 2001 habe der Beschwerdeführer ausgeführt, ein Vertrag zwischen der GmbH und ihm über die Erbringung von Pflege- und Reinigungsleistungen der Außenanlagen, Stiegenhäuser und Passage sowie Schneeräumung liege nicht vor und sei für derartige Leistungen auch nicht fremdüblich. Vereinbart sei bereits seit vielen Jahren, dass die Pflege der Außenanlagen, Stiegenhäuser und Passage sowie der Verwaltungstätigkeiten im Zusammenhang mit der Mietzins- und Betriebskostenverrechnung sowie die Führung der damit im Zusammenhang stehenden Aufzeichnungen durch die GmbH erledigt und dem Grundstücksmiteigentümer anteilig in Rechnung gestellt werde. Dabei werde davon ausgegangen, dass der anteilige Zeitaufwand zur Reinigung von zwei Stiegenhäusern, einer Passage, des gesamten Gehsteig- und Parkplatzbereiches sowie die entsprechende Schneeräumung eine Stunde pro Werktag (5-Tage-Woche) in Anspruch nehme. Für die anteiligen Büroarbeiten seien monatlich ca. 5 1/2 Stunden präliminiert und abgerechnet worden.

In den von der GmbH gelegten Rechnungen seien diese Leistungen dem Beschwerdeführer verrechnet worden. Diesen Leistungskatalog habe der Beschwerdeführer in der Berufung erweitert.

Nach der Rechtsprechung sei eine ausreichende Publizität nur dann gegeben, wenn vertragliche Vereinbarungen unter Schilderung der wesentlichen Punkte pro futuro bekannt gegeben würden. Gerade das Erfordernis der Publizität solle verhindern, dass steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden können. Das Nichtvorliegen einer Vereinbarung sei unbestritten. Der Beschwerdeführer rechtfertigte diesen Mangel mit dem Hinweis, dass die erbrachten Leistungen für Verwaltung und Betreuung der Liegenschaft gleichermaßen für alle Miteigentümer erbracht und mit den gleichen Stundensätzen verrechnet worden seien. Dadurch seien die gegenständlichen Vereinbarungen bereits auf andere Weise hinreichend zum Ausdruck gekommen. Dieses Argument sei jedoch nicht geeignet, das Nichtvorhandensein einer schriftlichen Vereinbarung zu kompensieren: Auf Vorhalt der belangten Behörde, wie die Verrechnung mit den anderen Miteigentümern erfolgt sei, habe der Beschwerdeführer die Betriebskostenabrechnung der Bausparkasse vorgelegt und ausgeführt, dass die strittigen Leistungen, die die GmbH selbst als Miteigentümerin betreffen, dieser nicht weiterverrechnet worden seien. Die Weiterverrechnung sei lediglich an den Beschwerdeführer und an die Bausparkasse erfolgt. In der vorgelegten Betriebskostenermittlung werde im Jahr 2000 ein Gesamtbetrag jeweils für Reinigung S 39.360,--, Außenanlagen S 10.023,-- und Verwaltung S 37.556,-- aufgelistet. Davon sei der anteilsmäßige Betrag für die Bausparkasse herausgerechnet worden. Dieser betrage somit im Jahr 2000 S 9.820,98.

Der Argumentation des Beschwerdeführers folgend handle es sich bei den ihm verrechneten - strittigen - Leistungen um jene, die ausschließlich sein Unternehmen Vermietung und Verpachtung (23 % der Liegenschaft) betreffen. Obwohl der Beschwerdeführer behaupte, die erbrachten Leistungen für Verwaltung und Betreuung der Liegenschaft würden für alle Miteigentümer erbracht und mit den gleichen Stundensätzen verrechnet und anteilsmäßig aufgeteilt werden, stelle sich die Situation durch die vorgelegte Verrechnung in der Vorhaltsbeantwortung anders dar: Dem Beschwerdeführer seien im Jahr 2000 S 165.510,-- anteilsmäßig für 23 %, einem familienfremden Mieter hingegen nur S 9.820,98 für 11 % verrechnet worden. Ein Blick auf die Diskrepanz bei diesen Beträgen zeige, wie unentbehrlich eine schriftliche Vereinbarung gewesen wäre. Dadurch hätten sich auch Rückschlüsse auf einen eindeutigen und klaren Inhalt ergeben.

Die zu erbringenden Leistungen seien nicht ausreichend konkretisiert worden. Die Angaben des Beschwerdeführers in seiner Eingabe vom 8. Jänner 2001, in seiner Niederschrift vom 6. August 2001 und die Bezeichnung dieser Leistungen in den Rechnungen würden sich nicht decken. In der Berufung habe der Beschwerdeführer die von ihm erbrachten Leistungen derart erweitert, dass nach der Erfahrung des täglichen Lebens die dort aufgelisteten Tätigkeiten in den angegebenen Stunden nicht einmal annähernd erfüllt werden könnten.

Auch stelle sich die Verrechnung in einer unter Familienfremden nicht üblichen Höhe dar:

Betrachte man beispielsweise das Jahr 2000 und folge der Behauptung des Beschwerdeführers, dass es sich bei diesen verrechneten Leistungen in Höhe von S 165.510,-- nur um den Teil (23 %) handle, der seine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffe, so müsse man von einer Gesamtleistung von S 719.609,-- ausgehen. Stelle man diese Summe in Relation zu den ursprünglich in der Niederschrift vom 6. August 2001 aufgezählten Tätigkeiten, lasse sich die Fremdunüblichkeit dieser Verrechnung erkennen. Daraus folge aber, dass zur fehlenden Publizität und dem Fehlen eines klaren und eindeutigen Inhaltes auch die Fremdunüblichkeit dieser Vereinbarung komme. Zwischen Fremden wäre neben der Höhe der verrechneten Leistungen auch die Unbestimmtheit des Inhaltes der Vereinbarung schlechthin undenkbar. Die Leistungsbeziehungen zwischen dem Beschwerdeführer und der GmbH genügten sohin nicht den Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen.

Zur Höhe des AfA-Satzes führte die belangte Behörde aus, der Gesetzgeber vermute bei Gebäuden, die der Vermietung und Verpachtung dienen, eine Nutzungsdauer von 66,6 Jahren und nicht weniger. Die Beweislast für eine kürzere Nutzungsdauer treffe daher denjenigen, der eine solche behaupte. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer und sohin höheren AfA-Satzes könne grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den Bauzustand erbracht werden. Der Beschwerdeführer habe sich jedoch auf die Behauptung beschränkt, dass das in Rede stehende Gebäude für örtliche Verhältnisse als historisch bezeichnet werden könne, ohne hiefür ein Gutachten vorzulegen. Ein Nachweis für die von ihm behauptete kürzere Nutzungsdauer von 25 Jahren sei daher nicht erbracht worden. Das Finanzamt sei davon ausgegangen, dass das Altgebäude vor dem Jahr 1915 errichtet worden sei und habe daher für diesen Teil einen AfA-Satz von 2 % gewährt. Gegen diese Vorgangsweise bestünden keine Bedenken.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Der Beschwerdeführer wendet sich zunächst gegen die Nichtanerkennung der ihm von der GmbH, deren Geschäftsführer er ist und an der er sowie seine Ehefrau und seine beiden Kinder zu je 25 % beteiligt sind, verrechneten Leistungen als Werbungskosten.

Auch er geht davon aus, dass die ihm von der GmbH verrechneten Leistungen von ihm und seinen genannten Familienmitgliedern für die GmbH unentgeltlich verrichtet worden sind. Durch die Zwischenschaltung der GmbH wurde versucht den "Unternehmerlohn" des Beschwerdeführers für seine Tätigkeiten "Vermietung und Verpachtung" als Werbungskosten darzustellen. Derartigem wurde bereits wiederholt die steuerliche Anerkennung versagt (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 16. Dezember 2003, 98/14/0031, und vom 31. März 2005, 2000/15/0117). Es kann somit bezogen auf den Beschwerdefall nicht als rechtswidrig angesehen werden, wenn die belangte Behörde den an die GmbH geleisteten Zahlungen, soweit sie Leistungen des Beschwerdeführers betreffen, die steuerliche Anerkennung versagt hat.

Die Nichtanerkennung der dem Beschwerdeführer verrechneten Leistungen als Werbungskosten, die von seinen Familienangehörigen erbracht worden sind, ist ebenfalls zutreffend:

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 und 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 die hg. Erkenntnisse vom 25. November 1997, 96/14/0024, vom 4. Juni 2003, 97/13/0208, vom 18. September 2003, 99/15/0096, und vom 24. September 2003, 97/13/0232, mit jeweils weiteren Nachweisen).

Der Beschwerdeführer hat im Verwaltungsverfahren zutreffend darauf hingewiesen, dass die Vorgangsweise zwischen ihm und der GmbH an diesen Kriterien zu messen ist. Es ist unbestritten, dass über dieses Leistungsverhältnis kein schriftlicher Vertrag besteht. Wenn der Beschwerdeführer meint, die tatsächliche Gestaltung dieser Leistungsbeziehung lasse deren Beurteilung als fremdüblich zu, kann ihm nicht gefolgt werden. Es ist ihm nämlich

nicht gelungen, im umfassend geführten Verwaltungsverfahren einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt der der tatsächlichen Vorgangsweise behauptetermaßen zu Grunde liegenden Vereinbarung darzutun. Dies erhellt schon aus der vom Finanzamt angenommenen Doppelverrechnung der Betriebskosten durch die GmbH einerseits an die Mieter des Beschwerdeführers und andererseits an ihn. Der Einwand gegen diese Sichtweise des Finanzamtes, den Mietern seien nur die gemäß dem Mietrechtsgesetz überwälzbaren Betriebskosten vorgeschrieben worden und die nicht überwälzbaren dem Beschwerdeführer als (Mit-)Eigentümer vermag in keiner Weise zu überzeugen. Der Beschwerdeführer unterlässt es nämlich, eine Darstellung der überwälzbaren und nicht überwälzbaren Aufwendungen und eine diesbezügliche Vereinbarung vorzulegen. Die behauptete Vorgangsweise tritt in Form der tatsächlich geübten und nachgewiesenen Betätigung auch keinesfalls nach außen ausreichend in Erscheinung. Warum der Beschwerdeführer den Mietern den Aufwand für Pflege und Reinigung der Außenanlagen, Stiegenhäuser, Passage, Schneeräumung etc. nicht in Rechnung stellen kann, ist nicht nachvollziehbar. Gleiches gilt für die in Rechnung gestellte Post "Buchhaltung und Büroaufwand", weil der Vermieter nach dem Mietrechtsgesetz zur Deckung der Auslagen für die Verwaltung des Hauses einschließlich der Auslagen für Drucksorten, Buchungsgebühren und dergleichen einen im Mietrechtsgesetz näher umschriebenen Betrag als Betriebskosten vorschreiben kann. Ob der ihm von der GmbH in Rechnung gestellte Betrag diesen nach dem Mietrechtsgesetz überwälzbaren Betrag überschreitet, ergibt sich aus keiner Darstellung des Beschwerdeführers. Vor allem auf Grund der Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, die einem Vorhalt gleichkommt, ist es am Beschwerdeführer gelegen, diesbezügliche Aufklärungen zu bringen. Dem ist er aber nicht nachgekommen. Aus alldem erhellt, dass die einzelnen von der GmbH zu erbringenden Leistungen und die Bedingungen dafür in keiner Weise klar zu Tage getreten sind. Auch die von der belangten Behörde abverlangte Vorschreibung an den weiteren Miteigentümer, nämlich die Bausparkasse, zeigt, dass entgegen der Beteuerung des Beschwerdeführers unterschiedliche Verrechnungsweisen eingehalten worden sind.

Für die belangte Behörde stellte sich die Frage, ob eine vom Beschwerdeführer dargestellte Rechtsbeziehung zwischen ihm und der GmbH auch unter Fremden in gleicher Weise 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). Wenn die belangte Behörde auf Grund ihres Verfahrens zu dem Ergebnis gekommen ist, dass die vom Beschwerdeführer dargestellte Leistungsbeziehung zwischen ihm und der GmbH nicht als erwiesen angenommen werden kann, kann dies nicht als unschlüssig beurteilt werden.

Gegen die Festlegung des AfA-Satzes mit 1,8 % führt die Beschwerde ins Treffen, nach den Erfahrungen des täglichen Lebens könne die Annahme einer Nutzungsdauer von 25 Jahren für ein 150 Jahre altes Gebäude als durchaus angemessen angesehen werden. Der Auffassung der belangten Behörde, der Nachweis der kürzeren Nutzungsdauer könne nur mit einem Gutachten über den Bauzustand erbracht werden, seien die Kriterien der gesetzlich gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise entgegenzuhalten.

Auch mit diesem Vorbringen kann der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen. Unter Nutzungsdauer im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 ist die normale technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer zu verstehen. Sie ist keine errechenbare, sondern nur eine im Schätzungswege feststellbare Größe. Gründe für einen schnelleren Wertverzehr als im Gesetz angenommen, hat der Steuerpflichtige nachzuweisen. Dem Steuerpflichtigen steht es frei, den Gegenbeweis zu führen und durch Vorlage eines Sachverständigengutachtens eine kürzere Nutzungsdauer, d.h. einen höheren Hundertsatz darzutun (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z. 8 Tz. 7 mit Hinweisen auf die hg. Judikatur). Der Beschwerdeführer stellt außer Streit, dass er einen derartigen von der Judikatur verlangten Nachweis nicht erbracht hat. Sein Hinweis auf das Alter des Gebäudes führt die Beschwerde nicht zum Erfolg. Nach der Rechtsprechung können bei alten Gebäuden, die in Massivbauweise errichtet sind, auch Nutzungszeiten von 200 und

mehr Jahren gerechtfertigt sein, weil nicht das Alter, sondern der Bauzustand des Gebäudes entscheidend ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 25. September 2002, 97/13/0098). Auch unter diesem Aspekt kann in der Vorgangsweise der belangten Behörde eine Rechtswidrigkeit nicht erblickt werden.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

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

Wien, am 22. November 2006

Schlagworte

Sachverhalt SachverhaltsfeststellungBeschwerdepunkt Beschwerdebegehren Entscheidungsrahmen und Überprüfungsrahmen des VwGH Allgemein

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2004150139.X00

Im RIS seit

28.12.2006

Zuletzt aktualisiert am

05.03.2010

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at