

TE Vwgh Erkenntnis 2001/12/17 98/14/0137

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 17.12.2001

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;

BAO §22;

BAO §23;

EStG 1988 §2 Abs3 Z6;

EStG 1988 §28;

EStG 1988 §4 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des S T in K, vertreten durch Dr. Georg Schuchlens, Rechtsanwalt in 9020 Klagenfurt, Waaggasse 18/III, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat II) vom 23. Juni 1998, Zl. RV 363/1-8/97, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1995, zu Recht erkannt.

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein pensionierter Steuerberater, erklärte für die Streitjahre u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung diverser Liegenschaften. Nach einem umfangreichen Vorhalteverfahren versagte das Finanzamt dem mit dem Sohn Dr. Walter T. geschlossenen Mietverhältnis die steuerliche Anerkennung und nahm dementsprechende Änderungen der erklärten Bemessungsgrundlagen vor.

Begründend führte das Finanzamt aus, der zwischen Vater und Sohn abgeschlossene mündliche Mietvertrag halte einem Fremdvergleich nicht stand. Bei dem Mietobjekt handle es sich um ein im Streitzeitraum mit einem Aufwand von rund S 10,5 Mio. (davon entfallend auf Grund und Boden S 2,6 Mio.) errichtetes Einfamilienhaus. Die erklärten Mietentgelte (1994 S 5.500,-- und 1995 S 9.758,33 inklusive Umsatzsteuer pro Monat) stimmten nicht mit den auf dem Bankkonto eingelangten Mietzahlungen (1995 S 73.920,-- inklusive Umsatzsteuer) überein. Laut Vorhaltsbeantwortung

vom 14. November 1996 würde sich die Differenz in Höhe von S 43.180,-- dadurch erklären, dass der Sohn für seine getätigte "Mithilfe" diesen Betrag mit Brief vom 15. Dezember 1995 gefordert habe. Trotz ausdrücklicher Aufforderung vom 20. November 1996 habe der Beschwerdeführer keinen belegmäßigen Nachweis über die vom Sohn erbrachten Leistungen erbracht. Der Beschwerdeführer habe lediglich mitgeteilt, dass diverse "Kaszettel" von ihm geprüft worden seien. Offenbar im Zusammenhang mit den Erhebungen des Finanzamtes sei es im August 1996 zu einer Mietanhebung auf S 9.900,-- inklusive Umsatzsteuer und zu einer Nachzahlung von S 22.440,-- gekommen. Der Erklärung des Beschwerdeführers, die Mieterhöhung (nach Baufortschritt) sei von Anfang an vereinbart gewesen, werde kein Glauben geschenkt. Laut persönlicher Vorsprache vom 15. Oktober 1996 sei der Mietgegenstand mit 1. Jänner 1996 zur ungehinderten Benützung übergeben worden. Demgegenüber sei die Miete rückwirkend ab 1. Jänner 1995 auf S 9.900,-- inklusive Umsatzsteuer erhöht worden. Dies obwohl laut Schreiben des Beschwerdeführers vom 14. November 1996 erst frühestens Mitte 1995 eine Vermietung an familienfremde Personen (wenn auch noch durch Bautätigkeit gestört) möglich gewesen wäre. Unter Fremden sei es jedoch nicht üblich, für ein noch nicht fertig gestelltes Haus (1995) gleich viel an monatlicher Miete zu verlangen, wie für ein bereits fertig gestelltes Haus (1996). Zudem würde auch der rückwirkend seit 1. Jänner 1995 verlangte Nettomietzins von S 49,45 pro m² (Größe des Hauses ohne Einbeziehung von Garage, Keller und Garten: 182 m²) nicht einmal die Hälfte des ortsüblichen Mietzinses, dieser betrage laut Auskunft des ortsansässigen Immobilienbüros S 100,-- pro m² plus Umsatzsteuer und Betriebskosten, betragen. Eine Alternativveranlagung des eingesetzten Kapitals von rund S 10,5 Millionen auf einem mit 3 % verzinsten Sparbuch hätte Zinserträge von S 315.000,-- ergeben, während aus der Vermietung des Hauses an den Sohn ein jährlicher Mietzins von lediglich S 108.000,-- erzielt werde. Auch diese Rechnung lasse den Schluss zu, dass für die Gebrauchsüberlassung des Eigenheimes an den Sohn ausschließlich private Beweggründe bestimmend gewesen seien.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung. Er habe mit insgesamt vier Vorhaltsbeantwortungen den "Tatbestand unmissverständlich klar und verständlich dargetan". Wie den beiliegenden, im April 1997 aufgenommenen, Fotos entnommen werden könne, sei die volle durch Bauarbeiten ungehinderte Benützbarkeit des Mietobjektes noch immer nicht gegeben. Mit dem Abschluss der Bauarbeiten könne erst im Juni 1997 gerechnet werden. Ab diesem Zeitpunkt werde die Miete den seit Beginn des Mietverhältnisses vereinbarten Mietbetrag von netto S 10.000,-- betragen. Zurückzuweisen sei die Ansicht des Finanzamtes, bei dem Betrag von S 43.180,-- handle es sich um die Abgeltung für die Mithilfe des Sohnes. Vielmehr habe der Mieter Leistungen für den Vermieter besorgt. Das vereinbarte Mietentgelt sei unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Mieter zur Instandhaltung des Mietobjektes verpflichtet sei, fremdüblich. Die Einkünfte des Beschwerdeführers würden daher nicht durch Aufwendungen für Instandhaltungen und Reparaturen vermindert, weshalb es bei einer jährlichen AfA von S 94.605,-- voraussichtlich in keinem Jahr zu einem Werbungskostenüberschuss kommen werde. Der Berufung beigeschlossen war ein Schreiben des ortsansässigen Immobilienbüros vom 8. Mai 1997. Darin wird ausgeführt, dass bei den im Beschwerdefall gegebenen Verhältnissen - Hanglage und Verbauung "in die Erde" - davon ausgegangen werden müsse, dass die laufenden Instandhaltungen höhere Kosten verursachen werden und deshalb "beträchtlichere Mietreduktionen" gerechtfertigt seien.

Über Vorhalt der belangten Behörde ergänzte der Beschwerdeführer, er habe seinen Sohn Dr. Walter T. mit Urkunde vom 24. Oktober 1991 bevollmächtigt, ihn in allen Angelegenheiten der Erwerbung und Bebauung der strittigen Liegenschaft zu vertreten. Von der Vollmacht nicht umfasst sei lediglich die Belastung oder Veräußerung des Grundstückes.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat am 29. April 1998 erläuterte der Beschwerdeführer, er habe dem Sohn Vollmacht erteilt, weil er selbst 365 km vom Bauort entfernt wohne. Zu diesem Zeitpunkt sei jedoch noch nicht festgestanden, dass der Sohn das Haus mieten werde. Die Geburt des Enkelkindes und der damit gegebene erhöhte Platzbedarf des Sohnes habe mit dem steuerlich zu beurteilenden Vorgang nichts zu tun. Er habe das Haus an seinen Sohn vermietet, weil er es bei ihm in guten Händen gewusst habe. Sein Sohn sei nach Fertigstellung der Küche und des Schlafzimmers im Jahr 1994 in das Haus eingezogen, um auf diese Weise eine Beaufsichtigung der Bautätigkeit zu gewährleisten. Dem Beschwerdeführer sei dies auch auf Grund seines angegriffenen Gesundheitszustandes nicht möglich gewesen. Aus heutiger Sicht wisse er, dass es sich bei dem Hausbau um eine Fehlinvestition gehandelt habe. Die Mieten seien in der Zwischenzeit derart verfallen, dass die vereinbarte Miete von S 10.000,-- sehr wohl dem Fremdvergleich entspreche. Ein Fremder wäre gar nicht bereit gewesen, in einen halbfertigen Bau zu ziehen. Daraus

habe sich ein besonderes Vertrauensverhältnis zwischen Mieter und Vermieter ergeben. Bereits jetzt weise das Gebäude bedingt durch die geschlossene Bauweise und den feuchten Weinkeller Schäden am Mauerwerk auf. Nur dem Umstand, dass es sich bei dem Mieter um seinen Sohn handle, sei es zu verdanken, dass der Beschwerdeführer überhaupt Mieteinnahmen erzielen könne. Zudem trage der Sohn die gesamten Instandhaltungskosten. Eine Vermietung an Fremde wäre erst nach Fertigstellung des Hauses möglich gewesen. Der Beschwerdeführer habe demgegenüber bereits ab 1994 einen "Gewinn" aus der Vermietung erzielen können. Beim "Schwimmbad" handle es sich nur um ein einfaches Planschbecken. Zum Betrag von S 43.180,-

- erklärte der Beschwerdeführer, bedingt durch seine Krankheit habe er "die ganze Sache" dem Sohn mehr oder weniger überlassen müssen. Der Sohn habe daher mit seinem Einverständnis über Monate hinweg das Geld für "Pfuscharbeiten" verausgabt und ihm die Empfangsbestätigungen der "Pfuscher" übergeben. Da in den Bestätigungen keine Vorsteuer ausgewiesen war, habe er sie in der Folge weggeworfen. Von der Gemeinde seien irrtümlich "Belege" auf den Namen des Sohnes ausgestellt worden, weil der Sohn laufend bei der Gemeinde vorgesprochen habe. Mittlerweile sei die Gemeinde über die Bauherreneigenschaft des Beschwerdeführers informiert.

Mit dem angefochtenen Bescheid versagte auch die belangte Behörde dem gegenständlichen Mietvertrag die steuerliche Anerkennung. Die mit dem Sohn getroffene Vereinbarung sei jedenfalls für die Streitjahre nicht in einer alle Zweifel ausschließenden Weise nach außen hin zum Ausdruck gekommen. Ein schriftlicher Mietvertrag liege nicht vor, die näheren Einzelheiten über die getroffenen mündlichen Vereinbarungen seien dem Finanzamt erstmalig anlässlich des von ihm durchgeführten Vorhalteverfahrens bekannt gegeben worden.

Auch könne vom Vorliegen klarer Vereinbarungen keine Rede sein. Schon zur Höhe des Bestandzinses habe der Beschwerdeführer im Laufe des Verwaltungsverfahrens zum Teil widersprüchliche Angaben gemacht. Die monatliche Miete ab Fertigstellung und Vollnutzungsmöglichkeit des Objektes sei einmal mit S 9.900,-- brutto, einmal mit S 10.000,-- brutto und in der Berufung schließlich mit S 10.000,-- netto angegeben worden. Auch zum Zeitpunkt der Baufertigstellung lägen unterschiedliche Angaben vor. Erstmalig in der mündlichen Berufungsverhandlung habe der Beschwerdeführer den zu Beginn des Mietverhältnisses vereinbarten Mietzins mit monatlich S 5.000,-- beziffert. Im Übrigen widerspreche die behauptete Abhängigkeit des vollen Mietentgelts von der vollen Benutzbarkeit der tatsächlich geübten Vorgangsweise, bereits ab dem Jahr 1996 einen monatlichen Betrag von S 9.900,-- zu verrechnen. Es fehlten auch genauere Abreden hinsichtlich des Umfangs des vom Mieter zu tragenden Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwandes.

Überdies halte auch das Mietentgelt einem Fremdvergleich nicht stand. Selbst bei Heranziehung des höchsten vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren genannten Betrages von S 10.000,-- netto pro Monat ergebe sich lediglich ein Nettomietzins von nicht einmal S 55,-- je m². Demgegenüber seien laut Bestätigung von ortsansässigen Immobilienmaklern vergleichbare Objekte noch im Jahr 1996 um Quadratmeter-Preise von S 100,-- bis S 120,-- netto angeboten und auch nachgefragt worden. Das vom Beschwerdeführer vorgelegte Schreiben eines Immobilienbüros sei, fänden sich darin doch nahezu wörtliche Wiedergaben des vom Beschwerdeführer bis dahin erstatteten Vorbringens, als Gefälligkeitsbestätigung anzusehen. Soweit sich der Beschwerdeführer auf einen Artikel aus einer Fachzeitschrift beziehe, wonach in der Niederösterreichischen Landeshauptstadt Quadratmeterpreise von S 70,-- angemessen seien, übersehe der Beschwerdeführer, dass das gegenständliche Einfamilienhaus nahe der Bundeshauptstadt gelegen sei. Als zwischen Fremden unüblich stelle sich auch die rückwirkende Anrechnung des vom Sohn vorfinanzierten Betrages von S 43.180,-- dar. Unter Fremden wäre allenfalls eine Anrechnung auf zukünftige Mieten denkbar. Auch die Übernahme der Instandhaltungs- und Instandsetzungsverpflichtung durch den Mieter, zumal ohne nähere Präzisierung hinsichtlich der Art und des Umfangs sowie einer beträchtlichen Begrenzung dieser Aufwendungen, könne nicht als fremdüblich angesehen werden. Unter Fremden völlig unüblich sei schließlich, dass ein Vermieter seinen Mieter bevollmächtige, ihn in allen Angelegenheiten der Erwerbung und Bebauung des künftigen Mietobjektes zu vertreten. Überdies habe der Beschwerdeführer selbst mehrfach im Verwaltungsverfahren betont, dass die Vermietung einem Fremdvergleich nicht standhalten würde, da eine Vermietung an Familienfremde frühestens ab Mitte 1995, und dies nur bei geringerer Miete, möglich gewesen wäre. Gesamthaft betrachtet stelle sich das Vorbringen des Beschwerdeführers, die Errichtung und Vermietung des streitgegenständlichen Hauses sei vom Streben nach maximaler Gewinnerzielung getragen gewesen, als reine Schutzbehauptung dar. Dass der Beschwerdeführer ungeachtet seines angegriffenen Gesundheitszustandes, die Mühe auf sich genommen habe, sich am Stadtrand von Wien und damit seiner Einflussnahme weitgehend entzogen, ein Haus errichten zu lassen, könne

vernünftigerweise nur mit privaten Gründen erklärt werden. Führe man sich vor Augen, dass dem Beschwerdeführer in zeitlicher Nähe zum Grundstückserwerb eine Enkeltochter geboren worden sei und sein Sohn lediglich eine Mietwohnung in Wien im Ausmaß von 81 m² bewohnt habe, werde die private Motivation des Beschwerdeführers deutlich. Rein wirtschaftlich gesehen hätte die Veranlagung des eingesetzten Kapitals allein zum Eckzinssatz an Sparbuchzinsen ohne weiteres Zutun ein Mehrfaches der vereinnahmten Mieterlöse ergeben. Einzig die Inanspruchnahme von Vorsteuerguthaben im Betrag von rund S 1,3 Millionen lasse wirtschaftliches Denken in der gewählten Vorgangsweise des Beschwerdeführers erkennen. Das Bild runde sich zusätzlich, betrachte man den zeitlichen Zusammenhang zwischen der rückwirkenden Mieterhöhung für 1995 durch Anrechnung und 1996 durch Nachzahlung sowie der Umadressierung der ursprünglich an den Sohn gerichteten Benützungsbewilligung mit den Ermittlungshandlungen des Finanzamtes. Dabei habe es sich offenkundig um, indes untaugliche, Versuche des Beschwerdeführers gehandelt, das Vertragsverhältnis mit dem Sohn wenigstens in die Nähe der Fremdüblichkeit zu rücken. Dem Einwand des Beschwerdeführers, für das Jahr 1992 habe das Mietverhältnis in den Steuerbescheiden sehr wohl Berücksichtigung gefunden, sei entgegen zu halten, dass dem Finanzamt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung die genauen Umstände der Vermietung nicht bekannt gewesen seien. Ein Recht auf Beibehaltung dieser nunmehr als unrichtig erkannten Vorgangsweise auch für die Zukunft könne daraus nicht abgeleitet werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

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 können (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 22. September 1999, 97/15/0005).

Die belangte Behörde hat dem mündlich geschlossenen Mietvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Sohn die steuerliche Anerkennung versagt, weil ihrer Auffassung nach der Vertrag nicht nach außen ausreichend in Erscheinung trat, keinen eindeutigen und klaren Inhalt hatte und unter Fremden so nicht abgeschlossen worden wäre. Sie konnte sich dabei unbedenklich auf das wiederholte Vorbringen des Beschwerdeführers stützen, ein fremder Mieter wäre das Mietverhältnis in der mit seinem Sohn geschlossenen Form nicht eingegangen. Die fehlende Fremdüblichkeit bestätigt der Beschwerdeführer auch in seiner Beschwerde, wenn er in Auseinandersetzung mit einer von der belangten Behörde gar nicht angestellten Liebhabereibetrachtung meint, bei einer Fremdvermietung hätte man "ganz sicher nicht im ersten Jahr der Vermietung, als das Mietobjekt noch gar nicht fertig gestellt" gewesen sei, "Gewinne" erzielen können.

Dass ein Vermieter den Mieter bevollmächtigt, die Errichtung des Mietobjektes im Namen und auf Kosten des Vermieters vorzunehmen, erscheint ebenso ungewöhnlich, wie die Übernahme der Bauaufsicht durch den Mieter. Das Beschwerdevorbringen, der Sohn habe immer unter Hinweis auf das bestehende Vollmachtsverhältnis unterschrieben, geht am Vorwurf der fehlenden Fremdüblichkeit vorbei.

Bei der gegebenen Sachlage kam es auf die Frage, ob ein Mietentgelt von S 10.000,-- einem Fremdvergleich entspricht, entscheidend schon nicht mehr an. Es kann daher dahin gestellt bleiben, ob die Bestätigung des Immobilienbüros, wonach auch "beträchtlichere Mietreduktionen gerechtfertigt sein können", von der belangten Behörde als bloße Gefälligkeitsbestätigung beurteilt werden durfte. Zum Beschwerdevorbringen, ein "nicht auszuschließender, möglicher" monatlicher Nettomietzins von S 16.000,-- werde im Beschwerdefall ohnedies erreicht, wenn man die vom Mieter übernommenen Instandhaltungs- und Instandsetzungsverpflichtungen mit monatlich S 6.400,-- beziffere, ist der Vollständigkeit halber darauf hinzuweisen, dass die belangte Behörde zu Recht auch hinsichtlich der diesbezüglichen Verpflichtung des Mieters das Vorliegen klarer, eindeutiger und einem Fremdvergleich standhaltender Vereinbarungen vermisst hat. Es bedurfte daher auch keiner Feststellungen darüber, in welcher Höhe dem Sohn tatsächlich bereits Instandsetzungskosten erwachsen sind. Wenn der Beschwerdeführer diese Aufwendungen in der Beschwerde mit S 60.000,-- beziffert, weist dieses Vorbringen überdies auf die Ungewöhnlichkeit der mit dem Sohn getroffenen Abmachungen - vom Mieter sind noch während der Bauphase "Instandsetzungskosten" zu tragen - hin.

Die vom Beschwerdeführer unternommenen Verfahrensrügen (mangelndes Parteiengehör, Ergänzungsbedürftigkeit

des Sachverhaltes) grenzen angesichts des außerordentlich aufwändigen Verwaltungsverfahrens an Mutwillen. Den "von der belangten Behörde eingenommenen Rechtsstandpunkt" konnte der Beschwerdeführer bereits der Begründung der erstinstanzlichen Bescheide entnehmen. Zu welchen entscheidungswesentlichen Fragen der Beschwerdeführer in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht habe Stellung nehmen können, lässt die Beschwerde nicht erkennen. Feststellungen über die gesundheitlichen Probleme des Beschwerdeführers bedurfte es im Beschwerdefall nicht.

Die Beschwerde erweist sich daher insgesamt als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. Nr. 416/1994.

Wien, am 17. Dezember 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1998140137.X00

Im RIS seit

08.04.2002

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

© 2026 JUSLINE

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