

# TE Vwgh Erkenntnis 1999/9/15 93/13/0031

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 15.09.1999

## Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## Norm

ABGB §861;

BAO §22;

BAO §23;

BAO §24;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde 1. des K K in W, und 2. des H K in P, beide vertreten durch Dr. Ulrike Christine Walter, Rechtsanwalt in Wien I, Rosenbursenstraße 8/2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat X) vom 15. Dezember 1992, Zl. 6/4-4110/85-02, betreffend

Umsatzsteuer 1981, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund insgesamt S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführer sind Erben (Söhne) der im Jahr 1990 verstorbenen Anna K. Anna K. war im Streitjahr 1981 Alleineigentümerin eines Wiener Mietwohnhauses. In ihrer Umsatzsteuererklärung für das genannte Jahr waren Mietentgelte in Höhe von S 463.843,-- ausgewiesen. Unter Berücksichtigung von Vorsteuern im Ausmaß von S 35.489,-- ergab sich eine Zahllast von S 1.618,--.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung stellten die Prüfer fest, dass Anna K. sämtliche Wohnungen des Mietwohnhauses an ihre Schwiegertochter Dkfm. Erika K. (=Ehegattin des Erstbeschwerdeführers) und ihre Enkelin Andrea Sch. (=Tochter des Erstbeschwerdeführers) vermietet hatte. Die von diesen beiden Personen gebildete "Hausgemeinschaft" hatte die Wohnungen untervermietet, und zwar überwiegend an Ausländer. Mit der Verwaltung des Mietwohnhauses war eine Wirtschaftstreuhand-GmbH (im Folgenden als WT-GmbH bezeichnet) betraut. Die WT-GmbH hatte ihren Sitz im südlichen Burgenland und wurde vom Erstbeschwerdeführer als Geschäftsführer vertreten.

Die Prüfer versagten dem Mietvertrag zwischen Anna K. einerseits und Dkfm. Erika K. sowie Andrea Sch. andererseits die steuerliche Anerkennung und rechneten die Entgelte aus der "Untervermietung" unmittelbar der Anna K. zu. Sie begründeten dies damit, dass ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen vorliege, der einem Fremdvergleich nicht standhalte. Es lägen keine schriftlichen Mietverträge vor. Die Wohnungen seien mit finanziellen Mitteln renoviert worden, die vom Erstbeschwerdeführer stammten und "auf dem Umweg" über die WT-GmbH zur Verfügung gestellt worden seien. Die Untervermieter hätten erklärt, über die Arbeiten in den Wohnungen und über deren Vermietung nicht informiert zu sein, weil alle diese Agenden von der WT-GmbH erledigt würden.

Weiters stellten die Prüfer fest, dass die WT-GmbH eine Rechnung betreffend Reparaturarbeiten an dem Mietwohnhaus (Fassadenrenovierung) gelegt habe, in der 1.294 1/2 Arbeitsstunden polnischer Arbeiter verrechnet worden waren. Die Arbeiter seien angeblich Dienstnehmer einer Firma gewesen, die "nie existiert hat". Es sei davon auszugehen, dass die polnischen Arbeiter ihre Leistungen unmittelbar an Anna K. erbracht hätten, sodass eine "Weiterfakturierung" durch die WT-GmbH nicht in Betracht komme. Die von der WT-GmbH in Rechnung gestellte Umsatzsteuer sei daher nicht als Vorsteuer anzuerkennen. Andererseits seien Vorsteuern, die bei der steuerlich nicht anerkannten "Untervermietungsgemeinschaft" angefallen seien, bei Anna K. zu berücksichtigen gewesen.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ u. a. einen entsprechenden Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1981.

Anna K. erhob Berufung. Aus dem Fehlen schriftlicher Mietverträge könne nicht auf das Fehlen gültiger vertraglicher Abmachungen geschlossen werden. Bei Gebäuden, die dem Mietrechtsgesetz unterlägen, seien schriftliche Mietverträge "nicht notwendig", weil das Gesetz ohnedies die wesentlichen Vertragsbestimmungen regle. Die WT-GmbH sei nicht nur mit der Verwaltung der Liegenschaft betraut, sondern auch als "Generalunternehmer" bei der Renovierung tätig gewesen. Bei den Verträgen handle es sich um "zivilrechtlich verständliche und vernünftige Verträge". Auch seien alle steuerlichen Konsequenzen aus den Verträgen gezogen worden. Das von den Prüfern behauptete Naheverhältnis zwischen Anna K. einerseits und Dkfm. Erika K. sowie Andrea Sch. andererseits läge in Wahrheit nicht vor. Auch sei zu beachten, dass bei der (möblierten) Untervermietung einer den mietrechtlichen Bestimmungen unterliegenden Wohnung ein höherer Mietertrag erwirtschaftet werden könne als bei Vergabe der Wohnung in Hauptmiete. Die Feststellung der Prüfer, die für die Renovierung des Mietwohnhauses benötigten finanziellen Mittel stammten vom Erstbeschwerdeführer, sei nur zum Teil richtig, weil vom gesamten Schuldenstand von S 6,192.414,-- nur S 1,468.000,-- auf den Erstbeschwerdeführer als Gläubiger entfalle.

Dass sich Dkfm. Erika K. und Andrea Sch. über Renovierung und Untervermietung der Wohnung nicht informiert gezeigt hätten, sei darauf zurückzuführen, dass die WT-GmbH als Treuhänder eingeschaltet gewesen sei. Der Treuhandvertrag sei seinerzeit mit Dkfm. Erika K. geschlossen worden und habe auch Gültigkeit für Andrea Sch., da diese "in die bestehende Untervermietung eingetreten ist und dadurch die Gesellschaft Rechtsnachfolgerin von der Untervermietung Dkfm. Erika K. ist". Die Zurechnung der Untermieterlöse an Anna K. sei nicht haltbar. Anna K. sei 84 Jahre alt und nicht gewillt, sich hoch zu verschulden, um das Mietwohnhaus bzw. die darin befindlichen Wohnungen zu renovieren. Wollte man der Auffassung der Betriebsprüfer folgen, so müsste Anna K. ihren Hauptmietern die gesamten Kosten der Renovierung, die mit der ihr zugerechneten Untervermietung im Zusammenhang stünden, refundieren.

Zu der von der WT-GmbH der Anna K. in Rechnung gestellten Reparaturrechnung betreffend die Außenfassade des Mietwohnhauses sei zu sagen, dass eine Reduktion dieser Kosten sowie die Versagung des Vorsteuerabzuges bei Anna K. einen Verstoß gegen die Gestaltungsfreiheit darstelle. Die WT-GmbH sei als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes tätig und habe sich bereit erklärt, die Fassadenrenovierung als Generalunternehmer durchzuführen. Sie habe sich dazu Subunternehmer bedient. Organisation, Überwachung und Materialbeschaffung seien vom Erstbeschwerdeführer als Geschäftsführer der WT-GmbH wahrgenommen worden. "Es wäre sehr traurig, wenn eine .... Firma (im südlichen Burgenland) nicht fähig wäre, derartige Aufträge in Wien durchzuführen. Wenn man von einem Leistungswillen durchdrungen ist, dann ist es möglich, Berge zu versetzen". Die WT-GmbH fordere daher die Anerkennung der von ihr ausgewiesenen Vorsteuern und "verzichten selbstverständlich auf irgendwelche Anerkennung von Vorsteuern von Lieferanten". Die von den Prüfern bei Anna K. berücksichtigten Vorsteuern aus der Untervermietung seien Anna K. nie in Rechnung gestellt worden. Die (formellen) Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug bei Anna K. lägen daher nicht vor.

Die belangte Behörde ersuchte Anna K. um Ergänzung ihrer Berufung. Es möge mitgeteilt werden, auf welche Dauer

der Mietvertrag mit Dkfm. Erika K. und Andrea Sch. abgeschlossen worden sei. Weiters mögen Angaben über die Art der Investitionen, die Ausstattung der Wohnungen, die Rechtsfolgen bei Nichtverlängerung des Mietvertrages, die Personen der Untermieter und die Höhe des Mietzinses gemacht werden. Der Umstand, dass der Erstbeschwerdeführer einen Teil der Anschaffungskosten des Mietwohnhauses mit einem Darlehen finanziert habe, sämtliche Aktivitäten im Bereich der Hausverwaltung als Geschäftsführer der WT-GmbH, an der er zu 80 % beteiligt sei, wahrnehme, die restlichen 20 % der WT-GmbH im Eigentum seiner Ehegattin Dkfm. Erika K. stünden, und die 80-jährige Mutter bzw. Schwiegermutter Anna K. nur über eine sehr geringe Rente verfüge, läge die Vermutung nahe, dass die "wirtschaftliche Verfügungsmacht über dieses Mietobjekt und somit das wirtschaftliche Eigentum daran mehr oder weniger auch" dem Erstbeschwerdeführer bzw. dessen Ehegattin zuzurechnen sei. Schließlich mögen noch die Rückzahlungsmodalitäten des Darlehens bekannt gegeben und eine Aufstellung der geltend gemachten Vorsteuern beigebracht werden.

Die WT-GmbH nahm zu diesem Schreiben wie folgt Stellung:

Der Inhalt des (mündlichen) Hauptmietvertrages entspreche den mietengesetzlichen Bestimmungen. Die Investitionen der Untervermietungsgemeinschaft seien aus deren Steuererklärung ersichtlich. Eine Trennung in Gebäudeinvestitionen einerseits und Wohnungseinrichtung andererseits sei nicht vorgenommen worden, da ein Teil der Einrichtungen mit dem Gebäude fest verbunden sei (Einbaumöbel) und andere Einrichtungsgegenstände, wie Teppiche, Vorhänge, etc. schon einige Male gewechselt worden seien. Anna K. sei zwischenzeitig bereits 88 Jahre alt und habe nicht die Absicht, das Mietwohnhaus zu verkaufen. Die Mietverträge könnten nicht aufgelöst werden, solange die Mieten bezahlt würden. Die Instandsetzungsmaßnahmen seien von der Untervermietungsgemeinschaft veranlasst und finanziert worden. Anna K. sei darüber nicht informiert. Für sie sei die Vermietung an einen einzigen Hauptmieter von Vorteil, weil dadurch Verwaltungskosten erspart würden.

Der restliche Teil des Schreibens befasst sich im Wesentlichen mit Fragen der Wirtschaftlichkeit der Vermietungstätigkeit und mit der Angemessenheit der Kosten für die Fassadenrenovierung, die von der WT-GmbH als Generalunternehmer durchgeführt und Anna K. in Rechnung gestellt worden sei sowie mit Angaben betreffend die erzielten Mieteinnahmen (Zinslisten), die von der WT-GmbH in Rechnung gestellten Verwaltungshonorare und die Darlehenstilgungen.

Mit Bescheid vom 29. November 1989 setzte die belangte Behörde die Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 BAO aus, weil vor dem Verwaltungsgerichtshof unter Zahl 89/13/0111 eine ähnliche Rechtsfrage anhängig sei. Dieses verwaltungsgerichtliche Verfahren wurde mit Erkenntnis vom 5. Februar 1992 beendet, worauf die belangte Behörde das gegenständliche Berufungsverfahren fortsetzte und die Berufung mit dem angefochtenen Bescheid in den nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof bekämpften Streitpunkten (Zurechnung der Untervermietung an Anna K. und Kürzung der Vorsteuern betreffend die Fassadenrenovierung, soweit diese auf Arbeitslöhne entfielen) abwies; eine Änderung zu Gunsten der Beschwerdeführer erfolgte dergestalt, dass der Hauptmietzins der Untervermietungsgemeinschaft aus der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage ausgeschieden wurde. Dies als Konsequenz des Umstandes, dass das Untermietsverhältnis steuerlich nicht anerkannt wurde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass das oben zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 89/13/0111, mit welchem jenes Verfahren abgeschlossen wurde, das die belangte Behörde zum Anlass genommen hat, um die Entscheidung über die Berufung auszusetzen, den Erstbeschwerdeführer sowie vergleichbare Streitpunkte betraf. In diesem Erkenntnis hat der Gerichtshof die Rechtsansicht der belangten Behörde bestätigt, dass das Untermietsverhältnis - damals zwischen dem Erstbeschwerdeführer einerseits und seiner Ehegattin Dkfm. Erika K. sowie seiner Tochter Andrea Sch. andererseits - steuerlich nicht anzuerkennen sei; dies insbesondere deswegen, weil keine schriftlichen Verträge vorlägen und es daher an klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Abmachungen fehle. Weiters hat der Gerichtshof in diesem Erkenntnis die Auffassung der belangten Behörde für unbedenklich erkannt, dass mit den Renovierungsarbeiten nicht Subunternehmer, sondern unmittelbar vom Erstbeschwerdeführer beschäftigte Bauarbeiter beauftragt waren, sodass die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug nicht gegeben waren.

Der Gerichtshof sieht sich durch das Beschwerdevorbringen nicht veranlasst, von dieser rechtlichen Beurteilung abzurücken. Für die Versagung der steuerlichen Anerkennung von Vertragsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen

ist die jeweilige Intensität der verwandtschaftlichen Beziehungen nicht entscheidend, weil die Interessengegensätze, die vertragliche Abmachungen zwischen einander fremden Personen üblicherweise kennzeichnen, bei nahen Angehörigen auch dann fehlen können, wenn ihre Beziehungen zueinander nicht von besonderer Zuneigung gekennzeichnet sind. Zu Recht halten die Beschwerdeführer die im Verwaltungsverfahren vertretene Auffassung, dass "zwischen einer Schwiegermutter und einer Schwiegertochter überhaupt keine 'Angehörigenrelation' im Sinne der Abgabengesetze gegeben ist" nicht aufrecht. Dass aber Anna K. zu anderen Verwandten ein innigeres Verhältnis gehabt und stärkere Kontakte gepflegt habe, ist ein Beschwerdevorbringen, dem keine Relevanz beizumessen ist.

Die schon im Verwaltungsverfahren mit zahlreichen Argumenten und Beispielen untermauerte wirtschaftliche Sinnhaftigkeit der Zwischenschaltung eines Hauptmietverhältnisses ausschließlich zum Zweck der Weitergabe des Bestandesobjektes in Untermiete, ist im Beschwerdefall ebenfalls ohne Belang, weil es nicht um die Frage des Vorliegens eines Missbrauchstatbestandes im Sinne des § 22 BAO oder eines Scheingeschäftes im Sinne des § 23 BAO geht, sondern um die Frage, wem die aus den Mietwohnhaus erzielten Erträge steuerlich zuzurechnen waren. Die allfällige zivilrechtliche Gültigkeit der getroffenen Abmachungen, steht einer solchen abweichenden steuerlichen Beurteilung nicht entgegen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. März 1997, 95/15/0128). Ebenso wie im Verwaltungsverfahren wird auch in der Beschwerde vorgebracht, dass Ankauf und Vermietung des Mietwohnhauses dem Zweck dienen sollten, Anna K. wirtschaftlich abzusichern. Weiters wurde ausgeführt, dass bei Objekten, die der mietengesetzlichen Zinsbeschränkung unterliegen, aus der Untervermietung ein höherer Ertrag erzielt werden könne, als durch die bloße Vergabe in Hauptmiete. Stand also die wirtschaftliche Absicherung der Anna K. durch zusätzliche Einnahmen aus der Vermietung eines Mietobjektes im Vordergrund der Überlegungen, so entsprach es diesen Intentionen, nicht nur einen möglichst hohen Mietertrag zu erwirtschaften, sondern diesen auch der Anna K. zukommen zu lassen.

Auch das behauptete Treuhandverhältnis zwischen der Untervermietungsgemeinschaft und der WT-GmbH vermag an der steuerlichen Zurechnung der Mieterträge an Anna K. nichts zu ändern. Abgesehen davon, dass diese Vertragsgestaltung (betreffend beide Treugeber) ebenfalls nicht schriftlich festgelegt wurde und damit nicht mit der für ihre steuerliche Anerkennung erforderlichen Deutlichkeit in Erscheinung trat, betraf sie jedenfalls nur die Rechtsbeziehungen zwischen Dkfm. Erika K. und Andrea Sch. einerseits und der WT-GmbH andererseits. Auf die steuerlich maßgeblichen Rechtsbeziehungen der angeblichen Treugeber zu Anna K. hingegen konnte das Treuhandverhältnis keine Auswirkungen haben. Lediglich am Rande sei vermerkt, dass ein Treuhandvertrag keinesfalls - wie die Beschwerdeführer meinen - gleichsam automatisch auch Personen miteinbezieht, die nach Abschluss des Treuhandvertrages mit dem Treugeber eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts eingehen oder in anderer Weise mit diesem gemeinsam Einkünfte erzielen.

Erwähnung verdient auch der Text des seinerzeit von Dkfm. Erika K. an die WT-GmbH erteilten Treuhandauftrages vom 16. Mai 1978. Dort wird nämlich festgehalten, dass Dkfm. Erika K. die WT-GmbH "jeweils über das gewünschte Ausmaß der vorzunehmenden Investitionen grob informieren und ..... die entsprechenden finanziellen Mittel zur Durchführung dieser Investitionen zur Verfügung stellen" wird. Weiters war vorgesehen, dass die WT-GmbH die Treugeberin vor Abschluss eines Mietvertrages "jeweils über die Höhe der beabsichtigten Mietzinse informieren und die auszustellenden Mietverträge erst nach Einsichtnahme durch sie und in ihrem Auftrag unterfertigen" werde. Diese vertragliche Abmachung bietet daher keine Erklärung dafür, dass Dkfm. Erika K. unbestritten weder über Investitionen an den Mietobjekten noch über abgeschlossene Untermietverträge informiert war (vgl. Seite 8 der "Gegenäußerung zum Betriebsprüfungsbericht"). Eine allenfalls erforderliche Einsicht in ihre Unterlagen, wie sie von den Beschwerdeführern als notwendig erachtet wird, um dem Auskunftersuchen des Finanzamtes nachkommen zu können, war ihr dabei nicht verwehrt.

Zur Frage des Vorsteuerabzuges betreffend die von der WT-GmbH der Anna K. in Rechnung gestellten Fassadenrenovierung ist nochmals darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof im zitierten Vorerkenntnis die Rechtsansicht der belangten Behörde auch in diesem Streitpunkt bestätigt hat. Es ist zwar nicht ausgeschlossen, dass ein mit der Verwaltung einer Liegenschaft betrauter Unternehmer die erforderlichen Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten an der Liegenschaft selbst durchführt oder als Generalunternehmer von Subunternehmern durchführen lässt. Bei einem Wirtschaftstreuhandler bzw. einer Wirtschaftstreuhand-Gesellschaft ist eine derartige Ausweitung seiner (ihrer) Unternehmertätigkeit aber zumindest unüblich. Unbestritten ist, dass die WT-GmbH selbst nicht über eigene Arbeitnehmer verfügte, die die Fassadenerneuerung durchgeführt hätten. Sie hat sich hiezu angeblich eines Subunternehmens bedient, das aber nach den Ermittlungsergebnissen der belangten Behörde weder

beim zuständigen Finanzamt noch bei der zuständigen Magistratsabteilung aufgeschienen ist und als Firmenbezeichnung einen Namen verwendete, dessen Träger bereits 1980 als Flüchtling nach Australien ausgewandert ist.

Die Beschwerdeführer hatten diesen Tatsachenfeststellungen nichts Substantielles entgegenzusetzen. Bezeichnend ist jedoch, dass die WT-GmbH in ihrer "Gegenäußerung zum Betriebsprüfungsbericht" auf Seite 16 oben ausdrücklich betont, sie verzichte "selbstverständlich auf irgendwelche Anerkennung von Vorsteuern von Lieferanten" an sie. Ein derartiger Verzicht ist unverständlich, wenn die WT-GmbH als Generalunternehmer tatsächlich Leistungen von Subunternehmern in Anspruch genommen hat. In einem solchen Fall wäre sie nämlich zweifellos zum Abzug jener Vorsteuern berechtigt gewesen, die ihr von den Subunternehmern in Rechnung gestellt worden wären. Der Verzicht auf den Vorsteuerabzug lässt daher durchaus den Schluss zu, dass das angebliche Subunternehmen, das nach den Feststellungen der belangten Behörde weder beim Finanzamt noch bei der Gewerbebehörde erfasst war, in Wahrheit entweder gar nicht existierte oder zumindest für die WT-GmbH keine Leistungen erbracht hatte. In beiden Fällen waren die Arbeitsleistungen der Bauarbeiter keinem Subunternehmer zuzurechnen. Da die WT-GmbH, wie bereits erwähnt, keine Bauarbeiter beschäftigte, sodass sie die Renovierungsarbeiten selbst nicht ausführen konnte, liegt der Gedanke nahe, dass die Bauarbeiter vom Erstbeschwerdeführer, der unbestritten die Agenden der Verwaltung des Mietwohnhauses wahrgenommen hat, mit den Renovierungsarbeiten beauftragt wurden, sodass der von der WT-GmbH in Rechnung gestellten Vorsteuer keine Leistung der WT-GmbH zugrunde lag. Ein Vorsteuerabzug kann jedoch gemäß § 12 UStG 1972 nur insoweit geltend gemacht werden, als von einem Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist.

Bei den in der "Beschwerdegegenäußerung" enthaltenen Ausführungen, handelt es sich zum Teil um Wiederholungen des Beschwerdevorbringens bzw. des Vorbringens im Verwaltungsverfahren und zum Teil um gemäß § 41 VwGG unzulässige Neuerungen. Ein Eingehen auf diesen Schriftsatz ist daher entbehrlich.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 15. September 1999

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1999:1993130031.X00

#### **Im RIS seit**

20.11.2000

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)