jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1997/9/23 93/14/0095

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.09.1997

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
20/05 Wohnrecht Mietrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §1091;
ABGB §825;
BAO §21 Abs1;
BAO §22 Abs1;
BAO §23 Abs1;
BAO §25;
EStG 1972 §28 Abs2 Z1;
EStG 1972 §28 Abs2 Z3;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs4;
MRG §3;
MRG §4;
MRG §5;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 93/14/0096 E 23. September 1997

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des Dr. H E, Rechtsanwalt in M, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat III, vom 15. April 1993, 1/6/8-BK/F-1993, betreffend ua Einkommensteuer für die Jahre 1987 und 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb mit Dr. RD bis zu dessen Ableben am 29. Juni 1987 eine Rechtsanwaltskanzlei. Seit 1. Jänner 1988 betreibt er mit Dr. TW am selben Standort eine Rechtsanwaltskanzlei.

Im Zug einer die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, der Beschwerdeführer und Dr. RD hätten im Jahr 1985 ein in zentraler Lage befindliches bebautes Grundstück zu 77,5 % bzw 22,5 % erworben. Vom Gesamtkaufpreis des bebauten Grundstückes sei ein Betrag von 1,472.000 S auf das Gebäude entfallen. Nach Erwerb des Gebäudes seien umfangreiche Baumaßnahmen (Einbau einer Zentralheizung, Sanierung der Elektroanlagen, Entfernung von Anbauten, Versetzung von Zwischenwänden, Vergrößerung der Raumhöhe im Erdgeschoß, Erneuerung des Daches und umfangreiche Arbeiten an der Fassade) gesetzt worden, wofür der Beschwerdeführer in den Streitjahren insgesamt 3,685.621 S aufgewendet habe. Nach dem Ableben Dris. RD habe der Beschwerdeführer dessen Anteil am bebauten Grundstück erworben. Das Gebäude werde zu 45 % für betriebliche Zwecke der Rechtsanwaltskanzlei verwendet. Bis zum Ableben Dris. RD hätten sich je 22,5 % des Gebäudes im Sonderbetriebsvermögen des Beschwerdeführers und Dris. RD befunden. Sodann hätten sich bis 31. Oktober 1987 45 % des Gebäudes im Betriebsvermögen des Beschwerdeführers befunden. An diesem Tag habe der Beschwerdeführer die für Zwecke der Rechtsanwaltskanzlei genutzten Räume aus seinem Betriebsvermögen entnommen, weil er am 31. Jänner 1988 mit Wirkung ab 1. November 1987 mit seiner Ehefrau (idF nur: Ehefrau) einen Mietvertrag hinsichtlich des gesamten Gebäudes abgeschlossen habe. Der von der Ehefrau an den Beschwerdeführer zu entrichtende Mietzins sei mit monatlich 60 S je m2 Nutzfläche, somit insgesamt jährlich 307.440 S vereinbart worden. Die Ehefrau habe das keinen Wohnzwecken dienende Gebäude zu 45 % zunächst an den Beschwerdeführer und ab 1. Jänner 1988 an die Kanzleigemeinschaft um monatlich 80 S je m2 Nutzfläche vermietet. Die übrigen 55 % des Gebäudes habe die Ehefrau ab 1. Jänner 1988 an eine Versicherungs-AG um monatlich 100 S je m2 Nutzfläche, ab 1. August 1988 an einen Sportartikelhändler um monatlich 120 S je m2 Nutzfläche und ab 1. Oktober 1988 an einen Cafetier um monatlich 110 S je m2 Nutzfläche zuzüglich monatlich 1.500 S für Abstellflächen vermietet. Insgesamt betrage der von der Ehefrau jährlich vereinnahmte Mietzins 544.560 S, somit um 77,13 % mehr als sie zu entrichten habe. Auf Vorhalt des Prüfers, der zwischen dem Beschwerdeführer und der Ehefrau abgeschlossene Mietvertrag deute im Hinblick auf die Differenz zwischen von der Ehefrau entrichtetem und von ihr vereinnahmtem Mietzins auf einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes hin, gab der Beschwerdeführer bekannt, er habe den Mietvertrag mit der Ehefrau geschlossen, um einerseits von der Gebäudeverwaltung entlastet zu werden, anderseits die Bestimmungen des MRG im Hinblick auf die Kündigungsbeschränkungen umgehen zu können. Außerdem sollte durch ein Mietverhältnis zwischen ihm bzw der Kanzleigemeinschaft und der Ehefrau verhindert werden, daß potentielle Kanzleipartner Miteigentumsansprüche hinsichtlich des Gebäudes stellten. Mit der der Ehefrau verbleibenden Differenz von jährlich 237.120 S werde die von ihr ausgeübte Gebäudeverwaltung und ihr Weitervermietungsrisiko abgegolten. Überdies würden durch den Mietvertrag Ansprüche der Ehefrau aus bisher erworbenen ehelichen Ersparnissen geregelt. Ungeachtet dieser Ausführungen gelangte der Prüfer zur Ansicht, der zwischen dem Beschwerdeführer und der Ehefrau abgeschlossene Mietvertrag sei steuerlich nicht anzuerkennen, weil hiedurch der Tatbestand des § 22 BAO verwirklicht worden sei. Der Umfang der Gebäudeverwaltung sei gering und könne diese im Rahmen der Rechtsanwaltskanzlei abgewickelt werden. Das Gebäude gehöre ohnedies dem Beschwerdeführer, weswegen sich zumindest hinsichtlich des für betriebliche Zwecke der Rechtsanwaltskanzlei genutzten Teiles von 45 % keine Probleme bei einer Kündigung des Mietverhältnisses ergeben könnten. Es sei auch nicht erforderlich, daß potentielle Kanzleipartner Teile des Gebäudes erhielten. Vielmehr könne dieses Problem auch im Weg der Gewinnverteilung gelöst werden. Der zwischen dem Beschwerdeführer und der Ehefrau abgeschlossene Mietvertrag halte überdies einem Fremdvergleich nicht stand, zumal zumindest hinsichtlich des für betriebliche Zwecke der Rechtsanwaltskanzlei genutzten Teiles kein Weitervermietungsrisiko bestehe. Das Gebäude gehöre daher zu 45 % zum notwendigen Betriebsvermögen bzw Sonderbetriebsvermögen und zu 55 % zum Privatvermögen des Beschwerdeführers. Beim Beschwerdeführer seien daher der von den drei Gewerbebetrieben erzielte Mietzins und 55 % der Aufwendungen für das Gebäude zwecks Ermittlung seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Aus dem Verhältnis der Anschaffungskosten des Gebäudes zu den unmittelbar nach der Anschaffung getätigten Aufwendungen für Baumaßnahmen gelangte der Prüfer zur Ansicht, bei diesen Baumaßnahmen handle es sich um nachträglich aktivierungspflichtige Anschaffungskosten. Die Restnutzungsdauer des Gebäudes werde mit 33 Jahren angenommen. Dem Antrag, die Aufwendungen für die Baumaßnahmen gemäß § 28 Abs 2 Z 3 EStG 1972 nicht auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes, sondern auf zehn Jahre aufzuteilen, könne nicht entsprochen werden, weil

es sich nicht um sonstige Aufwendungen iSd §§ 3 bis 5 MRG in ein Gebäude, das den Bestimmungen des MRG über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliege, gehandelt habe. Seiner Ansicht entsprechend stellte der Prüfer in umfangreichen Berechnungen die entsprechenden Besteuerungsgrundlagen in dem von ihm erstatteten Bericht dar.

Das Finanzamt schloß sich der Ansicht des Prüfers an und erließ die dementsprechenden Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, wobei es zur Begründung auf den vom Prüfer erstatteten Bericht verwies.

Im Berufungsverfahren brachte der Beschwerdeführer im wesentlichen vor, durch den zwischen ihm und der Ehefrau abgeschlossenen Mietvertrag sei der Tatbestand des § 22 BAO nicht verwirklicht worden. Im Schrifttum und in der Rechtsprechung werde ausdrücklich die Ansicht vertreten, ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes sei dann auszuschließen, wenn beachtliche außersteuerliche Gründe für eine auch ungewöhnliche Gestaltung angeführt werden könnten. Er habe das nicht mehr zeitgemäße Gebäude, das auf Grund seines Alters den Beschränkungen, insbesondere den Kündigungsbeschränkungen des MRG unterliege, im Jahr 1985 gemeinsam mit Dr. RD erworben. Dr. RD sei völlig unerwartet im Alter von 37 Jahren verstorben, worauf von dessen minderjährigen Erben der in der Verlassenschaft befindliche Anteil am bebauten Grundstück hätte erworben werden müssen. Er habe daher den Entschluß gefaßt, eine Regelung zu treffen, wodurch potentielle Kanzleipartner von Miteigentumsansprüchen hinsichtlich des Gebäudes abgehalten werden sollten. Potentiellen Kanzleipartnern sollte nur die Möglichkeit offen stehen, ein Mietverhältnis zu begründen. Dies sei jedoch nur durch die Zwischenschaltung einer nicht an der Kanzleigemeinschaft beteiligten Person möglich gewesen. Die von ihm gewählte Rechtsgestaltung habe ihn auch von der Gebäudeverwaltung entlastet, der Ehefrau das Risiko der Leerstehung von Teilen des Gebäudes überbunden (so laufe der Mietvertrag mit dem Sportartikelhändler im August 1993 aus) und es ermöglicht, die Bestimmungen des MRG im Hinblick auf die Kündigungsbeschränkungen zu umgehen. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 10. Dezember 1991, 91/14/0154, ausgeführt habe, sei im Abschluß von Unter- und nicht Hauptmietverträgen ein beachtlicher außersteuerlicher Grund zu erblicken, weswegen der Mißbrauchstatbestand nicht verwirklicht worden sei. Das Gebäude sei um die Jahrhundertwende errichtet und bis zum Erwerb im Jahr 1985 zu Wohnzwecken verwendet worden. Durch die Baumaßnahmen sei das Gebäude in einen zeitgemäßen Zustand versetzt worden. Da das Gebäude den Beschränkungen des MRG unterliege, stellten - wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 11. Dezember 1978, 170, 395/78, ausgeführt habe - die Aufwendungen für die Baumaßnahmen keine nachträglich aktivierungspflichtigen Anschaffungskosten dar, sondern seien gemäß § 28 Abs 2 EStG 1972 auf zehn Jahre verteilt steuerlich zu berücksichtigen.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid vertritt die belangte Behörde die Ansicht, der zwischen dem Beschwerdeführer und der Ehefrau abgeschlossene Mietvertrag halte einem Fremdvergleich nicht stand. Denn kein selbständig Erwerbstätiger würde ein ihm gehörendes Gebäude zur Gänze an einen Familienfremden vermieten, um dann jene Räume, in denen die selbständige Tätigkeit - sei es auch in Form einer Kanzleigemeinschaft - ausgeübt werde, mit einem Untermietvertrag zurückzumieten. Es entspreche der Lebenserfahrung, daß jeder Mieter wegen des besseren Kündigungsschutzes mehr Interesse am Abschluß eines Haupt- als eines Untermietvertrages habe, was insbesondere für rechtskundige Personen gelte. Schon im Hinblick auf die erfolgte Zurückmietung, noch dazu im Rahmen eines Untermietvertrages, jener Räume, in denen die Rechtsanwaltskanzlei betrieben werde, könne der Schluß gezogen werden, ein solcher Vertrag wäre zwischen Familienfremden nicht abgeschlossen worden. Mit der Gebäudeverwaltung hätte bei der behaupteten beruflichen Überlastung des Beschwerdeführers auch ein Immobilienverwalter beauftragt werden können, wobei das für dessen Tätigkeit zu entrichtende Honorar einen Bruchteil der der Ehefrau verbleibenden Differenz zwischen entrichtetem und vereinnahmtem Mietzins betragen hätte. Mit einem Immobilienverwalter werde überdies regelmäßig kein Vertrag abgeschlossen, nach dem der Immobilienverwalter ein Gebäude zur Gänze miete und sodann im eigenen Namen Untermietverträge abschließe. Mit dieser Vorgangsweise würde sich der Eigentümer seiner Dispositionsfähigkeit über das Gebäude entledigen. Wie der Prüfer festgestellt habe, sei der von der Ehefrau jährlich vereinnahmte Mietzins um 77,13 % höher als jener, den sie zu entrichten habe. Ungeachtet des von der Ehefrau zu tragenden Risikos der Leerstehung des Gebäudes sei eine derartige Differenz zwischen vereinnahmtem und entrichtetem Mietzins nicht fremdüblich. Überdies habe der Beschwerdeführer gegenüber dem Prüfer behauptet, durch den zwischen ihm und der Ehefrau abgeschlossenen Mietvertrag seien ihre Ansprüche aus bisher erworbenen ehelichen Ersparnissen geregelt worden, was wiederum ebenso gegen die Fremdüblichkeit des Mietvertrages spreche wie dessen rückwirkendes Inkrafttreten. Der Beschwerdeführer trete der Ansicht des Prüfers, der Mietvertrag halte (auch) einem Fremdvergleich nicht stand, nicht entgegen, sondern

beschränke sich im wesentlichen darauf zu widerlegen, durch den Mietvertrag sei keineswegs der Tatbestand des § 22 BAO verwirklicht worden. Bei Prüfung der Frage, ob Verträge zwischen nahen Angehörigen einem Fremdvergleich standhielten, komme es jedoch nicht darauf an, ob in der gewählten vertraglichen Gestaltung ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes zu erblicken sei. Da der Mietvertrag einem Fremdvergleich nicht standhalte, erübrige sich die Prüfung der Frage, ob mit diesem der Tatbestand des § 22 BAO verwirklicht worden sei. Unter Hinweis auf § 28 Abs 2 EStG 1972 vertritt die belangte Behörde die Ansicht, Aufwendungen für die Erhaltung und Instandsetzung eines Gebäudes seien nur dann laufend bzw auf zehn Jahre verteilt steuerlich zu berücksichtigen, wenn diese Aufwendungen nicht für bisher unterlassene Baumaßnahmen bei einem erworbenen Gebäude angefallen seien. Diesfalls lägen nachgeholte und damit nachträglich aktivierungspflichtige Anschaffungskosten vor, die auf die Restnutzungsdauer des erworbenen Gebäudes aufzuteilen seien. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem vom Beschwerdeführer erwähnten Erkenntnis vom 11. Dezember 1978, 170, 395/78, ausgeführt habe, seien unmittelbar nach dem Erwerb eines Gebäudes angefallene Instandsetzungsaufwendungen dann nicht zu aktivieren, wenn die im Gebäude vermieteten Wohnungen und/oder Geschäftsräume hinsichtlich der Mietzinsbildung zwingend einschränkenden Vorschriften unterlägen. Aus dem Verhältnis der Anschaffungskosten des Gebäudes von 1,472.000 S zu den unmittelbar nach der Anschaffung getätigten Aufwendungen für Baumaßnahmen von 3,685.621 S ergebe sich, daß es sich diesfalls um nachträglich aktivierungspflichtige Anschaffungskosten handle, es sei denn, die Mietzinsbildung wäre iSd MRG zwingend eingeschränkt. Das Gebäude werde nicht zu Wohnzwecken genutzt, weswegen der Mietzins nach § 16 Abs 1 MRG nur angemessen vereinbart werden müsse, nicht jedoch der Höhe nach zwingend eingeschränkt sei. Ein angemessener Mietzins könne aber einem zwingend der Höhe nach eingeschränkten nach § 16 Abs 2 MRG nicht gleichgestellt werden. Zwar unterliege der angemessene Mietzins nach § 16 Abs 1 MRG der Überprüfung durch das Gericht bzw der Schlichtungsstelle, wobei dessen Höhe insbesondere von der Ausstattung und dem Erhaltungszustand der gemieteten Räume abhängig sei. Nichtsdestoweniger entspreche der angemessene Mietzins idR durchaus einem frei vereinbarten Mietzins. Da das Gebäude zwar grundsätzlich den Einschränkungen des MRG unterliege, der Mietzins für die Geschäftsräume jedoch de facto frei vereinbar sei, könnten die Aufwendungen für die vom Beschwerdeführer gesetzten Baumaßnahmen nicht auf zehn Jahre verteilt steuerlich berücksichtigt werden, sondern seien auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes aufzuteilen. Bei der gegebenen Sach- und Rechtslage komme es weder auf die Kündigungsbeschränkungen noch auf die eingeschränkten Verwendungsmöglichkeiten des vereinnahmten Mietzinses iSd MRG an.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinem Recht auf steuerliche Anerkennung des zwischen ihm und der Ehefrau abgeschlossenen Mietvertrages sowie der steuerlichen Berücksichtigung der Aufwendungen für die von ihm gesetzten Baumaßnahmen innerhalb von zehn Jahren verletzt.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Mietvertrag

Was zunächst die Ausführungen des Beschwerdeführers zur Frage des Mißbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes betrifft, genügt es darauf hinzuweisen, daß die belangte Behörde ihre Entscheidung nicht auf die Verwirklichung des Tatbestandes des § 22 BAO gestützt hat. Vielmehr vertritt die belangte Behörde die Ansicht, der zwischen dem Beschwerdeführer und der Ehefrau abgeschlossene Mietvertrag halte einem Fremdvergleich nicht stand. Damit brauchte die belangte Behörde nicht mehr auf die Frage einzugehen, ob durch den zwischen dem Beschwerdeführer und der Ehefrau abgeschlossenen Mietvertrag auch sonst der Tatbestand des Mißbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts verwirklicht worden ist (vgl das hg Erkenntnis vom 25. September 1984, 84/14/0030, betreffend die steuerliche Nichtanerkennung eines Mietvertrages zwischen nahen Angehörigen). Da nur der angefochtene Bescheid der belangten Behörde, nicht jedoch der Bescheid des Finanzamtes der Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof unterliegt, erübrigt es sich, auf die Ausführungen des Beschwerdeführers hinsichtlich der Nichtverwirklichung des Tatbestandes des § 22 BAO in Ansehung des mit der Ehefrau abgeschlossenen Mietvertrages einzugehen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, können Verträge zwischen nahen Angehörigen, selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, für den Bereich des Steuerrechtes nur Anerkennung finden, wenn sie ua auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären, also wenn Angehörigenvereinbarungen einem Fremdvergleich standzuhalten vermögen (vgl Stoll, BAO-Kommentar, 321).

Der Beschwerdeführer hat weder im Verwaltungsverfahren noch im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof behauptet, er hätte den mit der Ehefrau abgeschlossenen Mietvertrag auch mit einem Fremden abgeschlossen. In Wiederholung der Ausführungen im Verwaltungsverfahren vertritt er die Ansicht, die von ihm gewählte Gestaltung halte jedoch einem Fremdvergleich stand.

Diesen Ausführungen ist zunächst entgegenzuhalten, daß - wie die belangte Behörde zu Recht ausgeführt hat - kein selbständig Erwerbstätiger ein ihm gehörendes Gebäude zur Gänze an einen Familienfremden vermieten würde, um dann jene Räume, in denen die selbständige Tätigkeit ausgeübt werde, mit einem Untermietvertrag zurückzumieten. Daran vermögen die Ausführungen des Beschwerdeführers, dies sei nur geschehen, um potentielle Kanzleipartner von Miteigentumsansprüchen hinsichtlich des Gebäudes abzuhalten, nichts zu ändern. Zunächst ist zu bemerken, daß nicht erkennbar ist, aus welchem Grund potentielle Kanzleipartner Miteigentumsanteile an dem Gebäude, in dem das Unternehmen betrieben wird, erwerben sollten. Außerdem hat bereits der Prüfer zu Recht ausgeführt, daß dieses Problem auch im Weg der Gewinnverteilung gelöst werden könnte. Es entspricht auch nicht den üblichen wirtschaftlichen Gegebenheiten, dem in eine Kanzleigemeinschaft neu eintretenden Partner gleichzeitig zu seinem Anteil am Unternehmen einen entsprechenden Anteil an jenem Gebäude, in dem das Unternehmen betrieben wird, zu überlassen. Vielmehr wird idR ein Kostenschlüssel vereinbart, an dem sich der neu eintretende Partner zu beteiligen hat, wobei das sich im Eigentum einer Person der Kanzleigemeinschaft befindliche Gebäude zum Sonderbetriebsvermögen des Eigentümers gehört. Hinsichtlich des zu 45 % für betriebliche Zwecke der Rechtsanwaltskanzlei verwendeten Gebäudes stellt der Beschwerdeführer nicht dar, worin das von der Ehefrau zu tragende Risiko der Leerstehung bestehen sollte. Er hat auch nicht behauptet, es sei beabsichtigt, die Rechtsanwaltskanzlei an einen anderen Standort zu verlegen. Mit der der Ehefrau verbleibenden Differenz zwischen entrichtetem und vereinnahmtem Mietzins in Ansehung der Rechtsanwaltskanzlei wird somit kein Risiko der Leerstehung abgegolten. Im übrigen wird auf die nachfolgenden Ausführungen sowohl hinsichtlich der möglichen Umgehung der Kündigungsbeschränkungen des MRG als auch der Entlastung des Beschwerdeführers von der Gebäudeverwaltung hingewiesen. Der zwischen dem Beschwerdeführer und der Ehefrau abgeschlossene Mietvertrag hält somit insbesondere hinsichtlich des zu 45 % für betriebliche Zwecke der Rechtsanwaltskanzlei verwendeten Gebäudes einem Fremdvergleich nicht stand.

Gleiches gilt für die übrigen 55 % des Gebäudes. Die mit der Gebäudeverwaltung verbundene Tätigkeit kann in Anbetracht der geringen Zahl der Mieter nur als geringfügig angesehen werden und könnte - wie der Prüfer zu Recht ausgeführt hat - im Rahmen der Rechtsanwaltskanzlei abgewickelt werden. Dazu kommt, daß die Ehefrau in der Rechtsanwaltskanzlei angestellt ist und die Verwaltung von Vermögen zu den beruflichen Obliegenheiten eines Rechtsanwaltes gehört. Überdies wäre es iSd Ausführungen der belangten Behörde dem Beschwerdeführer im Fall seiner beruflichen Überlastung frei gestanden, einen Immobilienverwalter mit der Gebäudeverwaltung zu beauftragen. Was die vom Beschwerdeführer behauptete mögliche Umgehung der Kündigungsbeschränkungen des MRG durch den Abschluß des Hauptmietvertrages zwischen ihm und der Ehefrau mit nachfolgenden Untermietverträgen zwischen der Ehefrau und den Mietern des Gebäudes betrifft, genügt es darauf hinzuweisen, daß gerade im vorliegenden Fall die Untermieter nach § 2 Abs 3 MRG begehren können, als Hauptmieter anerkannt zu werden. Denn der Beschwerdeführer stellt nicht in Abrede, der mit der Ehefrau abgeschlossene Hauptmietvertrag diene nur dazu, die Kündigungsbeschränkungen des MRG zu umgehen. Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, daß die der Ehefrau verbleibende Differenz zwischen entrichtetem und vereinnahmtem Mietzins auch in Anbetracht der ihr obliegenden Gebäudeverwaltung und des Risikos der Leerstehung des Gebäudes nicht fremdüblich ist. Für die Gebäudeverwaltung wären in den Streitjahren nach § 22 Abs 1 MRG jährlich 7.045,50 S in Rechnung zu stellen gewesen. Für die Abgeltung des Risikos der Leerstehung des Gebäudes hätte die Ehefrau somit jährlich 230.074,50 S erhalten. Wie bereits ausgeführt, trägt die Ehefrau kein Risiko der Leerstehung in Ansehung der Rechtsanwaltskanzlei. Mit den 230.074,50 S wird somit bloß das Risiko der Leerstehung der übrigen 55 % des Gebäudes abgegolten. Die Ehefrau hat für diesen Teil des Gebäudes einen Mietzins von jährlich 169.020 S entrichtet. Das Risiko der Leerstehung wäre somit mit 136,12 %

des entrichteten Mietzinses abgegolten worden, was einem Fremdvergleich nicht standhält. Denn kein fremder Eigentümer eines Gebäudes würde in Kenntnis des Untermietzinses einem Hauptmieter das aus der Untervermietung entstehende Risiko der Leerstehung durch den Verzicht auf einen erzielbaren Mietzins mit mehr als dem Doppelten des vereinnahmten Hauptmietzinses abgelten. Dazu kommt, daß der Beschwerdeführer gegenüber dem Prüfer behauptet hat, durch den zwischen ihm und der Ehefrau abgeschlossenen Mietvertrag seien ihre Ansprüche aus bisher erworbenen ehelichen Ersparnisssen geregelt worden, was iSd Ausführungen der belangten Behörde ebenfalls gegen die Fremdüblichkeit des Mietvertrages spricht wie dessen rückwirkendes Inkrafttreten.

Der belangten Behörde kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie aus dem Gesamtbild der Verhältnisse den Schluß gezogen hat, daß der zwischen dem Beschwerdeführer und der Ehefrau abgeschlossene Mietvertrag einem Fremdvergleich nicht standhält, ihn somit steuerlich nicht anerkannt und - wie bereits der Prüfer - die dementsprechenden Konsequenzen gezogen hat.

Soweit sich der Beschwerdeführer zur Fremdüblichkeit des Untermietvertrages hinsichtlich jener Räume, in denen die Rechtsanwaltskanzlei betrieben wird, auf den Umstand des Abschlusses auch mit Dr. TW stützt, ist darauf hinzuweisen, daß dieser Umstand für die steuerliche Anerkennung des zwischen dem Beschwerdeführer und der Ehefrau abgeschlossenen Mietvertrages nicht entscheidungswesentlich ist.

2. Baumaßnahmen

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen zu Recht davon aus, daß hinsichtlich des Gebäudes die Bestimmungen des MRG anzuwenden sind. Sie gehen ebenfalls davon aus, daß es sich bei den Baumaßnahmen mit einem Aufwand von 3,685.621 S grundsätzlich um nachträglich aktivierungspflichtige Anschaffungskosten handelt. Während die belangte Behörde die Ansicht vertritt, ungeachtet der Bestimmungen des MRG handle es sich hiebei um aktivierungspflichtige Aufwendungen, meint der Beschwerdeführer, bei einem den Bestimmungen des MRG unterliegendem Gebäude seien die Aufwendungen nach § 28 Abs 2 EStG 1972 auf zehn Jahre verteilt steuerlich zu berücksichtigen.

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens übersehen dabei, daß es sich bei den Baumaßnahmen weder um eine Großreparatur nach § 28 Abs 2 Z 1 EStG 1972 noch um sonstige Aufwendungen nach Z 3 leg cit iSd §§ 3 bis 5 MRG handelt. (Die Anwendung anderer Bestimmungen des § 28 Abs 2 EStG 1972 kommt nach der Aktenlage nicht in Frage). Vielmehr hat der Beschwerdeführer das bis zum Jahr 1985 Wohnzwecken dienende Gebäude insofern total umgebaut, als dieses nunmehr ausschließlich betrieblichen Zwecken dient. Hiebei hat er umfangreiche Baumaßnahmen gesetzt, die weder als Großreparatur noch als Aufwendungen iSd §§ 3 bis 5 MRG anzusehen sind. Der Beschwerdeführer hat nämlich weder einen Erhaltungsaufwand getätigt, noch nützliche Verbesserungen von Wohnungen vorgenommen, geschweige denn, Wohnungen vereinigt, sondern vielmehr ein Wirtschaftsgut (Gebäude) anderer Marktgängigkeit geschaffen, weswegen die Aufwendungen für die Baumaßnahmen zu aktivieren und auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen sind.

Die belangte Behörde ist trotz Verkennung der Sach- und Rechtslage zum selben steuerlichen Ergebnis gelangt, weswegen der Beschwerdeführer auch in diesem Punkt durch den angefochtenen Bescheid in keinen Rechten verletzt worden ist (vgl Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit3, 570).

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

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1993140095.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at