jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1996/12/11 95/13/0227

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 11.12.1996

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
20/05 Wohnrecht Mietrecht;
22/02 Zivilprozessordnung;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

ABGB §1090;
ABGB §361;
ABGB §833;
ABGB §834;
BAO §116 Abs2;
BAO §167 Abs2;
BAO §21 Abs1;
BAO §22;
BAO §23 Abs1;
BAO §25;
EStG 1972 §2 Abs3 Z6;
EStG 1972 §28 Abs1 Z1;
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;
EStG 1988 §28 Abs1 Z1;
MRG §18 Abs1 Z6 litc;
MRG §20 Abs1 Z1 litb;
MRG §20;
MRG §3 Abs3 Z1;
MRG §37 Abs3 Z12;
MRG §39 Abs3;
UStG 1972 §1 Abs1 Z1;
UStG 1972 §12;
UStG 1972 §2 Abs1;

UStG 1972 §3 Abs9;
VwRallg;
ZPO §266;
ZPO §267;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde der Hausgemeinschaft Dr. S und Mitbesitzer, bestehend aus Dr. Josef S und Dipl.-Ing. Manfred S, in W, vertreten durch Dr. C, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat I, vom 7. August 1995, Zl. 15-94/1342/05, betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1988 bis 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Die beschwerdeführende Miteigentümergemeinschaft, die gemäß §§ 191 Abs. 1 lit. c, 93 Abs. 2 BAO, §§ 19 Abs. 1, 2 Abs. 1 UStG 1972 in Verbindung mit § 9 AVG und § 62 Abs. 1 VwGG vor dem Verwaltungsgerichtshof parteifähig ist, besteht aus Dipl.-Ing. Manfred S. und Dr. Josef S., zwei Brüdern, denen eine Liegenschaft mit einem Mietwohnhaus, in dem sie beide mit ihren Familien wohnen, je zur Hälfte gehört.

Im Zuge des Verfahrens zur Feststellung der Einkünfte der beschwerdeführenden Hausgemeinschaft aus Vermietung und Verpachtung und zur Veranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 1989 wurde die Hausgemeinschaft einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen, in welcher die Prüfer im hier interessierenden Umfang zur Feststellung gelangten, daß die Mietobjekte top Nr. 6 bis 8 und 9/10 von Dr. Josef S. und die Mietobjekte top Nr. 11 bis 13 und 14/15 sowie die Garage top Nr. 5 von Dipl.-Ing. Manfred S. für private Zwecke genutzt würden, weshalb die auf diese Wohnungen und die Garage entfallenden Einnahmen und Werbungskosten aus der Überschußermittlung ebenso auszuscheiden seien wie aus der umsatzsteuerlichen Ermittlung der Entgelte und der abzugstauglichen Vorsteuern. Die betroffenen Objekte machten gemeinsam 58,32 % der Gesamtnutzfläche des Hauses aus. Ebenso sei hinsichtlich der Wohnungen top Nr. 19 und 20 zu verfahren, welche gemeinsam 11,39 % der Gesamtnutzfläche ausmachten, weil über die Wohnung top Nr. 19 Emma S., die Gattin des Dr. Josef S., und über die Wohnung top Nr. 20

Dipl.-Ing. Manfred S. verfüge, sodaß die Einkünfte aus der Vermietung dieser Wohnungen nicht der Hausgemeinschaft, sondern den genannten Personen zuzurechnen seien.

Das Finanzamt folgte der Auffassung der Prüfer und erließ - für das Jahr 1988 nach Wiederaufnahme der betroffenen Verfahren - dementsprechende Bescheide über die Feststellung von Einkünften und Umsatzsteuer für die Jahre 1988 bis 1990, gegen welche die Beschwerdeführerin Berufung erhob und dabei im wesentlichen folgendes vorbrachte:

Schon die großelterliche und elterliche Wohnung der nunmehrigen Miteigentümer habe sich im betroffenen Haus befunden. Die nunmehrigen Miteigentümer hätten in dem Haus eigene Haushalte gegründet und die jeweils frei werdenden Mietobjekte bewohnt. Dies habe dazu geführt, daß die beiden Hälfteeigentümer über Jahre hindurch eine ungleiche Nutzung für eigene Wohnzwecke vorgenommen hätten. So habe Dr. Josef S. ab 1974 die Wohnung top Nr. 6 bis 8, ab 1983 auch top Nr. 9 benutzt, während Dipl.-Ing. Manfred S. zur gleichen Zeit nur die Wohnung top Nr. 11 bis 13 benützt habe. Durch Ableben und Auszug von Fremdmietern seien nach und nach verschiedene Wohnungen frei geworden, die dann jeweils durch einen der beiden Miteigentümer dazu angemietet worden seien. Erst im Jahre 1988 sei eine flächenmäßig etwa gleichwertige Nutzung der Hälfteeigentümer erfolgt, welcher allerdings auch derzeit noch der Umstand entgegenstehe, daß Dipl.-Ing. Manfred S. zusätzlich die als Garage benutzte top Nr. 5 angemietet habe. Um einen zivilrechtlichen Ausgleich für diese ungleichen Nutzungen über Jahre hinweg herbeizuführen, seien die jeweiligen, durch die Hälfteeigentümer genutzten Flächen zum gesetzlichen Kategoriemietzins von der Gemeinschaft

angemietet worden. Die entsprechenden Mietverträge zwischen den Miteigentümern und der Miteigentümergemeinschaft seien zwar nur mündlich abgeschlossen worden, es werde das Vorliegen solcher zivilrechtlicher Mietverträge aber durch andere Sachverhalte dokumentiert:

Dies sei zum einen der notwendige zivilrechtliche Ausgleich für die in den Jahren 1983 bis 1988 grob ungleiche Nutzung, der im Wege der Verrechnung von Hauptmietzinsen zum gesetzlichen Kategoriemietzins an die Hausgemeinschaft erfolgt sei. Dies sei ferner die nachweislich erfolgte Verrechnung der angeführten Hauptmietzinse durch die Hausverwaltung in den vorgelegten Hauptmietzinslisten. Dies sei ferner der Umstand, daß in einem bei der Schlichtungsstelle durchgeführten Verfahren zur Erhöhung der Hauptmietzinse die Hälfteeigentümer bzw. deren Gattinnen von der Schlichtungsstelle mit den bei der Hausverwaltung zur Verrechnung gebrachten Hauptmietzinsen als Hauptmieter behandelt worden seien, was sowohl für das Hauptmietzinspassivum als auch für die Berechnung der erhöhten Kategoriemietzinse gelte. Schließlich seien die von den Miteigentümern verrechneten Hauptmietzinse auch immer in den Umsatzsteuererklärungen der Hausgemeinschaft erfaßt gewesen. Diese Umstände bewiesen, daß schon immer für die jeweils durch die Miteigentümer benutzten Wohnungen fremdübliche Hauptmietverträge zwischen den Miteigentümern und der Hausgemeinschaft mündlich abgeschlossen und Hauptmietentgelte verrechnet worden seien.

Lägen somit zivilrechtlich eindeutig rechtsgültige Hauptmietverträge vor, die auch nach außen hin fremden Dritten gegenüber dokumentiert worden seien, und werde, wie dargelegt, auch ein fremdübliches Nutzungsentgelt bezahlt, dann stehe der Anerkennung dieser Mietverträge kein Umstand entgegen. Allein die Tatsache, daß die erforderliche Liquidität zur Begleichung der vorgeschriebenen Annuitätenzahlungen das von der Schlichtungsstelle geforderte Mietentgelt notwendig mache, beweise, daß die Miteigentümer die von der Schlichtungsstelle festgelegten Hauptmietzinse nicht nur fiktiv vorgeschrieben erhalten, sondern auch tatsächlich zu entrichten hätten, da sonst die erforderlichen Geldmittel zur Begleichung der laufenden Annuitäten gar nicht vorhanden wären. Es bestehe auch kein Anlaß dafür, die vorgelegenen Gestaltungen als Mißbrauch im Sinne des § 22 BAO zu beurteilen. Diese Gestaltung habe den Miteigentümern 15 Jahre lange keine Vorteile gebracht und sei darauf zurückzuführen, daß die beiden Brüder eben je nach Freiwerden einzelner Wohnungen diese nach und nach angemietet hätten; nur dadurch habe ein entsprechender Ausgleich zwischen den im Vergleich zur Miteigentumsquote unterschiedlichen Nutzungen herbeigeführt werden können. Die steuerliche Anerkennung von Mietverträgen könne aber nicht vom Nutzungsausmaß abhängen. Auch das Eintreten eines Werbungskostenüberschusses und eines Vorsteuerüberhanges ab dem Jahr 1989 rechtfertige eine nunmehr vorgenommene Mißbrauchsbeurteilung nicht. Weshalb die zivilrechtlich abgeschlossenen Hauptmietverträge abgabenrechtlich ohne Relevanz sein sollten, werde von den Prüfern nicht begründet. Vollends unverständlich sei die Beurteilung der Prüfer hinsichtlich der untervermieteten Wohnungen top Nr. 19 und 20, da diese Objekte für Dipl.-Ing. Manfred S. bzw. Emma S. zur Erzielung von Einkünften dienten. Liege hier eine unternehmerische Tätigkeit vor, so sei es völlig unverständlich, warum die an die Hausgemeinschaft bezahlten Hauptmieten bei der Hausgemeinschaft nicht zu Einnahmen führen sollten. Auch hinsichtlich dieser Objekte seien ja immer Hauptmieten bei den Einnahmen der Hausgemeinschaft sowohl umsatzsteuerlich als auch ertragsteuerlich erklärt worden. Daß die Unternehmereigenschaft von Miteigentümergemeinschaften nur dann anzuerkennen sei, wenn Vermietungen an Miteigentümer nur im untergeordneten Ausmaß erfolgten, lasse sich aus der verwaltungsgerichtlichen Judikatur nicht ableiten. Die an die Hausgemeinschaft durch die Miteigentümer entsprechend der Schlichtungsstellenentscheidung geleisteten Beträge müßten aus umsatzsteuerlicher Sicht selbst dann als Entgelte angesehen werden, wenn diese Beträge, der von den Prüfern vertretenen Auffassung folgend, nicht als Hauptmietzinse angesehen werden könnten.

In ihrer zur Berufung erstatteten Stellungnahme verwiesen die Prüfer darauf, daß der von den Eigentümern genutzte Anteil, von der Garage abgesehen, völlig identisch sei, weshalb die Erforderlichkeit eines Einkünfteausgleiches im Sinne der Berufungsausführungen nicht bestünde und demnach auch die Anerkennung von Mietverhältnissen zwischen Eigentümern und Miteigentumsgemeinschaft nicht rechtfertigen könnte. Tatsächlich stehe nicht Vermietungsabsicht, sondern Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses der Eigentümer im Vordergrund. Die auf die von den Miteigentümern bewohnten Wohnungen entfallenden Kosten seien solche der Lebensführung. Über die Wohnung top Nr. 19 sei am 30. August 1993 zwischen der Hausgemeinschaft als Vermieter und Emma S., der Ehegattin des Dr. Josef S., ein Mietvertrag abgeschlossen worden, in welchem der 1. Jänner 1986 als Beginn des Mietverhältnisses angegeben worden sei. Dieses Mietverhältnis erscheine nachträglich konstruiert. Obwohl der Beginn des Mietverhältnisses mit dem 1. Jänner 1986 angegeben werde, sei dieser Mietvertrag erst nach Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung

abgeschlossen und dem Finanzamt für Gebühren- und Verkehrssteuern angezeigt worden. Ein Zahlungsfluß des Hauptmietzinses zwischen der Hausgemeinschaft und Emma S. sei zwar behauptet worden (Aufrechnung des Hauptmietzinses der Wohnungen top Nr. 6 bis 8, 9/10 und 19 mit dem Untermietzins und Zahlung des Differenzbetrages auf das Bankkonto der Hausgemeinschaft), habe aber nicht nachgewiesen werden können und sei auch nicht nachvollziehbar. In einer am 6. Mai 1993 von Dr. Josef S. erstatteten Selbstanzeige sei offengelegt worden, daß seine Gattin Emma S. Einkünfte aus der Untervermietung der top Nr. 19 seit 1986 beziehe (mangels anderer Einkünfte jedoch ohne steuerliche Auswirkung). Auch das behauptete Mietverhältnis zwischen der Hausgemeinschaft und Elisabeth S., der Ehegattin von Dipl.-Ing. Manfred S., über die Wohnung top Nr. 20 sei nicht beweiskräftig dargelegt worden. Ein schriftlicher Mietvertrag zwischen der Hausgemeinschaft und Elisabeth S. sei nicht abgeschlossen worden; auch der Zahlungsfluß sei nicht nachgewiesen, weil der Untermietzins tatsächlich auf ein Bankkonto von Dipl.-Ing. Manfred S. überwiesen worden sei, der in einer von ihm erstatteten Selbstanzeige vom 4. Mai 1993 dementsprechend auch offengelegt habe, daß nicht Elisabeth S. sondern er wirtschaftlich über diese Wohnung verfügungsberechtigt sei. Es liege hinsichtlich der Wohnungen top Nr. 19 und 20 damit kein erwiesenes Mietverhältnis vor. Aus diesem Grunde seien auch die auf diese Wohnungen entfallenden Einnahmen und Werbungskosten nicht der Hausgemeinschaft zuzurechnen. Umsatzsteuerlich könnten Umsätze im Zusammenhang mit Wohnungen, über welche das Vorliegen von Mietverhältnissen mit der Hausgemeinschaft nicht anzuerkennen sei, nicht als für das Unternehmen der Hausgemeinschaft ausgeführt beurteilt werden, was auch einer Abzugsfähigkeit der auf solche Wohnungen entfallenden Vorsteuerbeträge entgegenstehe.

In ihrer Replik gegen diese Stellungnahme verwies die Beschwerdeführerin auf das schon in der Berufung dargestellte Vorliegen ungleicher Nutzungsverhältnisse der Hälfteeigentümer im Zeitraum der Jahre 1974 bis 1988 und die daraus resultierende Erforderlichkeit der Verrechnung entsprechender Hauptmietzinse schon während des gesamten Zeitraumes dieser ungleichen Nutzung. Daß die Mietverhältnisse sowohl steuerrechtlich als auch zivilrechtlich immer so bestanden hätten, sei durch Vorlage der entsprechenden Hauptmietzinslisten und durch die Steuererklärungen der vergangenen Jahre erwiesen. Die Fremdüblichkeit der verrechneten Mietzinse ergebe sich aus der Entrichtung jener Beträge durch die Hälfteeigentümer, welche in der Schlichtungsstellenentscheidung festgesetzt worden seien. Der Hinweis auf das sich aus § 20 EStG ergebende Abzugsverbot widerspreche den Aussagen des verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses vom 25. Juni 1980, 1303/78, in welchem auch einer Beurteilung von Verträgen zwischen einer Miteigentümergemeinschaft und einem Miteigentümer als Gestaltungsmißbrauch eine Absage erteilt worden sei; es hätten die Prüfer im übrigen Gestaltungsmißbrauch auch nicht angenommen. Daß die Zinse für die von Familienangehörigen angemieteten Wohnungen top Nr. 19 und 20 in der festgesetzten Höhe auch tatsächlich immer bezahlt worden seien, ergebe sich zwangsläufig daraus, daß der gemäß § 18 MRG erhöhte Hauptmietzins im Schlichtungsstellenverfahren genau nach dem Deckungserfordernis für die aufgenommenen Darlehen bemessen worden sei, weshalb nur 100 % der dort festgesetzten Hauptmietzinse die Miteigentümergemeinschaft überhaupt in die Lage versetzt hätten, den vorgeschriebenen Annuitätenverpflichtungen nachzukommen. Allein die unbestrittene Erfüllung der Annuitätenverpflichtungen erweise den von den Prüfern bestrittenen Zahlungsfluß. Daß die Mietverhältnisse hinsichtlich der Wohnungen top Nr. 19 und 20 nachträglich konstruiert worden seien, werde schon dadurch widerlegt, daß bereits im Schlichtungsstellenbescheid vom 19. April 1991 die Gattinnen der Miteigentümer als Mieterinnen der Wohnungen top Nr. 19 und 20 eingetragen seien. Die Vergabe dieser beiden Wohnungen an Fremde im Wege der Untervermietung sei, wie den Prüfern gegenüber schon erklärt worden sei, deshalb erfolgt, um die Einräumung von Hauptmietrechten über diese Wohnungen an fremde Dritte zu verhindern. Schon dieser gewichtige außersteuerliche Grund liege einer Beurteilung der Verhältnisse als Gestaltungsmißbrauch entgegen. Mit der Überlassung der Wohnungen top Nr. 19 und 20 an Fremde sei jedenfalls klargestellt, daß diese beiden Wohnungen nicht zur Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses der Miteigentümer verwendet wurden. Für eine Beurteilung im Lichte des § 20 EStG bestehe daher ebensowenig Anlaß wie für eine dem Gesetz nicht entsprechende umsatzsteuerliche Unterbrechung der Unternehmerkette.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin als unbegründet ab. Nutze einer von mehreren Miteigentümern einen Teil des Bestandobjektes für eigene private Zwecke, so werde bei angemessener und fremdüblicher Mietzinsgestaltung das Mietverhältnis steuerlich grundsätzlich anerkannt, führte die belangte Behörde begründend aus. Eine Mißbrauchsprüfung sei allerdings durchzuführen, wenn Vermietungen an Miteigentümer in nicht nur untergeordnetem Ausmaß stattfänden. Der von den Miteigentümern für eigene Wohnzwecke genutzte Teil betrage 58,32 %, sodaß von einer Nutzung in nur untergeordnetem Ausmaß keine

Rede sein könne. Die zunächst zu klärende Frage der Fremdüblichkeit der Mietverhältnisse zwischen den Miteigentümern und der Hausgemeinschaft sei nach steuerlichen Gesichtspunkten zu beurteilen, sodaß der Einwand einer Anerkennung dieser Mietverträge durch die Schlichtungsstelle unerheblich sei. Die Wohnungen top Nr. 6 bis 8 und 11 bis 13 hätten schon vor der Renovierung Kategorie A aufgewiesen, die Wohnungen top Nr. 9/10 und top Nr. 14/15 seien im Zuge der Sanierung auf Kategorie A angehoben worden. Da die Miteigentümer aber lediglich den Mietzins für Kategorie D bezahlten, seien die Mietverhältnisse nicht fremdüblich, da davon ausgegangen werden könne, daß fremden Mietern gegenüber der Kategoriemietzins A verrechnet worden wäre. Dies sei daraus zu ersehen, daß die Wohnungen top Nr. 1/4 und top Nr. 2/3, die ebenfalls Kategorie A aufwiesen, zum gesetzlichen Kategoriemietzins A an Fremde vermietet würden. Auch die Garage werde zum Kategoriemietzins D an Dipl.-Ing. Manfred S. überlassen. Da im 12. Wiener Gemeindebezirk auf Grund der angespannten Parkplatzsituation Garagen gewinnbringend vermietet werden könnten, müsse davon ausgegangen werden, daß einem Fremden die Garage nicht zum Kategoriemietzins D überlassen worden wäre. Es bezahlten die Miteigentümer somit nicht fremdübliche Mietentgelte. Gegen das Vorliegen von fremdüblichen Mietverhältnissen spreche auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin über das Bestreben nach Ausgleich ungleicher Nutzungsverhältnisse der Miteigentümer. Diese Ausführungen ließen nämlich auf das Vorliegen einer Benutzungsregelung schließen, in welcher nicht die Erzielung von Einnahmen, sondern die Befriedigung des Wohnbedürfnisses im Vordergrund stehe. Hinsichtlich der Wohnungen top Nr. 19 und top Nr. 20 sei durch die gewählte Vorgangsweise dokumentiert, daß die Hausgemeinschaft diese Wohnungen nicht vermieten, sondern den Gattinnen der Miteigentümer überlassen habe wollen. Seien doch diese Mietverträge erst am 30. August 1993 schriftlich abgeschlossen worden, sodaß sie, selbst wenn vorher mündliche Mietverträge bestanden haben sollten, steuerlich deswegen nicht anerkannt werden könnten, weil sie nach außen hin nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen seien. Dipl.-Ing. Manfred S. habe überdies in seiner Eingabe vom 4. Mai 1993 angegeben, daß die Untermieten nicht seiner Gattin, sondern ihm zugeflossen seien; damit liege kein Mietverhältnis zwischen der Hausgemeinschaft und seiner Gattin, aber auch kein solches zwischen der Hausgemeinschaft und Dipl.-Ing. Manfred S. vor. Auch die Emma S. zugeflossenen Untermietentgelte seien nicht der Hausgemeinschaft zugeflossen. Die Ausscheidung der "Wohnungen" top Nr. 5, 6 bis 8, 9/10, 11 bis 13, 14/15, 19 und 20 aus dem Unternehmensbereich der Beschwerdeführerin sei somit zu Recht erfolgt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in welcher die beschwerdeführende Hausgemeinschaft die Aufhebung des angefochtenen Bescheides aus dem Grunde der Rechtswidrigkeit seines Inhaltes oder jener infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften mit der Erklärung begehrt, sich durch den angefochtenen Bescheid in ihrem Recht auf ertrags- und umsatzsteuerliche Zuordnung der aus dem Unternehmensbereich ausgeschiedenen "Wohnungen" in ihrem Unternehmensbereich als verletzt anzusehen.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt. Die Beschwerdeführerin hat repliziert.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren umstrittene Zuordnung der von der belangten Behörde ausgeschiedenen Mietobjekte zum Unternehmensbereich der Beschwerdeführerin hängt sowohl ertrags- als auch umsatzsteuerlich davon ab, ob die der Nutzung dieser Objekte zugrundeliegenden Rechtsverhältnisse als solche erweislich waren, mit denen die beschwerdeführende Miteigentümergemeinschaft Räume einem von ihr verschiedenen Steuerrechtssubjekt entgeltlich zur Nutzung überlassen hatte. Eine Bejahung dieser Frage hatte zur Voraussetzung,

1.

daß das betroffene Rechtsverhältnis seinem Inhalt nach ein solches der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung und nicht etwa bloß ein solches zur Regelung des Gebrauches rechtlich gemeinsam nutzungsberechtigter Miteigentümer war (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Februar 1992, Slg. N.F. Nr. 6659/F),

2.

daß das Rechtsverhältnis über die entgeltliche Gebrauchsüberlassung angesichts des behaupteten Bestandes zwischen nahen Angehörigen nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen, von eindeutigem, klarem und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt war und auch zwischen Familienfremden unter solchen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (vgl. etwa die hg. Erkenntisse vom 7. Dezember 1994, 93/13/0012, vom 27. August 1991,91/14/0097, und vom 18. November 1991, 91/15/0043) und

3.

daß schließlich ein als abgeschlossen zu beurteilendes Rechtsgeschäft über entgeltliche Gebrauchsüberlassung nicht gemäß § 22 BAO als Gestaltungsmißbrauch für die Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen unberücksichtigt bleiben mußte.

Zu den Mietobjekten top Nr. 5, 6 bis 8, 9/10, 11 bis 13 und 14/15:

Das Ausscheiden dieser von den Miteigentümern privat genutzten Objekte aus dem Unternehmensbereich der Beschwerdeführerin hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid damit begründet, daß es an jeder der drei oben dargestellten Bedingungen fehle. Das zugrundeliegende Verhältnis wurde einerseits als Benutzungsregelung beurteilt, während andererseits den geleisteten Zinsen die Fremdüblichkeit abgesprochen und darüber hinaus auch noch die Erforderlichkeit einer anzustellenden Mißbrauchsprüfung erwähnt wurde.

Daß diese - wegen der nicht kumulativ, sondern alternativ vorzunehmenden Prüfung der drei oben dargestellten Voraussetzungen - schon methodisch verfehlte Begründung des angefochtenen Bescheides in der Beschwerdeschrift entsprechender Kritik unterzogen wird, verwundert umso weniger, als die belangte Behörde zusätzlich auch ihre Erwägungen zum Fehlen einer Fremdüblichkeit der von den Miteigentümern geleisteten Zinse auf Sachverhaltselemente gestützt hat, zu denen sie kein Parteiengehör gewährt und auch die erforderliche Auseinandersetzung mit den mietrechtlichen Voraussetzungen ihrer Schlußfolgerungen unterlassen hatte, während die belangte Behörde im Umfang ihrer im angefochtenen Bescheid in den Raum gestellten Erwägungen zum Vorliegen von Gestaltungsmißbrauch nach § 22 BAO weder klargestellt hat, ob ihrer Auffassung nach ein solcher vorliege, noch das Vorliegen eines solchen auch nur ansatzweise begründet hat.

Aus der Berechtigung der von der Beschwerdeführerin gegen diese Begründungselemente des angefochtenen Bescheides vorgetragenen Kritik erwächst der Beschwerde zu diesem Punkt ein Erfolg indessen deshalb nicht, weil der Verwaltungsgerichtshof jene Begründung des angefochtenen Bescheides teilt, mit welcher die belangte Behörde das Vorliegen entsprechender Rechtsverhältnisse über eine entgeltliche Gebrauchsüberlassung in diesem Umfang erkennbar auch deswegen verneint hat, weil die entsprechenden Rechtsverhältnisse in Wahrheit als Benützungsregelung unter Miteigentümern angesehen werden müßten.

Eine Vereinbarung der Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt genügt nämlich unter Miteigentümern anders als sonst zur Begründung eines Mietverhältnisses nicht; der Abschluß eines Mietvertrages ist in einem solchen Fall nur dann anzunehmen, wenn die Parteien eindeutig ihren Willen zum Ausdruck bringen, durch die Vereinbarung mehr als eine bloße Gebrauchsregelung zu begründen. Die bloße Gebrauchsregelung stellt den Regelfall, die Begründung eines Bestandverhältnisses die Ausnahme dar. Auch die Bestimmung des Benützungsentgeltes nach den gesetzlichen Regelungen über die Zinsbildung, auch die Bezeichnung des Entgeltes als Miete und die Eintragung dieses Entgelts in einem Zinsbuch rechtfertigen nicht schon die Annahme eines Bestandvertrages (vgl. Gamerith in Rummel2, Rz 5 zu § 834 ABGB, ebenso Würth a.a.O., Rz 6 zu § 1090 ABGB, samt den dort wiedergegebenen Judikaturnachweisen). Daß aber eine bloße Gebrauchsregelung unter Miteigentümern nicht den Einkunftstatbestand des § 2 Abs. 3 Z. 6 der Einkommensteuergesetze verwirklicht (vgl. das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 20. Februar 1992, Slg. N.F. Nr. 6659/F), folgt daraus, daß mit einer solchen Regelung das für diese Einkunftsart essentielle Merkmal der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung nicht erfüllt wird. Die Benützungsregelung unter Miteigentümern überläßt nicht entgeltlich den Gebrauch, weil dieser nach § 833 Satz 1 ABGB allen Miteigentümern schon von vornherein gemeinsam zusteht. Mit einer Benützungsregelung unter Miteigentümern wird daher kein Gebrauchsrecht eingeräumt, sondern nur das gesetzlich ohnehin allen Miteigentümern zustehende Gebrauchsrecht in seiner Ausübung einvernehmlich geregelt. Von einem Miteigentümer im Rahmen einer solchen Regelung dem anderen Miteigentümer, sei es auch in Form eines als Mietzins bezeichneten, auf ein Gemeinschaftskonto überwiesenen Betrages geleistete Zahlungen sind ertragsteuerrechtlich nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und stellen auch umsatzsteuerlich keinen Leistungsaustausch mit der Hausgemeinschaft dar (vgl. hiezu Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Anm. 78a zu § 12 UStG 1972, ebenso wie Ruppe, UStG 1994, § 2 Tz 31, samt den dort angeführten Judikaturnachweisen).

Gegen das Begründungselement des angefochtenen Bescheides über das Vorliegen einer Benützungsregelung zwischen Miteigentümern trägt die Beschwerde substantiell nichts vor, sie bezeichnet vielmehr selbst das der Nutzung der Objekte durch die Miteigentümer zugrundeliegende Rechtsverhältnis mit dem Ausdruck "Benutzungsregelung" (S.

5 der Beschwerdeschrift). Aus den Aussagen des hg. Erkenntnisses vom 25. Juni 1980, 1303/78, ist für die Beschwerdeführerin deswegen nichts zu gewinnen, weil diesem Erkenntnis das Vorliegen eines Mietverhältnisses zwischen Miteigentümer und Miteigentümergemeinschaft zugrunde gelegt worden war. Im Beschwerdefall hingegen sind Umstände, welche geeignet gewesen wären, die für das Vorliegen nicht eines Mietverhältnisses, sondern einer Gebrauchsregelung unter Miteigentümern streitende Vermutung zur Rechtsgrundlage eines Gebrauches der gemeinschaftlichen Sache durch sie hätten entkräften können, nicht hervorgekommen. Das Fehlen schriftlicher Vertragsurkunden zwischen Miteigentümergemeinschaft und Miteigentümern mußte die Beschwerdeführerin schon in ihrer Berufung einräumen. Die für das Vorliegen von Mietverhältnissen in der Berufungsschrift ins Treffen geführte Erforderlichkeit eines zivilrechtlichen Ausgleiches ungleicher Nutzung des im Miteigentum stehenden Hauses durch die Miteigentümer sprach, wie die belangte Behörde im angefochtenen Bescheides richtig erkannt hat, gewichtig gegen die Annahme eines Abschlusses von Mietverhältnissen und für das Bestreben nach sachgerechter Regelung des Benutzungsrechtes im Wege entsprechenden Geldausgleichs. Auch aus der "Anerkennung" der Hälfteeigentümer als "Hauptmieter" vor der Schlichtungsstelle ist für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen. Mit Rücksicht auf den in der Beschwerde mehrfach getroffenen Hinweis auf die Schlichtungsstellenentscheidung ist zunächst klarzustellen, daß eine Bindung der Abgabenbehörde an diese Entscheidung im Sinne des § 116 Abs. 2 BAO deswegen nicht bestand, weil es im Hinblick auf die gemäß § 39 Abs. 3 MRG von der Schlichtungsstelle anzuwendende Bestimmung auch des§ 37 Abs. 3 Z. 12 MRG über die Anwendbarkeit der Vorschriften der Zivilprozeßordnung über zugestandene Tatsachen (§§ 266, 267 ZPO) an der im zweiten Satz der Bestimmung des § 116 Abs. 2 BAO normierten Voraussetzung für eine solche Bindung fehlte. Darüber hinaus kam der Frage einer Nutzung von Objekten durch Miteigentümer kraft Mietrechtes oder kraft Miteigentumsrechtes angesichts der Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z. 1 lit. b MRG, des § 3 Abs. 3 Z. 1 MRG und des § 18 Abs. 1 Z. 6 lit. c leg. cit. für den Gegenstand der von der Schlichtungsstelle zu entscheidenden Verwaltungsangelegenheit keinerlei Bedeutung zu.

War das der Nutzung der betroffenen Objekte durch die Miteigentümer zugrundeliegende Rechtsverhältnis als ein solches der Regelung des gemeinsamen Gebrauches durch Miteigentümer zu beurteilen, weil entsprechend verläßliche Hinweise für den Ausnahmefall tatsächlich als solcher gewollter Mietverhältnisse nicht vorlagen, dann erwies sich allein aus diesem Grund die ertrags- und umsatzsteuerliche Ausscheidung der betroffenen Objekte aus dem Unternehmensbereich der Beschwerdeführerin nicht als rechtswidrig.

Zu den Objekten top Nr. 19 und 20:

Auch zu diesem Punkt sind die Ausführungen der Begründung des angefochtenen Bescheides insofern als mißglückt zu beurteilen, als die belangte Behörde nicht nur die Rechtsverhältnisse hinsichtlich dieser beiden Objekte miteinander verwechselt, sondern andererseits auch einen am 30. August 1993 mit der Gattin des Dipl.-Ing. Manfred S. abgeschlossenen Mietvertrag nicht rückwirkend anerkennen wollte, über den sich in den Akten allerdings nichts findet, in denen ein am 30. August 1993 über das Objekt top Nr. 20 abgeschlossener Mietvertrag vielmehr einen Robert S. als Mieter bezeichnet und den Beginn des Mietverhältnisses mit dem 1. Juli 1993 benennt. In gleicher Weise widersprüchlich ist allerdings auch das Beschwerdevorbringen hinsichtlich der Wohnung top Nr. 20, mit welchem einerseits der Abschluß eines Mietvertrages über diese Wohnung mit der Ehegattin des Dipl.-Ing. Manfred S. behauptet, andererseits aber Klage darüber geführt wird, daß ein von der Hausgemeinschaft mit Dipl.-Ing. Manfred S. selbst über diese Wohnung abgeschlossenes Mietverhältnis nicht anerkannt wurde.

Ausgehend von den an früherer Stelle dargestellten Voraussetzungen einer Zuordenbarkeit von Objekten zum Unternehmensbereich der Beschwerdeführerin wurde sie durch das Ergebnis des angefochtenen Bescheides auch zu diesem Punkt in den geltend gemachten Rechten nicht verletzt. Daß die belangte Behörde das mit Emma S. rückwirkend beurkundete Mietverhältnis nicht als abgeschlossen geglaubt hat, begründete keine das Kalkül einer Rechtswidrigkeit erreichende Fehlerhaftigkeit der behördlichen Beweiswürdigung, weil die rückwirkende Beurkundung eines Vertrages zwischen Angehörigen die Tatsache des erfolgten Abschlusses zum beurkundeten Zeitpunkt nicht ausreichend verläßlich zum Ausdruck bringt. Die Benennung von Emma S. als Mieterin der Wohnung top Nr. 19 gegenüber der Schlichtungsstelle und die Übernahme dieser als Mieter genannten Person in der Schlichtungsstellenentscheidung war kein taugliches Indiz gegen den durch die nachträgliche Beurkundung des behaupteten Bestandverhältnisses im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung erweckten Anschein nachträglicher Konstruktion, der auch durch die Selbstanzeige der Emma S. über nicht deklarierte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in durchsichtig anmutender Weise bekräftigt wurde. Bezüglich der Wohnung top Nr. 20 schließlich

mußten der belangten Behörde Bedenken am Abschluß eines nach außen klar zu Tage tretenden, keinen Zweifel offen lassenden Mietverhältnisses schon daraus erwachsen, daß nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin einmal Dipl.-Ing. Manfred S. selbst und gleichzeitig wieder auch seine Gattin Träger der angeblich begründeten Mietrechte sein sollten.

Fehlte es demnach auch hinsichtlich dieser beiden Wohnungen an der Erweislichkeit des Vorliegens entsprechender Hauptmietverhältnisse mit Emma S., Elisabeth S. oder eines eine bloße Gebrauchsregelung übersteigenden Mietverhältnisses mit Dipl.-Ing. Manfred S., dann war auch aus dem Umstand einer "Untervermietung" dieser beiden Wohnungen an Fremde für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen. Wird einem Miteigentümer nämlich der physische Besitz an einem Teil der Liegenschaft allein überlassen und dieser Teil von ihm dann vermietet, dann ersetzt dies umsatzsteuerlich nicht das gemeinsame Auftreten nach außen, weshalb Unternehmer nicht die Gemeinschaft, sondern der vermietende Miteigentümer ist (vgl. die bei Ruppe, a.a.O., ebenso wie die bei Kranich-Siegl-Waba, a.a.O., Anm. 34 zu § 2 UStG 1972, wiedergegebene Judikatur). Die unentgeltliche Überlassung eines Objektes zur Weitervermietung durch einen Eigentümer ist der Benützung durch ihn dabei gleichzuhalten (vgl. Würth in Rummel2, Rz 4 zu § 20 MRG). Insoweit die Beschwerdeführerin dem schon in der Stellungnahme der Prüfer zu ihrer Berufung geäußerten Fehlen einer Nachvollziehbarkeit eines Zahlungsflusses entsprechender Hauptmietzinsbeträge über die Wohnungen top Nr. 19 und 20 an die Hausgemeinschaft auch in der Beschwerde das Argument entgegensetzt, daß die der Schlichtungsstellenentscheidung zugrundeliegenden Annuitätenzahlungen immer vollständig geleistet wurden, ist ihr zu erwidern, daß dieser Umstand nicht geeignet sein konnte, den vermißten Nachweis eines Zahlungsflusses von den behaupteten Mietern an die Hausgemeinschaft zu erbringen. Schuldner des für die Sanierung ihres Hauses aufgenommenen Darlehens waren die Hauseigentümer. Aus der Begleichung der Darlehensraten durch die Hauseigentümer in der geschuldeten Höhe ließen sich Zahlungsflüsse unter dem Titel ihrer oder ihrer Ehegattinnen Mieterstellung allein nicht erweisen.

Es hat schließlich die Verweigerung des Vorsteuerabzuges hinsichtlich der Wohnungen top Nr. 19 und top Nr. 20 gegenüber der Beschwerdeführerin auch nicht zu der von ihr gerügten Unterbrechung der Unternehmerkette geführt. Unternehmer und Erzieler der Entgelte aus der "Untervermietung" dieser Wohnungen waren und blieben auch als Erzieler von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die jeweiligen "Untervermieter", nicht jedoch die beschwerdeführende Hauseigentümergemeinschaft. Diese konnte aus der von ihr nicht vorgenommenen "Untervermietung" weder umsatzsteuerlich Entgelte, noch ertragsteuerlich feststellbare Einkünfte ihrer Mitglieder aus gemeinsamer Vermietung und Verpachtung erzielen.

Die Beschwerde erwies sich damit im Ergebnis als unberechtigt und war deshalb § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen, wobei der Verwaltungsgerichtshof von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung aus dem Grunde des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG Abstand genommen hat.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Auslegung von Bescheiden und von Parteierklärungen VwRallg9/1Individuelle Normen und Parteienrechte Bindung der Verwaltungsbehörden an gerichtliche Entscheidungen VwRallg9/4

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1995130227.X00

Im RIS seit

11.07.2001

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2009

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

© 2024 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at