jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1996/7/10 94/15/0039

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 10.07.1996

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §284 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Wetzel und Dr. Steiner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des R in E, vertreten durch Dr. J, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VIII), vom 12. Jänner 1994, Zlen. 6/4-4153/92-10 und 6/4-4306/92-10, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1990 und 1991, 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 erzielte in den Streitjahren aus seiner Tätigkeit als Dachdecker und Spengler Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Gewinnermittlung erfolgte gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Anläßlich einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer u.a. fest, daß der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit den von seinem Schwiegervater anläßlich der Aufgabe von dessen Betrieb gemieteten Liegenschaftsteilen für den Zeitraum von März bis Dezember 1990 einen umsatzabhängigen Mietaufwand in Höhe von S 510.088,-- verbucht habe, daß aber der als Betriebsausgaben anzuerkennende fremdübliche Mietaufwand lediglich S 230.000,-- (S 23.000,-- mal 10 Monate) betrage. Die angemessene Monatsmiete ermittelte der Prüfer unter Zugrundelegung folgender Erfahrungswerte:

Büro- und Sanitärräume	40 m2 x 50 =	S 2.000,--
Werkstätte	160 m2 x 40 =	S 6.400,--
Lagerräume, Garagen	318 m2 x 30 =	S 9.540,--
Lagerflächen, Wege	1.000 m2 x 5 =	S 5.000,--
gesamt		S 22.940,--

angemessene Monatsmiete gerundet S 23.000,--.

In der Niederschrift über die Schlußbesprechung wurde u.a. festgehalten, daß ein schriftlicher Mietvertrag nicht vorliege und daß die - neben einer Grundmiete von S 1.200,-- pro Monat - zu leistende umsatzabhängige Miete wie folgt gestaltet sei: bis S 10 Mio. Umsatz: 5 Prozent, zwischen S 10 und 15 Mio. Umsatz:

3 Prozent und über S 15 Mio. Umsatz: 0 Prozent; daß weiters der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit mit einer Bauoption geschlossen worden sei und daß "alles was bisher vom Vorgänger (Vermieter) betrieblich genutzt wurde", Gegenstand des Mietvertrages sei.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ von einem entsprechend geminderten Mietaufwand ausgehende Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für die Streitjahre, wobei die Festsetzungen für das Jahr 1991 vorläufig erfolgten.

In seiner dagegen erhobenen Berufung führte der Beschwerdeführer im wesentlichen aus, der Prüfer habe den Inhalt des mündlich abgeschlossenen Mietvertrages im Kern ignoriert, da das Modell der umsatzabhängigen Miete deswegen gewählt worden sei, um in wirtschaftlich guten Jahren hohe Mietaufwendungen verkraften zu können, während in wirtschaftlich schwächeren Jahren nur entsprechend niedrigere Mietentgelte zu entrichten seien (Fixkostendegression). Der Mietvertrag entspreche nicht nur dem steuerlich geforderten Fremdvergleich, sondern biete auch durch die Möglichkeit der Vertragsauflösung durch Kündigung dem Beschwerdeführer die Möglichkeit zur Betriebsverlegung an einen anderen Ort. Der Beschwerdeführer wies auf die für Dachdecker- und Spenglereibetriebe optimale Lage seines Betriebssitzes mit der Möglichkeit des bequemen Ein- und Verladens von Paletten infolge großzügiger Lagerplatzgestaltung hin. Wesentliche Teile des vereinbarten Mietentgeltes entfielen nicht auf Gebäudeteile, sondern auf Grund und Boden (Lagerflächen, Abstellflächen und Zu- und Abfahrtsmöglichkeiten zum Betrieb). Infolgedessen entspreche auch die Umrechnung auf reine Quadratmetermieten nicht dem Vertragsinhalt.

In seiner Stellungnahme hiezu führte der Prüfer aus, er habe den Kern des mündlich geschlossenen Mietvertrages in keiner Weise ignoriert und auch das Instrument der umsatzabhängigen Miete zur Fixkostendegression vom System her nicht angezweifelt, die vereinbarte Miete erscheine aber nicht angemessen. Die optimale Lage des Betriebssitzes infolge der großzügigen Lagerplatzgestaltung sei berücksichtigt worden. Die Umrechnung der umsatzabhängigen Miete auf eine Quadratmetermiete sei lediglich vorgenommen worden, um die Angemessenheit der Miete zu überprüfen. Der Verkehrswert der gemieteten Liegenschaftsteile (Gebäude) habe zum Zeitpunkt der Betriebsübernahme ca. 1,4 Mio. betragen.

Über Vorhalt der belangten Behörde führte der Beschwerdeführer noch aus, daß sein im Betriebszweig Dachdeckerei erzielter durchschnittlicher Jahresumsatz zwischen S 4 und 5 Mio. liege und jener der Spenglerei um die 2 Mio. betrage, daß die im Vertrag bestimmten Umsatzgrenzen Erfahrungswerte seien, die beide Vertragspartner durch jahrelange Tätigkeit in der Branche vorauszusagen imstande gewesen seien und daher als Basis für die Berechnung des Mietentgeltes hätten herangezogen werden können; weiters, daß die vom Prüfer genannte Position "Lagerfläche und Wege" von 1.000 m2 wegen mittlerweile erfolgter Asphaltierung eines Vorgartens um 500 m2 zu vergrößern sei, daß die Opportunitätskosten bei Aussiedlung rund S 10 Mio. betragen würden und daß sich die umsatzabhängige Miete in Höhe von 5 bzw. 3 Prozent wie folgt aufteile:

Gebäudeteile (Gebäudesachwertsumme) 2,5 Prozent bzw.

1,5 Prozent,

gemietete Grundflächen, Abstellplätze,

Baurechte sowie Zu- und Abfahrten 1,5 Prozent bzw.

1 Prozent

Wertminderung des Vermieterwohngebäudes 1 Prozent bzw.

bzw. 0,5 Prozent.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab, wobei der Spruch der erstinstanzlichen Bescheide für das Jahr 1991 insoweit abgeändert wurde, als die Abgabenfestsetzungen für endgültig erklärt wurden. In der dem Bescheid beigegebenen Begründung stellte die belangte Behörde in Ergänzung des

Sachverhaltes fest, daß der Schwiegervater des Beschwerdeführers anläßlich der Aufgabe seines Betriebes am 28. Februar 1990 den gemeinen Wert der verpachteten Gebäude mit S 964.000,-- erklärt habe und daß dieser Wert im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung auf S 1,4 Mio. geändert worden sei. Zu der vor dem Verwaltungsgerichtshof noch strittigen Frage des zwischen Fremden üblichen Mietaufwandes für die vom Beschwerdeführer von seinem Schwiegervater gemieteten Liegenschaften führte die belangte Behörde im wesentlichen folgendes aus:

Auch bei einem eine umsatzabhängige Miete vorsehenden Mietvertrag zwischen nahen Angehörigen sei ein Fremdvergleich vorzunehmen. Hiebei sei die Frage zu beantworten, welchen Ertrag ein fremder Dritter erwarten dürfe, wenn er die Liegenschaft an einen Branchengleichen vermiete bzw. mit welchem Mietaufwand der Mieter rechnen müsse. Unter Berücksichtigung einer Grundstücksfläche von 1.500 m2 seien im vorliegenden Fall folgende Berechnungen angestellt worden:

"Grundwert:

Lt. Bewertungsstelle des Finanzamtes ermittelt sich auf Basis der vorliegenden Werte lt. Kaufpreissammlung 1988-1991 ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von S 330,--.

Die Grundstücksfläche beträgt 1.500 m2 (Bewertungsakt EWAZ 003-2-0006/8).

Bodenwert: 1.500 x 330 = S 495.000,--

Gebäudewert:

Die Betriebsprüfung ermittelte beim Vermieter im Zuge der Betriebsaufgabe einen Bauzeitwert der Gebäude in Höhe von S 1,393.696,-- (ArBogBp, 19). Auf Basis dieser Werte ermittelt der Senat unter Zugrundelegung eine durchschnittlichen Restnutzungsdauer von 30 Jahren - bezogen auf das jeweilige Baujahr lt. Bewertungsakt EWAZ 003-2-0006/7 und ArbBogBp, 19 - und eines Liegenschaftszinssatzes von 8 Prozent, wobei die Abschreibung bereits im Gebäudeertrags-Vervielfältiger berücksichtigt ist - Betriebskosten trägt Mieter - nachfolgenden Jahresertrag:

Verzinsungsbetrag des Bodenwertes S 495.000,-- x 8 Prozent = S 39.600,--. S 1,393.696,-- : 11,26 (Vervielfacher) = S 123.774,-- + S 39.600,-- = 163.000,--, monatlich S 13.614,--. (Hiezu Rössler/Langner/Simon, Schätzung und Ermittlung von

Grundstückswerten, 141 f. und Ross Brachmann, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, 263 f.)"

Unter Berücksichtigung des vom Beschwerdeführer wiederholt ins Treffen geführten Standortvorteils (Lagerflächen, Abstellflächen, Zu- und Abfahrtsmöglichkeiten) ließe dies einen Ertrag von rd. S 23.000,-- monatlich erwarten.

Der Beschwerdeführer habe eine rechnerische Gegendarstellung bzw. Berichtigung der ihm im Berufungsverfahren übermittelten Berechnung nicht vorgenommen. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers sei der Standortvorteil seines Betriebes nicht "bloß lakonisch" festgestellt worden, sondern seien die vom Beschwerdeführer genannten "Basisdaten" der Beurteilung zugrundegelegt worden.

Der fremdübliche Mietaufwand wurde wie folgt errechnet:

Miete abzüglich Betriebskosten und AfA	S 123.774,--
AfA S 1,393.696,-- : 30	S 44.456,--
Miete abzüglich Betriebskosten inkl. AfA	S 170.230,--
Miete abzüglich Betriebskosten für Grund und Boden	S 106.000,--
Gesamtmiete abzüglich Betriebskosten rd.	S 276.000,--

==========

Die Berücksichtigung des Standortvorteils habe dazu geführt, daß der Wert des Grund und Bodens der vom Beschwerdeführer gemieteten Liegenschaften S 1,325.000,-- betrage (S 106.000,-- : 8 Prozent = S 1,325.000,--). Daraus resultiere ein - gegenüber dem durchschnittlichen Quadratmeterpreis in Höhe von S 330,-- laut Kaufpreissammlung -

erhöhter Quadratmeterpreis von S 883,-- (S 1,325.000,-- :

S 1.500,-- = S 883,--). Die belangte Behörde faßte ihre Beurteilung dahingehend zusammen, daß das "Modell der umsatzabhängigen Miete als solches nicht in Frage gestellt" werde, daß aber bei fremdüblicher Gestaltung des Mietvertrages das "Verhältnis Umsatzgrenzen zu Prozentsätzen" nie so gewählt worden wäre, daß bereits mit dem Grundumsatz

(S 7 Mio. x 5 Prozent = S 350.000,--) der durchschnittlich zu leistende Mietaufwand (bezogen auf die objektiven Ertragserwartungen) beträchtlich überstiegen würde. Den Grund für die Abweichung von der fremdüblichen Vertragsgestaltung erblickte die belangte Behörde im Angehörigenverhältnis der Vertragsbeteiligten.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machende Beschwerde.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall ist die belangte Behörde bei ihrer Beweiswürdigung zu dem Ergebnis gelangt, daß der vom Beschwerdeführer mit seinem Schwiegervater mündlich geschlossene Mietvertrag über die betrieblichen Zwecken dienenden Liegenschaften dem nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen anzustellenden Fremdvergleich insoweit nicht standhält, als die vereinbarte Miete S 276.000,-- jährlich übersteigt. Die Beschwerde bekämpft diese Beweiswürdigung im wesentlichen mit dem Argument, die belangte Behörde habe den Ertragserwartungen des Vermieters bei Prüfung der Angemessenheit des Mietaufwandes zu große Bedeutung beigemessen; derartige Ertragserwartungen dürften nur marginal berücksichtigt werden, weil im vorliegenden Fall nicht ein "Norm-Mietobjekt" vorliege, sondern die gemieteten Liegenschaften insbesondere in der Ausstattung gelegene Standortvorteile aufwiesen. Die von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid angestellten Berechnungen ließen auch nicht erkennen, welche Verhältniszahlen von Umsatzgrenzen zu Prozentsätzen als unter Fremden üblich von der Abgabenbehörde akzeptiert würden. Die bloße Nennung des Betrages von S 276.000,-- als zulässiger Mietaufwand negiere die grundsätzlich anerkannte vertragliche Vereinbarung.

Mit diesen Ausführungen zeigt die Beschwerde keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Aus dem angefochtenen Bescheid ergibt sich mit zureichender Deutlichkeit, daß die belangte Behörde die Fremdüblichkeit des vom Beschwerdeführer in den Streitjahren geleisteten Mietaufwandes nicht bloß einseitig aus der Sicht des Vermieters, sondern allseitig aus der Sicht der beiden Vertragsteile beurteilt hat (vgl. hiezu die Ausführungen auf Seite 7, vorletzter Absatz des angefochtenen Bescheides, an welcher Steller einerseits von den Ertragserwartungen des Vermieters, andererseits aber auch vom Mietaufwand, mit dem der Mieter rechnen muß, die Rede ist).

Die Darlegungen der belangten Behörde darüber, welcher Mietaufwand für die vom Beschwerdeführer gemieteten Liegenschaften in den Streitjahren angemessen war, erschöpfte sich auch nicht in der bloßen Nennung eines bestimmten Betrages, sondern leiteten diesen aus Basisdaten her und berücksichtigten insbesondere auch die von der Beschwerde hervorgehobene besondere Eignung des Mietobjektes für betriebliche Zwecke des Beschwerdeführers.

Auch weist das auf die Feststellung der fremdüblichen Miete in den Streitjahren abzielende Berufungsverfahren keine wesentlichen Mängel auf. Insbesondere wäre es auf Grund der ihn treffenden Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren Sache des Beschwerdeführers gewesen, den schon vom Prüfer getroffenen Sachverhaltsfeststellungen über die Höhe des fremdüblichen Mietaufwandes in geeigneter Weise entgegenzutreten. Der Beschwerdeführer hat sich hingegen, ohne selbst etwas zur Berechnung beizutragen, darauf beschränkt, dem Finanzamt eine ungenügende Berücksichtigung der Standortvorteile des Mietobjektes vorzuwerfen, wirkte aber bei der Quantifizierung dieser Vorteile nicht mit. Unter diesen Umständen kann der belangten Behörde nicht mit Recht zum Vorwurf gemacht werden, daß sie die Fremdüblichkeit des Mietaufwandes des Beschwerdeführers unter Heranziehung der ihr bekannten "Basisdaten" des Mietobjektes und ihrer vom Beschwerdeführer nicht bekämpften Erfahrungssätze ermittelt hat.

Die Beschwerde irrt auch, wenn sie meint, die belangte Behörde hätte den in der Berufung gestellten Antrag auf mündliche Darlegung des Sachverhaltes BEIM VORSTAND DES FINANZAMTES als (rechtzeitigen) Antrag auf Durchführung einer Verhandlung VOR DER BELANGTEN BEHÖRDE werten können und müssen.

Auf Grund des Gesagten mußte die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abgewiesen werden. Diese Entscheidung konnte gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 VwGG im Dreiersenat getroffen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung

BGBl. Nr. 416/1994, insbesondere deren Art. III, Abs. 2.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1994150039.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