

TE Vwgh Erkenntnis 2022/3/16 Ra 2019/13/0090

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 16.03.2022

Index

E000 EU- Recht allgemein

E3L E09301000

E6j

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/04 Steuern vom Umsatz

Norm

BAO §22

EURallg

UStG 1994 §12 Abs1

UStG 1994 §6 Abs1 Z16

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art135 Abs1 litl

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art135 Abs2

62006CJ0425 Part Service VORAB

62009CJ0103 Weald Leasing VORAB

62010CJ0504 Tanoarch VORAB

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser, den Hofrat MMag. Maislinger sowie die Hofrätinnen Dr. Reinbacher und Dr.in Lachmayer und den Hofrat Dr. Bodis als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Schramel, über die Revision der E in W, vertreten durch Dr. Michael Kotschnigg, Steuerberater in 1220 Wien, Stadlauer Straße 39/1/Top 12, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 25. März 2019, Zl. RV/7102985/2012, betreffend u.a. Wiederaufnahme hinsichtlich Umsatzsteuer 2004 und 2005 sowie Umsatzsteuer 2004 und 2005 und Einkommensteuer 2005, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird im angefochtenen Umfang wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Zur Vorgeschichte wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. September 2012, 2008/13/0223,

verwiesen. Strittig war die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und die damit zusammenhängende Geltendmachung von Vorsteuern durch eine nicht berufstätige Beschwerdeführerin. Der Verwaltungsgerichtshof hat den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates im Umfang der Anfechtung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, weil die Feststellungen und Erwägungen des UFS die Nichtanerkennung des strittigen Mietvertrages nicht zu tragen vermochten.

2 Im fortgesetzten Verfahren gab das Bundesfinanzgericht den Beschwerden der Revisionswerberin zur Wiederaufnahme der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003 Folge und erklärte die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 als gegenstandslos. Die Beschwerde gegen die Bescheide zur Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005, die Umsatzsteuer 2004 und 2005 und die Einkommensteuer 2005 wies es erneut ab.

3 Begründend führte es aus, in den Jahren 2002 und 2003 sei davon auszugehen gewesen, dass die Revisionswerberin eine Vermietung an fremde Dritte geplant habe. Während des Bebauungsplanverfahrens in den Jahren 2001 und 2002 sei weder die Scheidung der Tochter im Jahr 2004 noch die Heirat des Sohnes im Jahr 2003 vorhersehbar gewesen. Die Ungewissheit des Zeitpunkts des Beginns der Bauarbeiten als Folge von wirtschaftlichen und finanziellen Problemen der Baufirma C, über die der Konkurs im Jahr 2004 eröffnet worden war, bedeutete zugleich die Unbestimmbarkeit des Zeitpunkts der Fertigstellung und Bezugsfertigkeit im Vorhinein. Diese Unbestimmbarkeit des Zeitpunkts in Verbindung mit den Auslandsbezügen der Kinder in den Jahren 2002 und 2003 und der vom Ehegatten der Revisionswerberin als Bestandnehmer auf die Dauer von sieben Jahren abgeschlossene Untermietvertrag für eine andere Wohnung würden für die überragende Wahrscheinlichkeit der ursprünglichen Widmung der neu errichteten Wohnungen zur Vermietung an fremde Dritte sprechen. Die Vorsteuerbeträge aus den Jahren 2002 und 2003 seien daher anzuerkennen.

4 Seit dem Jahr 2004 habe sich im Zusammenhang mit der Scheidung der Tochter die Situation verändert, weshalb die Revisionswerberin nunmehr die Rechtskonstruktion der „Vermietung im Familienbereich“ gewählt habe. Das Finanzamt habe diese Konstruktion zu Recht als missbräuchlich im Sinne des § 22 BAO angesehen. Dem Finanzamt sei dieser Sachverhalt im wiederaufzunehmenden Verfahren noch nicht bekannt gewesen. Als neue Tatsache sei die Vermietung im Familienbereich als Grund für die Wiederaufnahme anzuerkennen gewesen. Die Scheidung der Tochter sei Anlass für das Abgehen des ursprünglichen Planes der Revisionswerberin, die neu errichteten Wohnungen unmittelbar nach Bezugsfertigkeit an fremde Dritte zu vermieten, gewesen. Es bestünden ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Baukosten und der Rechtskonstruktion „Vermietung im Familienbereich“ ab dem Jahr 2004, da der Ehegatte der Revisionswerberin eine der Wohnungen unmittelbar nach Errichtung im bezugsfertigen Zustand seiner Tochter für Wohnzwecke prekaristisch überlassen habe. Der Ehegatte der Revisionswerberin habe angegeben, dass die rechtliche Gestaltung gewählt worden sei, um das Grundstück möglichst in der Familie zu halten. Der Ausbau des Hauses in drei Wohnungen sei deshalb erfolgt, um diese Wohnungen nach Errichtung unmittelbar den Kindern zur Führung eines selbständigen Haushalts überlassen zu können. Diese Annahme werde durch das Fehlen von bindenden Verträgen, die die Revisionswerberin im Zeitraum der Bauarbeiten als Nachweis für die künftige Nutzung der Wohnungen für Bestandszwecke abschließen hätte können, und die Tatsache, dass der Ehegatte der Revisionswerberin als Bittleihegeber den Wohnbedarf der mit 2004 nach Österreich heimgekehrten Tochter mit der Überlassung der Wohnung als Prekarium befriedigt habe, bestätigt. Das Motiv für die Vermietung im Familienbereich sei nicht die Einnahmenerzielung gewesen, sondern ein Zusammenwirken der Familie, um den Wohnbedarf der Kinder unter Zwischenschaltung des Ehegatten zu befriedigen. Der Zweck der Bauarbeiten, nämlich die Versorgung der Kinder mit einer Wohnung, habe somit Gewissheit über eine familienhafte Veranlassung der Bauarbeiten ab dem Jahr 2004 verschafft. Es zeige sich das Fehlen der Unternehmereigenschaft der Revisionswerberin bei der Vermietung im Familienbereich. Es liege eine missbräuchliche Gestaltung von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts im Sinne des § 22 BAO vor. Der unmittelbare Zusammenhang zwischen den Bauarbeiten und der Rechtskonstruktion „Vermietung im Familienbereich“ ergebe sich auch durch die Angaben in der Verzichtserklärung der Revisionswerberin vom 30. März 2005 hinsichtlich der Kleinunternehmereigenschaft für die Jahre 2004 und 2005 in Verbindung mit der unmittelbaren Vermietung der neuen Wohnungen im Familienbereich nach Bezugsfertigkeit und dem Fehlen von Beweisen für die Bewerbung der beiden Wohnungen des Bestandsobjektes in Form von zum Beispiel Immobilienanzeigen für die Jahre 2004 und 2005. Die Unangemessenheit und Ungewöhnlichkeit der Vermietung ergebe sich auch daraus, weil die Revisionswerberin den ehelichen Haushalt in den Jahren 2004 und 2005 geführt

habe, sodass der Ehegatte gegenüber der Revisionswerberin zu Unterhaltszahlungen verpflichtet gewesen sei. Die Vermietung im Familienbereich, mit der die Folge des § 22 BAO verbunden sei, sei das Ergebnis einer Kette von Rechtshandlungen. Die erste Rechtshandlung sei der Abschluss der Bestandverträge zwischen der Revisionswerberin als Bestandgeberin und dem Ehegatten als Bestandnehmer, die weitere Rechtshandlung sei der Abschluss von Bittleiheverträgen zwischen dem Vater der Kinder der Revisionswerberin und den Kindern gewesen. Die Abfolge der rechtlichen Gestaltung sei wegen der wirtschaftlichen Zielsetzung, Bauarbeiten zwecks Versorgung jedes Kindes mit einer Wohnung durchzuführen, unangemessen, weil die Revisionswerberin selbst jedem Kind eine neue Wohnung gegen Bezahlung der Betriebskosten hätte überlassen können. Dies hätte allerdings keinen Vorsteuerabzug ermöglicht. Mangels vernünftiger wirtschaftlicher Gründe, die für die Wahl des eingeschlagenen Weges hätten sprechen können, sei als einzige Erklärung für die Gestaltung der Vorsteuerabzug geblieben. Die Rechtskonstruktion sei unüblich und damit ungewöhnlich, weil der Ehegatte den Unterhalt der Revisionswerberin in den Jahren 2004 und 2005 zu sichern gehabt habe, sodass es der Revisionswerberin möglich gewesen wäre, selbst als Bittleihegeberin ihren Kindern die neu errichteten Wohnungen im bezugsfertigen Zustand zu überlassen. Die zwischen der Revisionswerberin und ihrem Ehegatten abgeschlossenen Verträge sowie die Bittleiheverträge mit den Kindern seien familienhaft veranlasst gewesen. Hinter den nach außen hin vorgegebenen Leistungsbeziehungen stehe, was die Bestandverträge anbelange, die Regelung privater Unterhaltsleistungen des Ehegatten der Revisionswerberin.

5 Gerade bei Gebäuden, die auch Wohnzwecken dienen könnten, sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Vermietungsabsicht entweder anhand bindender Vereinbarungen zu belegen oder müsste aufgrund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Nur dann, wenn die nachweisbare Absicht der künftigen steuerpflichtigen Vermietung von Wohnungen bestanden hätte, wären die Vorleistungen von Beginn der Tätigkeit in keinem Zusammenhang mit unecht steuerfreien Umsätzen gestanden. Da demnach bereits im Zeitraum der Bauarbeiten mit entsprechender Gewissheit hätte feststehen müssen, dass diese Vorleistungen mit steuerpflichtigen Umsätzen in Zusammenhang stünden, sei die Antwort auf die Frage, ob die Vermietung dieser Wohnungen steuerpflichtig stattfinden werde, entscheidend. Es könne nicht festgestellt werden, dass über die Absichtserklärung der Revisionswerberin hinausgehende Umstände vorgelegen hätten, von denen mit ziemlicher Sicherheit auf eine in den Jahren 2004 und 2005 ernsthaft und dauerhaft bestandene Absicht, die neuen Wohnungen im bezugsfertigen Zustand im abgabenrechtlichen Sinn zu vermieten, rückgeschlossen hätte werden können. Die bloßen Absichtserklärungen der Revisionswerberin seien nicht ausreichend gewesen. Aus dem Verwaltungsakt sei nicht zu entnehmen dass eine Außenwirkung einer in den Jahren 2004 und 2005 bestehenden Absicht, Wohnungen in abgabenrechtlich anzuerkennender Form zu vermieten, bestanden hätte. Tatsache sei, dass der mit 30. März 2005 gestellte Antrag betreffend Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung für die Jahre 2004 und 2005 mit dessen Einlangen beim Finanzamt am 4. April 2005, mehr als drei Jahre nach Erlassung des Baubescheides aus dem Jahr 2002 gestellt worden sei. Der Zeitpunkt für die Stellung des Antrages sei im Hinblick auf die für den Zeitraum 2004 und 2005 behauptete Vermietungsabsicht ungewöhnlich und spreche daher gegen den Bestand einer Vermietungsabsicht in den letzten zwei der vier Streitjahre. Da bindende Vereinbarungen fehlten und es sonst an über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen gemangelt hätte, könne die Absicht zur späteren Einnahmenerzielung aufgrund der Aktenlage nicht als klar erwiesen angesehen werden.

6 Gegen dieses Erkenntnis, soweit es die Beschwerde als unbegründet abgewiesen hat, richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, die zu ihrer Zulässigkeit vorbringt, dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts fehle es an einer klar erkennbaren Linie, weil es für die Jahre 2002 und 2003 die Unternehmereigenschaft bejaht und für die Jahre 2004 und 2005 verneint habe. Es liege kein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO vor. Es lägen weiters keine Wiederaufnahmegründe vor. Es seien keine ausreichenden Ermittlungen durchgeführt worden.

7 Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Einleitung des Vorverfahrens, in dem keine Revisionsbeantwortung erstattet wurde, erwogen:

8 Die Revision ist zulässig, sie ist auch berechtigt.

9 Das Bundesfinanzgericht stützt sich im Wesentlichen darauf, dass die Vermietung an den Ehegatten der Revisionswerberin mit anschließender prekaristischer Weitergabe der Wohnungen an die Kinder einen Missbrauch im Sinne des § 22 BAO darstellt.

10 Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der

Mehrwertsteuer zum einen voraus, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinien und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen aus objektiven Anhaltspunkten ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt wird (vgl. EuGH vom 27.10.2011, C-504/10, Tanoarch, Rn 52, und vom 22.12.2010, C-103/09, Weald Leasing).

11 Im Einklang mit dieser Rechtsprechung des EuGH wird im Sinne der Terminologie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung - vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Zieles - ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. VwGH 31.3.2011, 2008/15/0115).

12 Im gegenständlichen Fall wird mit der Vermietung der Wohnungen auf dem Gebiet der Umsatzsteuer ein Steuervorteil bezweckt, der im Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Immobilie besteht. Um auf eine missbräuchliche Praxis schließen zu können, ist erforderlich, dass dieser Steuervorteil trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts dem mit diesen Regelungen verfolgten Ziel zuwiderläuft, die Gestaltung sohin vor dem Hintergrund des mit dem Abgabengesetz verfolgten Zieles ungewöhnlich und unangemessen ist.

13 Vermietungsumsätze fallen in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerrichtlinie, 2006/112 /EG des Rates vom 28. November 2006, und des UStG 1994. Soweit Österreich für viele Bereiche der Vermietung das Mitgliedstaatenwahlrecht dahingehend ausgeübt hat, dass die Vermietung ein mehrwertsteuerpflichtiger Vorgang ist, stellt der mit der Vermietung verbundene Vorsteuerabzug für sich keinen Steuervorteil dar, dessen Gewährung dem mit den einschlägigen Bestimmungen dieser Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziel zuwiderläuft. Außerdem führt die Vermietung eines Gegenstandes nicht schon an sich dazu, dass der auf diese Vermietungsleistung entfallende Mehrwertsteuerbetrag (insgesamt) geringer wäre als der mit dem Erwerb dieses Gegenstands verbundene Vorsteuerabzug (vgl. VwGH 18.10.2012, 2010/15/0010).

14 Daher ist bei Prüfung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Erkenntnisses zu prüfen, ob die besonderen Umstände der gegenständlichen Vermietung dem mit den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des UStG 1994 verfolgten Ziel entgegenstehen.

15 Das Bundesfinanzgericht geht nicht davon aus, dass im gegenständlichen Fall ein Scheingeschäft (§ 23 Abs. 1 BAO) vorliegt oder die vereinbarte Vermietung nicht tatsächlich durchgeführt worden wäre. Es hat auch nicht festgestellt, dass das Mietverhältnis zwischen der Revisionswerberin und ihrem Ehegatten hinsichtlich der Höhe der Miete oder der sonstigen Konditionen des Mietvertrages nicht so gestaltet ist, wie es unter Fremden gestaltet worden wäre (vgl. anders etwa im Fall VwGH 24.6.2009, 2009/15/0104). Es nimmt auch nicht an, die Revisionswerberin würde die Vermietung in einer Weise betreiben, dass dauerhaft die Erzielung von Einnahmenüberschüssen ausgeschlossen ist. Weiters geht das Bundesfinanzgericht nicht davon aus, dass die Revisionswerberin die Wohnung ihrem Ehemann bzw. über diesen ihren Kindern in Form eines Naturalunterhalts zur Nutzung überließ (vgl. zu einer derartigen Sachverhaltskonstellation VwGH 22.11.2001, 98/15/0057; 30.3.2006, 2002/15/0141).

16 Das Bundesfinanzgericht ist davon ausgegangen, dass ein Missbrauch u.a. deshalb vorliegt, weil der Vater die Wohnungen an seine Kinder prekaristisch überlassen habe und dafür kein Vorsteuerabzug zugestanden wäre. Missbrauch liegt allerdings im Bereich der Umsatzsteuer nicht schon dann vor, wenn die Nutzung durch den Mieter selbst (in Form einer Eigennutzung oder einer Weiterüberlassung) bei ihm nicht zu einem Vorsteuerabzug geführt hätte (vgl. VwGH 25.4.2013, 2009/15/0164, zur Vermietung einer Arztpraxis durch die Ehefrau des Arztes an ihn).

17 Die Erwägungen des Bundesfinanzgericht können somit die Annahme eines Missbrauches im Sinne des § 22 BAO nicht tragen.

18 Das angefochtene Erkenntnis war daher im angefochtenen Umfang gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

19 Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 16. März 2022

Gerichtentscheidung

EuGH 62006CJ0425 Part Service VORAB

EuGH 62009CJ0103 Weald Leasing VORAB

EuGH 62010CJ0504 Tanoarch VORAB

Schlagworte

Gemeinschaftsrecht Richtlinie EURallg4

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2022:RA2019130090.L00

Im RIS seit

25.04.2022

Zuletzt aktualisiert am

05.05.2022

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at