jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1994/6/30 92/15/0221

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 30.06.1994

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §167;
BAO §21 Abs1;
BAO §21;
BAO §22;
BAO §23;
EStG 1988 §20;
EStG 1988 §4 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Eigelsberger, über die Beschwerde der R in K, vertreten durch Dr. L, Rechtsanwalt in G, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 29. April 1992, Zl. B 108-3/91, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1989, 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 Beschwerdeführerin, die mit Kaufvertrag vom 2. Februar 1984 die bebaute Liegenschaft EZ. 140 KG. B um S 2,7 Mio (Gebäudewert: S 2,3931 Mio) unter Inanspruchnahme eines Bankkredites von S 3 Mio erworben hatte, erklärte in ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1984 bis 1990 jeweils Verluste aus Vermietung und Verpachtung, und zwar für 1984:

S 48.368,--, für 1985: S 119.554,--, für 1986: S 116.154,--, für 1987: S 152.317,--, für 1988: S 157.634,--, für das Streitjahr 1989: S 200.081,-- und für 1990: S 243.034,--. Im Abgabenverfahren war zunächst nur strittig, ob sich diese Verluste für die Jahre 1989 und 1990 auf Grund des Umstandes, daß der Afa-Satz bei vermieteten Gebäuden ab dem Jahr 1989 nur mehr 2 % beträgt, auf S 152.219,-- bzw. S 195.172,-- vermindern. Im Berufungsverfahren gab die belangte Behörde der Beschwerdeführerin im Hinblick darauf, daß die in den letzten Jahren stets gesunkenen Mieteinnahmen in keinem Jahr

ausgereicht hätten, um auch nur die Zinsen für den Anschaffungskredit abzudecken, ihre Absicht bekannt, die Vermietung der genannten Liegenschaft nicht als Einkunftsquelle anzuerkennen. Es scheine nämlich die Absicht der Beschwerdeführerin, aus der Vermietung einen Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten innerhalb des üblichen Kalkulationszeitraumes zu erzielen, nicht gegeben.

Die Beschwerdeführerin legte hierauf die folgende Prognoserechnung vor:

Prognoserechnung der Einkünfte aus Vermietung Haus B,

H-Gasse 33 der Jahre 1991 bis 2003

	1991	1992	1993	1994
Mieteinnahmen				
netto	216.000,--	222.500,--	229.200,--	236.100,--
Zinsen Länderbank	272.060,--	248.704,--	222.419,--	192.834,--
Sonstige Kosten				
(Müll, Wasser,				
Grundsteuer,				
Versicherung)	15.000,--	15.750,--	16.600,--	17.400,--
AfA	47.862,--	47.862,--	47.862,--	47.862,--
Ergebnis	-118.922,--	-89.916,--	-57.681,--	-21.996,--

==========

	1995	1996	1997	1998
Mieteinnahmen				
netto	243.200,--	250.500,--	258.000,--	265.700,--
Zinsen Länderbank	159.537,--	122.058,--	79.883,--	32.403,--
Sonstige Kosten				
(Müll, Wasser,				
Grundsteuer,				
Versicherung)	18.300,--	19.200,--	20.200,--	21.200,--
AfA	47.862,--	47.862,--	47.862,--	47.862,--
Ergebnis	+ 17.501,--	+61.380,--	+110.055,--	+164.235,--

==========

	1999	2000	2001	2002
Mieteinnahmen				
netto	273.700,--	281.900,--	290.400,--	299.100,--
Zinsen Länderbank	-,--	-,--	-,--	-,--
Sonstige Kosten				
(Müll, Wasser,				
Grundsteuer,				
Versicherung)	22.300,--	23.400,--	24.600,--	25.800,--
AfA	47.861,--	47.862,--	47.862,--	47.862,--
Ergebnis	+ 203.538,--	+210.638,--	+217.938,--	+225.438,--

==========

2003

Mieteinnahmen

netto 308.100,--

Zinsen Länderbank -,--

Sonstige Kosten

(Müll, Wasser,

Grundsteuer,

Versicherung) 27.000,--

AfA 47.861,--

Ergebnis + 233.238,--

==========

Aus dieser Prognoserechnung sei zu ersehen, daß ab dem Jahr 1991 wieder gestiegene Mieteinnahmen anfielen, wobei bei der Vorausberechnung für die Jahre 1992 bis 2003 eine jährliche Erhöhung um rund 3 % aus der Wertsicherung angesetzt worden sei. Die Zinsen für den seinerzeit aufgenommenen Anschaffungskredit (Laufzeit bis 31. Dezember 1998) seien nach einem von der Länderbank ausgefertigten aktuellen Tilgungsplan angesetzt worden. Hiezu sei zu beachten, daß bei einem zu erwartenden Rückgang der Zinssätze sich daraus eine entsprechende Verminderung der Zinsen und damit Verbesserung der Einkünfte aus der Vermietung ergeben werde. Aus der Prognoserechnung sei zu ersehen, daß im Jahre 1995 auf Grund der jährlich sich vermindernden Zinsen ein Überschuß zu erwarten sei; insgesamt ergebe sich aus der Prognoserechnung für den Zeitraum 1995 bis 2003 ein Überschuß von rund S 1,444 Mio gegenüber Verlusten in den Jahren 1984 bis 1994 von S 1,354 Mio, sodaß im Jahr 2003 ein Gesamtüberschuß zu erwarten sei. Der Zeitraum seit der Anschaffung im Jahre 1984 betrage somit 19 Jahre und liege damit ausreichend innerhalb des üblichen Kalkulationszeitraumes im Sinne der ergangenen Liebhabereiverordnung bzw. des hiezu ergangenen Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen.

Die belangte Behörde ersuchte die Beschwerdeführerin sodann um Vorlage des Mietvertrages mit der P-Gesellschaft m.b.H. (im folgenden kurz: Gesellschaft) - die Beschwerdeführerin, ihr Ehegatte und ihre Eltern waren im Streitjahr zu gleichen Teilen als Gesellschafter an dieser Gesellschaft beteiligt, die Beschwerdeführerin war außerdem einer von drei Geschäftsführern - und um Aufklärung, warum die Nettomieteinnahmen in den Jahren 1987 bis 1990 stets (teilweise beträchtlich) gesunken seien, wobei sie auf die starken Schwankungen der Bankzinsen hinwies.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung teilte die Beschwerdeführerin der belangten Behörde mit, daß der Mietvertrag mit der vorhin genannten Gesellschaft mündlich geschlossen worden sei und daß das ganze Haus gegen eine monatliche Nettomiete von S 20.000,-- zuzüglich des Ersatzes der Betriebskosten vermietet worden sei. Das Absinken der Mieteinnahmen in den Jahren 1987 bis 1990 sei auf geänderte Nutzungsmöglichkeiten der Mieterin zurückzuführen. Die Beschwerdeführerin habe auch versucht, die von der Mieterin nicht benötigten Räume in diesen Jahren an andere Interessenten zu vermieten, aber keinen geeigneten Mieter gefunden. Hinsichtlich des die Zinsen betreffenden Vorhaltes legte die Beschwerdeführerin der belangten Behörde einen von der Österreichischen Länderbank AG als Darlehensgeberin berechneten Tilgungsplan vor.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung gegen den die Einkommensteuer für das Streitjahr vorläufig festsetzenden Bescheid als unbegründet abgewiesen und der erstinstanzliche Bescheid dergestalt abgeändert, daß die aus der Gebäudevermietung an die Gesellschaft erzielten negativen Einkünfte nicht zum Ausgleich mit den anderen positiven Einkünften der Beschwerdeführerin zugelassen wurden, weil dem konkreten Mietvertrag für den Bereich des Steuerrechtes die Anerkennung zu versagen sei. Die in den Jahren 1987 bis 1990 kontinuierlich sinkenden Mieteinnahmen, deren Höhe in keiner erkennbaren Relation zur Größe des vermieteten Objektes stehe, fänden nämlich ihre Erklärung darin, daß es sich bei dem vorliegenden Mietvertrag um einen sogenannten "Vertrag zwischen nahen Angehörigen" handle. Solche Verträge könnten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für den Bereich des Steuerrechtes unter anderem nur dann Anwendung finden, wenn sie einen eindeutigen, klaren und jeden

Zweifel ausschließenden Inhalt hätten. Andernfalls könnte das steuerliche Ergebnis aus einem Vertrag von den Vertragsparteien wegen des im Familienverband meist fehlenden Interessengegensatzes allzuleicht willkürlich von Jahr zu Jahr verändert werden. Im vorliegenden Fall weise der Mietvertrag schon deswegen keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf, weil sowohl über die vermietete Fläche als auch über die Höhe der Miete Unklarheiten bestünden.

Mit Beschluß vom 29. September 1992, B 898/92-3, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde ab und trat sie antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

Die Beschwerdeführerin macht vor dem Verwaltungsgerichtshof Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Sie erachtet sich in ihrem "Recht auf Durchführung eines ordnungsgemäßen Verfahrens" und in ihrem Recht auf Anerkennung der von ihr im Streitjahr aus der Vermietung des in Rede stehenden Gebäudes erzielten Verlustes "als Einkünfte gemäß § 2 Abs.3 Z. 6

EStG 1988, die mit ... anderen positiven Einkünften

ausgeglichen werden können", verletzt.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall steht zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens in Streit, ob die Beschwerdeführerin die die "Mieteinnahmen" übersteigenden Aufwendungen für ihr im Jahr 1984 angeschafftes Gebäude als Verluste aus Vermietung und Verpachtung mit ihren sonstigen positiven Einkünften für das Streitjahr ausgleichen darf. Die belangte Behörde hat dies im angefochtenen Bescheid sinngemäß mit der Begründung versagt, daß der Mietvertrag mangels Erfüllung der in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geforderten Voraussetzungen für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich nicht anerkannt werden könne, woraus folge, daß die Aufwendungen als nicht mit einer Einkunftsquelle im Zusammenhang stehend nicht steuermindernd berücksichtigt werden dürften.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlich, daß die Vereinbarungen

1)

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

2)

eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 19. Mai1993, Zl.91/13/0045, mwN).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. hiezu beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 22. Juni 1993, Zl. 93/14/0067).

Diese Grundsätze gelten analog auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner und/oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, daß mangels eines Interessengegensatzes die Annahme naheliegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung (siehe hiezu Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 44 zu § 20 EStG 1988).

Im Beschwerdefall war, wie bereits erwähnt, im Streitjahr eine Gesellschaft Vertragspartner der Beschwerdeführerin, an der neben ihr nur ihr Ehegatte und ihren Eltern zu gleichen Teilen als Gesellschafter beteiligt waren. Die Beschwerdeführerin war außerdem auch einer von insgesamt drei Geschäftsführern dieser Gesellschaft. Diese Besonderheiten des Beschwerdefalles rechtfertigen die genaue Prüfung, ob das behauptete Mietverhältnis tatsächlich durch die nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung oder aber familienhaft bestimmt wurde. Der

Verwaltungsgerichtshof kann die Beweiswürdigung der belangten Behörde, daß letzteres im Beschwerdefall anzunehmen ist, nicht als unschlüssig erkennen. Die Beschwerdeführerin hat nämlich einerseits behauptet, Gegenstand des mündlich geschlossenen Mietvertrages sei das gesamte Gebäude gewesen und als Bestandzins sei ein monatlicher Nettomietzins von S 20.000,-- (zuzüglich des Ersatzes der Betriebskosten) vereinbart gewesen, sie hat aber andererseits vorgebracht, der monatliche Nettomietzins sei insofern Schwankungen unterlegen, als er sich an den jeweiligen Nutzungsmmöglichkeiten der Mieterin orientiert habe. Die Beschwerdeführerin meint zwar, mit dieser Mietanpassung bloß steuerlichen Bestimmungen entsprochen zu haben, sie verkennt aber, daß Mietverträge, bei denen sich die Höhe des Mietzinses an veränderlichen Nutzungsmöglichkeiten des Mieters orientiert, unter Familienfremden nicht üblich sind, sodaß der in Rede stehende Vertrag dem Fremdvergleich nicht standhält. Weiters läßt sich auch das Beschwerdevorbringen, Gegenstand des Mietvertrages sei das GESAMTE Gebäude gewesen, mit der Vorhaltsbeantwortung nicht vereinbaren, wonach - ohne daß behauptet worden wäre bzw. wird, der Mietvertrag sei zuvor geändert worden - die Beschwerdeführerin erfolglos versucht habe, von der Mieterin "nicht benötigte Räume an andere Interessenten zu vermieten".

Unter diesen Umständen braucht auf die erst bei Vorliegen eines steuerlich anzuerkennenden Mietverhältnisses zu lösende Rechtsfrage, ob in der Vermietung eine Einkunftsquelle zu erblicken ist, nicht eingegangen werden. Auch die Frage, ob der belangten Behörde bei der Anführung des Betrages der Nettomieteinnahmen (S 105.109,-- statt richtig S 150.109,--) in der Begründung des angefochtenen Bescheides ein Schreibfehler oder ein sonstiger Fehler unterlaufen ist, ist daher nicht streitentscheidend.

Letztlich liegt auch darin, daß die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht ausdrücklich ausgesprochen hat, bei der zweitinstanzlichen Abgabenfestsetzung handle es sich ebenso wie bei der erstinstanzlichen um eine vorläufige, schon deswegen kein wesentlicher Mangel, weil sich die vorläufige erstinstanzliche Abgabenfestsetzung ohne einen derartigen Ausspruch nicht in eine endgültige zweitinstanzliche Abgabenfestsetzung verwandeln konnte.

Da somit der angefochtene Bescheid frei von der behaupteten Rechtswidrigkeit ist, mußte die Beschwerde gemäß§ 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abgewiesen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994, insbesondere auf deren Art. III Abs. 2.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1992150221.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

06.04.2011

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at