

# TE Vwgh Erkenntnis 1991/11/18 91/15/0043

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 18.11.1991

## **Index**

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
32/04 Steuern vom Umsatz;

## **Norm**

BAO §167 Abs2;  
BAO §21 Abs1;  
BAO §23 Abs1;  
BAO §25;  
EStG 1988 §16 Abs1;  
EStG 1988 §20 Abs1 Z4;  
EStG 1988 §4 Abs4;  
UStG 1972 §12 Abs2;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Simon und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Steiner, Dr. Mizner und Dr. Fellner als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Lebloch, über die Beschwerde des Dr. A in X, vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in X, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 7. Oktober 1990, Zl. 6/5-5035/90-06, betreffend Umsatzsteuervorauszahlungen für Dezember 1989 und Jänner 1990, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist allein die Frage strittig, ob betreffend die Liegenschaft X, deren Alleineigentümer der Beschwerdeführer ist, teilweise eine Vermietung von Wohnräumen an die beiden Kinder des Beschwerdeführers steuerrechtlich anzuerkennen ist oder nicht. Die Gesamtnutzfläche des auf der genannten Liegenschaft befindlichen Gebäudes beträgt unstrittigermaßen 791,71 m<sup>2</sup> wovon 79,17 m<sup>2</sup> auf Grund eines Mietvertrages vom 29. September 1988 an eine familienfremde Mieterin zu einem wertgesicherten monatlichen Mietzins von S 4.200,-- zuzüglich Betriebskosten vermietet sind (vgl. OZ. 4/1-5 der Verwaltungsakten). Demzufolge

anerkannte das Finanzamt für die Streitmonate 10 % des aus Reparaturaufwendungen für das Objekt geltend gemachten Vorsteuerabzuges, wogegen der Beschwerdeführer die Auffassung vertritt, er hätte auch an seine beiden Kinder Wohnungen vermietet (und zwar im Ausmaß von 103,15 bzw. 36,33 m<sup>2</sup> an seine Tochter und 120,18 bzw. 51,20 m<sup>2</sup> an seinen Sohn). Seine Tochter hätte an die Vormieterin eine Ablöse von S 80.000,-- bezahlt und Kreditmittel in der Höhe von S 500.000,-- zur Sanierung der Wohnung aufgewendet; sein Sohn hätte Kreditmittel in der Höhe von S 496.000,-- zur Sanierung seiner Wohnung verwendet. Die Wohnungen unterliegen dem Mietrechtsgesetz und lägen Mietzinsvereinbarungen über dem zulässigen Kategoriezins vor.

Am 23. Februar 1990 legte der Beschwerdeführer dem Finanzamt zwei je vom 22. Februar 1990 datierte Urkunden mit folgendem Wortlaut vor:

"FESTSTELLUNG EINES MIETVERHÄLTNISSES

bzw. schriftliche Niederlegung eines mündlichen Mietvertrages

1.) Dr. A ist Alleineigentümer des Hauses X. Seine Tochter J, verehelichte N, ist Mieterin der Wohnungen im linken Seitentrakt vom Haustor gesehen im 1. Stock und im Hochparterre. Ersteres seit 1984, letzteres seit Mai 1986.

G, die Gattin des Eigentümers, ist lt. dessen Testament nach seinem Tod als Fruchtnießerin des ganzen Hauses ohne Einschränkung eingesetzt.

2.) J-N hat im 1. Stock des Gegenstandshauses eine Wohnung inne, die aus einem Vorräum, einer Küche, einem Badezimmer einer Dusche und vier Räumen besteht, die ihr ursprünglich als Mitgift überlassen wurden und seit einer Fehlentscheidung des Verwaltungsgerichtshofes für eine vergangene Periode in Miete gegeben wurden, wobei sie ursprünglich für die Ubikationen 17 % sämtlicher Betriebskosten und öffentlichen Abgaben bezahlt. Sie hat dann im Mai 1986 auch die früher von W innegehabten Räume, nämlich 3 Zimmer, ein Vorzimmer, 1 Küche, 1 Kabinett (Badezimmer), übernommen mit einem Hauptmietzins von 1500,-- S und einem Betriebskostenanteil von 30 %. Diese früher von der Vormieterin gemieteten Räume sind ihr bis auf Widerruf überlassen. Sie war genötigt, da sie trotz Abgeltung angeblicher Aufwendungen, die sie nicht mehr vorfand, ein hohes Kapital zu Instandsetzung der unteren Wohnung aufzuwenden, für die sie eine Schuld bei der Raiffeisenkasse aufnahm und insgesamt S 4.170 im Monat für die Abstattung bezahlt.

Mit Rücksicht auf diese Belastung wurde der Mieterin J, verehelichte N zugesagt, daß sie für die von ihr übernommenen Ubikationen zwar nach wie vor einen Mietzins in Gestalt der Betriebskosten für monatliche Aufwendungen von Steuern, Abgaben, Licht, Gas, Rauchfangkehrer etc. am 1. eines Monats zu leisten hat, daß ihr aber bis zur Abzahlung der Raten ihrer Schuld und der folgenden Beschränkungen der Hauptmietzins erlassen bleibt.

Dieser wird sodann an jedem 1. mit dem vollen vereinbarten Betrag von S 2.000,-- für die obere Wohnung uns S 1.500,-- für die untere zu leisten sein, wobei für den Fall, daß sich nach dem Verbraucherindex 1966 des statistischen Zentralamtes eine Wertminderung von mindestens 10 % ergibt, in Hinkunft der hierdurch erhöhte Hauptmietzins zu leisten sein wird.

3.) Nach Vereinbarung gilt aber dieser freiwillige Nachlaß nur unter folgenden Umständen:

a) Wenn die Mieterin nicht während einer Abwesenheit einen Teil oder die ganze Wohnung in Untermiete gibt, wozu sie nur dann berechtigt ist, wenn die Untervermietung schriftlich erfolgt und nicht länger als für ein Jahr und ohne Kündigung endigt, sodaß der Untermieter unter keinen Umständen hinsichtlich des Mietzinses oder der Dauer der Miete unter das Mietrechtsgesetz fällt.

b) Ferner endigt die Frist für den Nachlaß dann, wenn die Mieterin, aus welchem Grunde immer, auszieht oder gemäß § 1118 ABGB aus dem Haus entfernt wird. Ferner, wenn der heute über 87jährige Vermieter stirbt, in welchem Falle seine Gattin

G als Fruchtnießerin sofort berechtigt ist, neben den Betriebskosten sofort auch den vollen Hauptmietzins einzufordern.

Ansonsten gelten für das Mietverhältnis die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes in seinem heutigen und künftigen Umfang mit der Einschränkung, daß die Mieterin außer in den oben zitierten auf keinen Fall berechtigt ist Teile ihrer Wohnung bzw. diese zur Gänze unterzuvermieten oder weiterzugeben, des ferneren ist weder der gegenwärtige Vermieter noch seine Erben und Rechtsnachfolger verpflichtet, für Aufwendungen das Mietobjekt, sofern solche bei

Übergabe des Bestandgegenstandes noch bestehen, auch nur einen Groschen zu bezahlen. Er hat im übrigen auch seine Haftung gegenüber der Kreditgeberin ausgeschlossen, wiewohl er ausdrücklich das Mietsverhältnis bestätigt hat. Ferner endet dieses, wenn der jetzige Vermieter und seine Gattin G gestorben sind und kraft Erbrechts schon mit dem Ableben des Vermieters die Mieterin Eigentümerin zur Hälfte des Hauses M geworden ist.

4.) Auf die sonstigen Kündigungsgründe des Mietrechtsgesetzes, die über das des § 1118 ABGB hinausreichen, verzichtet der Vermieter für sich und seine Rechtsnachfolger. Dagegen wird ein Kündigungsgrund für den Fall vereinbart, daß die Wohnungen oder ein Teil derselben außer dem Fall, der zu Punkt 3 erwähnt ist, in Untermiete oder durch Zession weitergegeben werden, in welchem Falle der Vermieter in Analogie zu § 1118 ABGB zu einer sofortigen Auflösung des Bestandverhältnisses berechtigt ist.

Diese Vertragsurkunde wird in zwei gleichlautende Ausfertigungen sowie einer für das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern, die alle drei von den Vermietern und der Mieterin gefertigt sind, geschlossen. Die Kosten der Vertragserrichtung trägt die Mieterin allein.

5.) Der Vertrag ist auf unbestimmte Zeit geschlossen. Als Bemessungsgrundlage dient außer dem Hauptmietzins der Betriebskostenanteil für beide Wohnungen von 30 %, beiläufig gegenwärtig für 3 Jahre S 60.000,--.

#### FESTSTELLUNG EINES MIETVERHÄLTNISSES bzw. eines MIETVERTRAGES

1.) Dr. A ist Alleineigentümer des Hauses X. Seine Gattin G, ist für den Fall seines Ablebens testamentarisch als Fruchtnießerin an dem ganzen Objekt ohne jede Einschränkung vorgesehen.

Mag.art. W, geb. 5.11.1952, ist beider Sohn und hat nach dem Ausziehen der Vormieter für seinen Beruf als akademischer Maler die unteren Räume recht vom Hauseingang, bestehend aus 3 Zimmern, Gang, Duschraum und einem Zimmer der Wohnung im

1. Stock, nach dem Tode der Vormieterin alle Räume derselben, bestehend aus 3 Zimmern, 1 Nebenraum, 1 Badezimmer, 1 Toilette und 1 Terrasse zur Ausstattung erhalten. Seit dem Jahr 1984 wurde sein Wohnrecht in ein Mietrecht nach dem Mietrechtsgesetz umgewandelt und er zahlt seither an Betriebskosten für beide Objekte 30 % der öffentlichen Abgaben und der sonstigen wiederkehrenden Leistungen für Wasser, Kanal etc. allmonatlich. Da die Wohnung im 1. Stock durch die Vormieterin in einen unbewohnbaren Zustand gelangt ist, hat der Mieter diese auf eigene Kosten unter Aufnahme eines in 10 Jahren zurückzahlbaren Kredites wiederherstellen müssen, der bis zum Jahre 2000 zurückbezahlt werden muß. Bis zu diesem Zeitpunkt wird der Vermieter, sofern er ihn erlebt, ihm die Zahlung des Hauptmietzinses erlassen, der für die oberen Ubikationen

S 2.000,--, für die unteren S 1.500 monatlich beträgt, aber im Falle sich die Wertverhältnisse nach dem Index des Statistischen Zentralamts für 1966 um 10 % an Abwertung des Schillings verändern, um einen mindestens 10 % höheren Betrag der Mieter monatlich im vorhinein zu zahlen hat. Sollte der Vermieter vor diesem Zeitpunkt sterben, so gilt ab dann der bedingte Nachlaß als erloschen und ist an die Fruchtnießerin G der volle Hauptmietzins zu leisten.

2.) Das Mietverhältnis endet durch Auflösen seitens des Vermieters, wenn der Mieter Teile der Wohnung oder diese zur Gänze vermietet oder diese an eine dritte Person zediert. In diesem Falle ist der Mieter berechtigt, gem. § 1118 ABGB fristlos die Auflösung des Mietvertrages auszusprechen, ansonsten macht er von den Auflösungsgründen des Mietengesetzes keinen Gebrauch, sondern beschränkt sich auf jene des § 1118 ABGB.

3.) Das Mietverhältnis endet ferner, wenn der Mieter, der nach dem Tode des Vermieters Hälfteeigentümer werden soll, auch wegen Wegfalls der Fruchtnießerin keinen Mietzins mehr zu erbringen hat oder wenn er für immer die Wohnung oder einen Teil derselben aufgibt.

4.) Auf keinen Fall hat der Vermieter Dr. A oder die Fruchtnießerin G irgendeinen Betrag für die Aufwendungen auf das Mietobjekt durch den Mieter bei Endigung des Vertrages etwa zu leisten. Er hat dies auch bereits ausdrücklich in seiner Erklärung an das Kreditinstitut, daß W Mieter ist, zum Ausdruck gebracht.

5.) Dieser Vertrag wird auf unbestimmte Zeit geschlossen und sind ihm daher zugrundezulegen der dreijährige Hauptmietzins und die dreijährigen Betriebskosten von 30 %, die ca. S 60.000,-- betragen. ...."

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers gegen die erstinstanzlichen Bescheide ab und vertrat dazu unter Hinweis auf § 20 Abs. 1 EStG 1988 und § 12 Abs.2 Z. 2 UStG die Rechtsauffassung, Vorsteuern die Wohnungen der Familienangehörigen des

Beschwerdeführers betreffend seien nicht abzugsfähig. Ein Vorsteuerabzug für diese Wohnungen sei nur denkbar, wenn ein Mietverhältnis vorliege. Ein solches sei zwischen nahen Angehörigen nur dann anzuerkennen, wenn es ausreichend nach außen zum Ausdruck komme, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe und auch zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen werde. Die belangte Behörde berief sich dazu ausdrücklich auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Mai 1977, Zl. 346, 453/77.

Hinsichtlich der vom Beschwerdeführer behaupteten Mietverträge mit seinen Kindern ging die belangte Behörde davon aus, daß für die in Rede stehenden Zeiträume keine schriftlichen Mietverträge vorlagen, womit die Vereinbarungen nach außen hin nicht ausreichend zum Ausdruck kämen und ein Mietverhältnis schon aus diesem Grund nicht anzuerkennen sei. Schließlich sei kein "genauer und dem Mietenrecht entsprechender Mietzins" vereinbart worden. Der Inhalt der behaupteten mündlichen Vereinbarungen sei unklar und würde zwischen Familienfremden nicht unter diesen Bedingungen abgeschlossen werden. Das Finanzamt habe daher zu Recht Vorsteuerabzug nur betreffend den an die familienfremde Mieterin vermieteten Teil des Gebäudes zugelassen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die ursprünglich an den Verfassungsgerichtshof erhobene und von diesem nach Ablehnung ihrer Behandlung antragsgemäß an den Verwaltungsgerichtshof abgetretene Beschwerde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, Aktenwidrigkeit und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften. Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinem Recht auf Vorsteuerabzug auch betreffend die Wohnungen seiner Kinder verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG gelten unter anderem nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 sind unter anderem nicht

abzugsfähig:

.....

4. FREIWILLIGE ZUWENDUNGEN und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.

Allein relevant ist im vorliegenden Fall die Frage, ob der Beschwerdeführer jene Aufwendungen, für die er Vorsteuerabzug geltend macht, für Wohnungen getätigt hat, die er seinen beiden Kindern entweder im Sinne der oben zitierten Z. 4 des § 20 Abs. 1 EStG 1988 zur Verfügung stellte oder aber an diese im Rahmen seines Unternehmens vermietete.

Zur Frage des Vorliegens von steuerlich anzuerkennenden Verträgen zwischen nahen Angehörigen (was auch für Mietverträge in Objekten, die dem Mietrechtsgesetz unterliegen, zu gelten hat) vertritt der Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich die Rechtsauffassung, daß dafür drei Voraussetzungen gegeben sein müssen:

1)

Der Vertrag muß nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

2)

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (vgl. dazu insbesondere die hg. Erkenntnisse vom 17. September 1990, Zl. 89/15/0019, sowie vom 18. Mai 1977, Zl. 346, 453/77 und die dort zitierte hg. Vorjudikatur).

Bei Betrachtung des in den Verwaltungsakten erliegenden Mietvertrages, den der Beschwerdeführer im Jahr 1988 mit einer Mieterin abgeschlossen hat, die nicht Mitglied seiner Familie ist, fällt auf, daß er dort pro m<sup>2</sup> einen Hauptmietzins von rund S 53,-- begehrt. Demgegenüber geht er in seiner Berufung bezogen auf die Wohnungen seiner Kinder selbst von Kategoriezinsen D bzw. C im Ausmaß von S 5,50 bzw. 11,-- aus. Anders gerechnet bezahlt die Fremdmieteterin an den Beschwerdeführer für rund 79 m<sup>2</sup> wertgesichert monatlich S 4.200,-- zuzüglich Betriebskosten, während der Beschwerdeführer in der Berufung gegenüber seiner Tochter für 139,49 m<sup>2</sup> einen Mietzins von insgesamt

S 850,88 und gegenüber seinem Sohn für rund 171 m<sup>2</sup> einen Mietzins von S 1.778,51 errechnet. Dazu kommt, daß die aus den vom Beschwerdeführer vorgelegten "schriftlichen Niederlegungen" der "Mietverträge" mit seinen Kindern ersichtlichen Beträge von insgesamt je S 3.500,-- ebenfalls in keinem angemessenen Verhältnis zu dem mit der Fremdmieterin vereinbarten Mietzins stehen. Außerdem sind Vereinbarungen dahin, daß Investitionen eines "Mieters" in das Bestandobjekt auf die Dauer der Rückzahlung der dafür verwendeten Kredite zu einem Erlaß der Mietzinsschuld führen, zwischen Familienfremden unüblich.

Schon deshalb halten die vom Beschwerdeführer behaupteten Mietverträge mit seinen beiden Kindern einem Fremdvergleich nicht stand und ist ihnen daher die steuerrechtliche Anerkennung im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung zu versagen. Auf die Frage, ob im vorliegenden Fall die vorgelegten Urkunden den ersten beiden der oben dargestellten Voraussetzungen gerecht werden, braucht daher gar nicht näher eingegangen zu werden.

Zum Argument des Beschwerdeführers, der angefochtene Bescheid verstöße (wie die erstinstanzlichen Bescheide) gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, weil das Finanzamt in einem Schreiben vom 2. März 1989 gegenüber dem Bundesminister für Wissenschaft und Forschung (vgl. OZ 11 der Verwaltungsakten) bestätigt hätte, der Beschwerdeführer sei vorsteuerabzugsberechtigt, ist zu sagen, daß sich aus diesem Schreiben lediglich die Rechtsmeinung des Finanzamtes ergibt, der Beschwerdeführer sei an sich ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer. Dies trifft in dieser Allgemeinheit auch durchaus zu. Keinesfalls läßt sich daraus aber ableiten, das Finanzamt hätte damit dem Beschwerdeführer auch betreffend die Wohnungen seiner beiden Kinder eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug in einer Art und Weise zugesagt, die die dann erlassenen Bescheide als Verstoß gegen das Prinzip von Treu und Glauben erscheinen ließe.

Insoweit schließlich die Beschwerde als Verfahrensrüge dahin zu verstehen ist, daß die belangte Behörde keine konkreten oder aktenwidrige Feststellungen über den Inhalt der vom Beschwerdeführer im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegten "Mietverträge" getroffen hat, ist dem Beschwerdeführer zwar zuzugeben, daß die belangte Behörde sich mit den unter OZ 5 und 6 in den Verwaltungsakten erliegenden Urkunden hätte auseinandersetzen müssen. Dies vermag der Beschwerde aber deshalb nicht zum Erfolg zu verhelfen, weil - wie oben gezeigt - die belangte Behörde auch bei Vermeidung dieses Verfahrensfehlers zu keinem anderen Bescheid hätte gelangen können.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte aus dem Grunde des § 39 Abs. 2 Z.6 VwGG Abstand genommen werden.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. Nr. 104/1991.

## **Schlagworte**

Vereinbarungen Verträge zwischen nahen Angehörigen

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1991:1991150043.X00

**Im RIS seit**

18.11.1991

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