jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2004/9/29 2001/13/0135

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.09.2004

Index

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

Norm

BAO §114;
BAO §21;
BAO §22;
BAO §23;
BAO §289 Abs1;
BAO §303 Abs4;
EStG 1988 §16 Abs1 Z8 lite;
EStG 1988 §6;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde des M in W, vertreten durch Mag. Dr. Karlheinz Klema, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Rosenbursenstraße 8/2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) vom 15. März 2001, Zlen. RV/341-15/04/2000 und RV/13-15/04/2001, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1993 und 1994, sowie Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erzielte in den Streitjahren 1993 bis 1998 u. a. Einkünfte aus der Vermietung eines in Wien, S-Gasse, gelegenen Gebäudes.

Im Rahmen einer Prüfung gemäß § 151 Abs. 1 BAO stellte die Prüferin zu den Eigentumsverhältnissen an der Liegenschaft S-Gasse fest, dass der Beschwerdeführer im Jahr 1990 5/8-Anteile an dieser Liegenschaft von einer Bekannten, Elisabeth F., und im Jahr 1993 die restlichen Anteile von Johann W. erworben habe. In dem auf der

Liegenschaft gelegenen Gebäude befänden sich 22 Wohnungen. Die Wohnungen "Top 1 und 2 sowie diverse" würden vom Beschwerdeführer an die Elisabeth F. GmbH (im Folgenden: GmbH) um monatlich 2.136 S netto (ab 1994 um 2.296,08 S netto) vermietet. Die restlichen Wohnungen seien "fremdvermietet". Der Beschwerdeführer sei seit 25. März 1992 alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH, die bis 1992 in den angemieteten Geschäftsräumlichkeiten eine Konditorwarenerzeugung betrieben habe. Seit 1. März 1993 würden die Geschäftsräumlichkeiten von der GmbH an eine näher bezeichnete soziale Einrichtung um 23.000 S netto monatlich untervermietet.

In rechtlicher Hinsicht vertrat die Prüferin die Ansicht, in Anbetracht der von der GmbH gegenüber einem fremden Dritten erzielten Untermiete sei die seitens der GmbH an den Beschwerdeführer bezahlte Miete nicht fremdüblich. Diese Vermietung werde von der Prüferin daher nicht anerkannt. Folglich seien die Einnahmen aus der Untervermietung dem Beschwerdeführer zuzurechnen.

Hinsichtlich der Ermittlung der Absetzung für Abnutzung stellte die Prüferin fest, dass der Beschwerdeführer das Gebäude unter Zugrundelegung eines Gutachtens auf 15 Jahre abgeschrieben habe. Für Grund und Boden sei ein Anteil von 25 % von den Anschaffungskosten ausgeschieden worden. Da sich die Preise für Grund und Boden in der dortigen Lage laut Bewertungsstelle des Finanzamtes zwischen 5.000 S und 10.000 S bewegen würden, seien 80 % der Anschaffungskosten von 2,734.212 S auf Grund und Boden entfallend anzusehen. Dass das Gebäude gegenüber dem Grund und Boden nur mehr einen geringen Wert aufweise, lasse sich aus der kurzen Nutzungsdauer des Gebäudes ableiten. Solcherart kam die Prüferin zu einer Abschreibungsgrundlage von 546.842 S und jährlichen Abschreibungsbeträgen von 36.456 S (bisher 138.150 S).

Das Finanzamt nahm die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1993 und 1994 wieder auf und erließ den Feststellungen der Prüferin folgend neue Sachbescheide. Für das Jahr 1995 ergingen den Prüfungsfeststellungen entsprechende Erstbescheide.

In seiner dagegen erhobenen Berufung rügte der Beschwerdeführer zunächst mangelndes Parteiengehör während der abgabenbehördlichen Prüfung, zugleich erstattete er zur Sache ein umfangreiches Vorbringen. Auf das Wesentliche zusammengefasst führte er aus, er habe Elisabeth F. und die GmbH seit 1980 steuerlich vertreten. Seit dem Jahre 1984 sei sie alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin der GmbH gewesen. Ihre schwere Erkrankung habe zu zunehmenden wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH geführt, welche schließlich im Jahr 1988 in die Konkurseröffnung über das Vermögen der GmbH gemündet hätten. In dieser Situation habe der Beschwerdeführer Elisabeth F. aus persönlichen Erwägungen einen von ihm aufgenommenen Zwischenkredit zur Finanzierung eines Zwangsausgleichs zur Verfügung gestellt. Nach der Erfüllung des Zwangsausgleichs habe Elisabeth F. das Unternehmen zunächst weitergeführt. Zum 31. März 1992 hätten weitere Verluste sie jedoch dazu gezwungen, die im Rahmen der GmbH entfaltete Tätigkeit einzustellen. Zur Sicherung der vom Beschwerdeführer zur Verfügung gestellten Mittel habe Elisabeth F. ihm im Jahr 1990 Anteile der Liegenschaft S-Gasse und Geschäftsanteile der GmbH übertragen. Beide Verträge hätten nur der Sicherungsübereignung gedient. Aus diesem Grund habe der Beschwerdeführer Elisabeth F. mit 13. Februar 1990 ein verbindliches, unwiderrufliches Rückkaufsrecht hinsichtlich der Anteile der Liegenschaft S-Gasse und mit 30. April 1990 ein verbindliches Anbot auf Rückabwicklung der Anteilsabtretung eingeräumt. Das Anbot auf Rückübertragung der Liegenschaftsanteile sei mit 31. Dezember 1992 abgelaufen, während das bis zum 31. Dezember 1999 zugestandene Anbot auf Rückabwicklung der Anteilsabtretung weiterhin aufrecht sei.

Zu der Vermietung führte der Beschwerdeführer aus, bei den Mietobjekten "Top 1 bis 2 und Top diverse" handle es sich ausschließlich um Geschäftsräumlichkeiten. Der Beschwerdeführer habe mit der GmbH keinen (neuen) Mietvertrag abgeschlossen. Vielmehr sei er auf der Vermieterseite in einen bestehenden Mietvertrag eingetreten, wobei "von der Vorverwaltung" kein (schriftlicher) Mietvertrag hätte vorgelegt werden können. Mangels Erweislichkeit des Gegenteiles habe sich der Mieter auf eine uneingeschränkte Verwendbarkeit des Mietobjektes berufen können. Auf Grund des Alters des Gebäudes würde die Geschäftsraummiete dem vollen Anwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes unterliegen und die GmbH daher den vollen Kündigungsschutz genießen. Offensichtlich sei das Mietverhältnis bereits vor Jahrzehnten begründet worden und die Höhe der Miete "friedenskronenorientiert". Solcherart hätten weder die Mehrheitsbeteiligung des Beschwerdeführers ab 12. Februar 1990 noch seine Alleineigentümerstellung ab 21. April 1993 die Rechtsstellung der mietenden GmbH beeinflusst. Auch der gänzliche Gesellschafterwechsel habe nach der damaligen Rechtslage nicht zur Mietzinserhöhung berechtigt. Erst mit Inkrafttreten des dritten Wohnrechtsänderungsgesetzes ab 1. April 1994 stelle die wesentliche Änderung der

wirtschaftlichen Einflussverhältnisse durch Anteilsverschiebungen einen Erhöhungstatbestand dar. Im Übrigen habe auch der zum Zeitpunkt des Abschlusses des Untermietvertrages vom 25. März 1993 noch vorhandene Miteigentümer der Liegenschaft keinen Einwand gegen die Untervermietung erhoben.

Durch das verbindliche Anbot auf Rückabtretung der Geschäftsanteile habe sich der Beschwerdeführer in einer Art Treuhandfunktion befunden, in der er als Geschäftsführer des sanierungsbedürftigen Unternehmens eine Strategie der Ertragsoptimierung verfolgt habe. Die Untervermietung habe sich daher angeboten, um ein möglichst positives wirtschaftliches Ergebnis zu erzielen.

In rechtlicher Hinsicht vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, der seitens der GmbH und "der Hausinhabung" abgeschlossene Hauptmietvertrag habe im Zeitpunkt der Untervermietung seit mindestens 23 Jahren bestanden und hätte "gerade im Fremdvergleich unter Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen" von der Vermieterseite nicht aufgelöst werden können. Die vertragliche Gestaltung halte daher einem Fremdvergleich stand und entspreche der dem Beschwerdeführer als Geschäftsführer der GmbH auferlegten Sorgfaltspflicht.

Zur Berechnung der Absetzung für Abnutzung brachte der Beschwerdeführer vor, er habe nach dem Erwerb von 5/8-Anteile der Liegenschaft im Jahr 1990 dem Finanzamt über entsprechendes Verlangen eine detaillierte Darstellung der AfA-Berechnung vorgelegt. In einer weiteren Ergänzung habe er auch ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen über die Restnutzungsdauer der Liegenschaft übermittelt. In der Folge habe das Finanzamt die Einkünfte der Hausgemeinschaft in Übereinstimmung mit den eingereichten Erklärungen festgesetzt. Auch nach dem Erwerb der restlichen 3/8-Anteile durch den Beschwerdeführer sei die Berechnung der AfA in den eingereichten Erklärungen detailliert dargestellt worden. Das Finanzamt habe die Grundlagen der Absetzung für Abnutzung geprüft und anerkannt. Solcherart stelle eine nachträgliche Änderung einen Verstoß gegen Treu und Glauben dar. Neue Tatsachen oder Beweismittel, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen würden, lägen nicht vor. Auch die Preise für Vergleichsgrundstücke seien bereits im Zeitpunkt der Veranlagung bekannt gewesen. Zu der von der Prüferin vorgenommenen Schätzung der Absetzung für Abnutzung behielt sich der Beschwerdeführer weiteres Vorbringen nach Bekanntgabe der der Schätzung zu Grunde liegenden Verkaufspreise vor.

In einer Stellungnahme zum Berufungsvorbringen entgegnete die Prüferin, das "vorliegende Mietverhältnis" sei nur auf Grund des Naheverhältnisses zwischen Gesellschafter und Liegenschaftseigentümer erklärbar. Durch die Untervermietung habe der Beschwerdeführer erreicht, dass er aus der Vermietung weiterhin Verluste und im Laufe der Zeit enorme Abgabenersparnisse habe erzielen können. Hinsichtlich der Wiederaufnahme der Verfahren wies die Prüferin darauf hin, dass bereits die Feststellungen zu den "Mietenverrechnungen" eine Wiederaufnahmsgrund bildeten.

Nach einem erfolglosen "Vergleichsanbot" des Beschwerdeführers, die Berufung im Wege einer Berufungsvorentscheidung in einer näher dargestellten Form zu erledigen, teilte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 16. August 2000 mit, er habe mittlerweile in die Kaufpreissammlung Einsicht genommen und festgestellt, dass drei der angeführten Kaufvorgänge auf Grund des Flächenausmaßes als Vergleichsgrundlage ausscheiden würden. Die verbleibenden restlichen sechs Kaufverträge reduzierten sich auf zwei repräsentative Bauobjekte, welche unbebaute Grundstücke zum Gegenstand hätten und "einmalige repräsentative Grundflächen" darstellen würden. Dieses seien keine geeignete Vergleichsgrundlage für ein in einer Seitengasse liegendes, mit einem Miethaus verbautes Grundstück. Sollte die Abgabenbehörde weiterhin von den erklärten Abschreibungsgrundlagen des Beschwerdeführers abweichen, werde die Einholung eines Sachverständigengutachtens beantragt.

In der Folge erließ das Finanzamt auch für die Jahre 1996 bis 1998 der Rechtsansicht der Prüferin entsprechende Abgabenbescheide, gegen die der Beschwerdeführer gleichfalls Berufung erhob.

In weiteren Berufungsergänzungen hob der Beschwerdeführer hervor, dass das vom Finanzamt gewünschte Verhalten einer Mietzinserhöhung gegenüber der GmbH mangels gesetzlicher Grundlage den klassischen Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung verwirklicht hätte. Würde er sich höhere Mieteinkünfte "zugeschanzt" haben, hätte ihm überdies sowohl fahrlässige Krida als auch Untreue im Sinne des § 153 StGB zur Last gelegt werden können.

Nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 und 1995 sowie Einkommensteuer 1993 bis 1998 wurden die Bescheide des Finanzamtes abgeändert.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, dem zuständigen Finanzamt sei erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt geworden, dass zwischen dem Liegenschaftseigentümer und der mietenden GmbH ein Naheverhältnis dahingehend bestehe, dass der Liegenschaftseigentümer zugleich auch Anteilseigner und Geschäftsführer der GmbH sei. Erst dadurch sei es dem Finanzamt möglich gewesen, das Mietverhältnis einer entsprechenden Überprüfung zu unterziehen. Hinsichtlich der Berechnung der Absetzung für Abnutzung habe der Beschwerdeführer zwar in der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1993 bekannt gegeben, wie der Grund- und Gebäudeanteil für die zuletzt erworbenen 3/8-Anteile der Liegenschaft ermittelt worden sei und dass auf Grund eines Gutachtens von Dipl.-Ing. W. von einer Restnutzungsdauer von 15 Jahren ausgegangen werde. Das Gutachten selbst sei der Erklärung jedoch nicht beigefügt worden. Erst im Zuge der Überprüfung der AfA-Berechnung durch die abgabenbehördliche Prüfung sei dieses Gutachten vorgelegt worden. Die Vorlage des Gutachtens habe sodann eine geänderte Ermittlung der AfA bewirkt. Dessen Vorlage und erstmals mögliche Kenntnisnahme durch das zuständige Finanzamt stelle daher einen tauglichen Wiederaufnahmsgrund dar. Da das Hervorkommen von Tatsachen aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen sei, stehe es der Wiederaufnahme nicht entgegen, dass Teile des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes dem für die Erlassung der Feststellungsbescheide der Miteigentumsgemeinschaft oder dem für die Körperschaftssteuerveranlagung der GmbH zuständigen Finanzamt bekannt gewesen sein mögen. Die Wiederaufnahmsgründe hätten zu einer Erhöhung der Mieteinnahmen um 204.368 S bis 248.447 S jährlich und zur Minderung der Werbungskosten durch die Korrektur der AfA um 101.694 S jährlich geführt, sodass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtssicherheit einzuräumen gewesen sei.

Hinsichtlich des Mietverhältnisses wird im angefochtenen Bescheid sodann dargelegt, dass Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen daraufhin zu untersuchen seien, ob Steuerpflichtige durch eine Art "Splitting" ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermindern versuchten, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres steuerpflichtigen Einkommens in Form von in Leistungsbeziehungen gekleideten Zahlungen zukommen ließen. Als nahe Angehörige würden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere eine Kapitalgesellschaft und ihr beherrschender Gesellschafter gelten.

Im Beschwerdefall halte das gegenständliche Mietverhältnis des Beschwerdeführers zu der seit Mai 1990 in seinem Alleineigentum stehenden GmbH einem Fremdvergleich nicht stand. Der Beschwerdeführer sei seit Mai 1990 Alleingesellschafter der GmbH und seit Dezember 1990 5/8-Eigentümer der vermieteten Liegenschaft, in deren Gebäude sich die von der GmbH gemieteten Geschäftsräumlichkeiten befänden. Im April 1993 habe der Beschwerdeführer die restlichen 3/8-Anteile der Liegenschaft erworben und das bestehende Mietverhältnis mit der GmbH aufrecht erhalten, obwohl - wie aus den Beilagen zu den eingereichten Abgabenerklärungen ersichtlich sei - die GmbH ab Juli 1990 bis einschließlich März 1993 die Miete einschließlich der anfallenden Betriebskosten nicht bezahlt habe. Die GmbH habe der Miteigentümergemeinschaft an ausständiger Miete inklusive Betriebskosten für das Jahr 1990 61.736 S, für 1991 77.147 S, für 1992 89.693 S, für 1993 22.464 S (insgesamt daher 251.040 S) geschuldet. Diesbezüglich halte das Mietverhältnis mit der GmbH bzw. die Vertragserfüllung einem Fremdvergleich nicht stand. Denn es sei im Wirtschaftsleben unüblich, ein Mietverhältnis aufrechtzuerhalten, zu dessen Kündigung der Vermieter wegen Nichtentrichtung des Mietzinses berechtigt wäre.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, auch ein fremder Vermieter hätte sich nicht anders verhalten können, weil die GmbH vollen Kündigungsschutz genossen habe, sei daher unzutreffend. Ein fremder Vermieter hätte die sich durch die Nichtbezahlung des Mietzinses ergebende Gelegenheit genützt, sich des wenig einträglichen Mieters zu entledigen. Dass der Beschwerdeführer von seiner nach dem MRG für diesen Fall bestehenden Kündigungsmöglichkeit keinen Gebrauch gemacht habe, sei nur auf Grund des Naheverhältnisses zum Mieter verständlich. Das Mietverhältnis mit der eigenen GmbH sei daher nicht anzuerkennen.

Die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses habe zur Folge, dass die GmbH steuerlich nicht mehr als Mieter der betreffenden Räumlichkeiten anzusehen sei und die von der GmbH erzielten Mieten unmittelbar dem Liegenschaftseigentümer und Vermieter (Beschwerdeführer) zuzurechnen seien.

Unzutreffend sei auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe sich auf Grund der unwiderruflich eingeräumten Anbote auf Rückabtretung nicht anders verhalten können. Durch die jeweiligen Kaufverträge sei der Beschwerdeführer uneingeschränkt Eigentümer der Liegenschaftsanteile und der Gesellschaftsanteile geworden. Die Anbote des Beschwerdeführers auf Rückabtretung hätten seine Verfügungsfreiheit höchstens dahingehend

beschränkt, dass er die Anteile bis zum Ablauf der Angebotsfrist nicht an andere Personen habe veräußern können. In der Verwaltung der Anteile sei der Beschwerdeführer jedoch keinen Beschränkungen unterlegen.

Der Berufung sei daher dem Grunde nach der Erfolg zu versagen. Bei der Ermittlung der dem Beschwerdeführer unmittelbar zuzurechnenden Mieterträge werde jedoch die Zurechnung der abgabenbehördlichen Prüfung dahingehend korrigiert, dass ab 1. September 1994 ein monatlicher Untermietzins von 24.177 S - wie vom Beschwerdeführer bekannt gegeben - zu Grunde gelegt werde.

Zur Frage der Absetzung für Abnutzung ist dem angefochtenen Bescheid zu entnehmen, die belangte Behörde habe keine Bedenken bei Gebäuden, bei denen ein AfA-Satz von 1,5 % angesetzt werde, den ausgeschiedenen Anteil für Grund und Boden anzuerkennen, wenn er nicht weniger als 20 % betrage. Der Beschwerdeführer habe selbst einen Anteil von 24,25 % der Anschaffungskosten als auf den Grund und Boden entfallend ausgeschieden. Da dieser Anteil nicht unter der oben genannten Grenze von 20 % liege, sehe sich die belangte Behörde diesbezüglich nicht veranlasst, von der Schätzung des Grundanteiles durch den Beschwerdeführer abzuweichen. Damit erübrige sich auch ein weiteres Eingehen auf das umfangreiche Vorbringen des Beschwerdeführers betreffend vergleichbarer Grundstückspreise.

Gemäß § 16 Abs. 8 lit. e EStG 1988 könne ein AfA-Satz von 1,5 % angesetzt werden. Eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer sei grundsätzlich durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzulegen. Eine schlüssige Ermittlung der im Einzelfall zu ermittelnden kürzeren Restnutzungsdauer setze ein Eingehen auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes voraus. Im vorliegenden Fall habe der Beschwerdeführer zum Nachweis dieser kürzeren Nutzungsdauer ein Gutachten des gerichtlich befugten und beeideten Sachverständigen Dipl.-Ing. W. vom 4. Juli 1992 vorgelegt. Dieses Gutachten bestehe aus zwei DIN-A4-Seiten, wobei die erste Seite Namen und Adresse des Gutachters, Ort und Datum des Gutachtens und den Gegenstand des Gutachtens mit "Zustandsfeststellung und Angabe der Restnutzungsdauer bezüglich des Hauses ..., auf Grund der Besichtigung vom 3.7.1992" wiedergebe. Die zweite Seite habe folgenden Inhalt:

"Das ca. 1890 errichtete Gebäude, ein Mietwohnhaus mit Substandardwohnungen, hat in den letzten Jahren keine Erhaltungsarbeiten erfahren und somit sind, da das Gebäude an sich schon eine lange Bestandsdauer aufweist, wesentliche bauliche Mängel, die von Sanierungsarbeiten über Erneuerungen reichen, durchzuführen, sodass für das Gebäude, das bis jetzt eine Bestandsdauer von rd. 100 Jahren hat, noch maximal eine Lebensdauer von 15 Jahren anzunehmen ist."

Das vorliegende Gutachten sei als Beweismittel einer kürzeren Restnutzungsdauer unbrauchbar, weil es keinen Befund über den Bauzustand des streitgegenständlichen Gebäudes enthalte. Es nehme lediglich Bezug auf das Alter des Gebäudes und leite daraus die Restnutzungsdauer ab. Damit habe der Beschwerdeführer nicht den erforderlichen Nachweis erbracht, der für eine kürzere als die gesetzliche Abschreibungsdauer erforderlich sei, weshalb zur Berechnung der Absetzung für Abnutzung der gesetzliche AfA-Satz heranzuziehen sei.

Aus den im Bescheid dargestellten Berechnungsgrundlagen geht hervor, dass die AfA laut Erklärung in Höhe von 138.150 S auf den Betrag von 31.068 S verringert wurde. Unter Zurechnung der von der GmbH erzielten Mieteinnahmen ergaben sich aus der Vermietung des Hauses S-Gasse für alle Streitjahre Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Die Beschwerde bekämpft den angefochtenen Bescheid seinem gesamten Inhalt nach. Zur Frage des AfA-Satzes bringt der Beschwerdeführer vor, er habe mit Eingabe vom 14. Juli 1992 dem damals für die Miteigentumsgemeinschaft zuständigen Lagefinanzamt ein Gutachten zum Nachweis des anzuwendenden AfA-Satzes vorgelegt. Ungeachtet der Bindungswirkung "der gegenständlichen Feststellungsbescheide" sei im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung der AfA-Satz in Zweifel gezogen worden. Nach neuerlicher Vorlage des Gutachtens habe die Prüferin ihre Zweifel fallen gelassen, aber - offenbar um das Abgabenergebnis zu optimieren - den aus der Abschreibungsgrundlage auszuscheidenden Grundanteil auf 80 % erhöht. Dieser Vorgangsweise sei der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren entgegen getreten und habe in ergänzenden Schriftsätzen auf die Unhaltbarkeit des von der Prüferin angenommenen Grundanteils hingewiesen. Die belangte Behörde sei dem Berufungsvorbringen gefolgt, habe aber ohne jegliche Ankündigung den AfA-Satz völlig überraschend auf 1,5 % gesenkt. Auch habe sie die Wiederaufnahme der Verfahren auf das Hervorkommen des Gutachtens gestützt. Tatsächlich sei das Gutachten bereits

bei Erlassung der Feststellungsbescheide der Abgabenbehörde vorgelegen. Die belangte Behörde habe aber auch übersehen, dass das vorgelegte Gutachten in der Vergangenheit inhaltlich niemals bemängelt worden sei. Derartige Beanstandungen fänden sich erstmals in der Begründung des angefochtenen Bescheides. Solcherart sei es dem Beschwerdeführer verwehrt geblieben, eine allenfalls von der belangten Behörde als notwendig erachtete Ergänzung des Gutachtens oder ein weiteres Gutachten im Zuge des Berufungsverfahrens vorzulegen. Überdies habe er "für den Fall einer weiterhin abweichenden Beurteilung" die Einholung eines ergänzenden Gutachtens beantragt. Dass sich dieser Antrag "naturgemäß primär auf die Frage der Ermittlung des Anteils von Grund und Boden" bezogen habe, ergebe sich aus dem Ablauf des Verwaltungsverfahrens, in dem lediglich der auszuscheidende Anteil von Grund und Boden strittig gewesen sei.

Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können nach § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Der Gesetzgeber vermutet daher bei Gebäuden, die der Vermietung und Verpachtung dienen, eine Nutzungsdauer von rund 67 Jahren. Die Beweislast für eine kürzere Nutzungsdauer trifft den eine solche Behauptung aufstellenden Steuerpflichtigen. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den Bauzustand erbracht werden (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 22. Juni 2001, 2000/13/0175).

Dass das im Beschwerdefall vorgelegte Gutachten diesen Anforderungen nicht genügt, hat die belangte Behörde zutreffend erkannt und wird auch vom Beschwerdeführer nicht in Abrede gestellt. Das Gutachten einer eigenständigen Würdigung zu unterziehen, war der belangten Behörde auch nicht auf Grund einer vom Beschwerdeführer gesehenen Bindungswirkung der für frühere Zeiträume ergangenen Feststellungsbescheide des seinerzeit für die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuständigen Lagefinanzamtes verwehrt. Über die Höhe der vom Beschwerdeführer als Alleineigentümer der Liegenschaft S-Gasse erzielten Überschüsse und die einzelnen dazu führenden Komponenten hatte ausschließlich das für die Einkommensteuerveranlagung des Beschwerdeführers zuständige Wohnsitzfinanzamt zu entscheiden. Gemäß § 289 Abs. 1 BAO trifft die Verpflichtung zur eigenständigen Sachentscheidung auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Die Berufungsbehörde ist berechtigt, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung auf seine Übereinstimmung mit dem Gesetz zu prüfen und allenfalls entsprechend abzuändern, wobei auch Verböserungen zulässig sind (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung2, Tz. 2 zu § 289, sowie das schon angeführte Erkenntnis vom 22. Juni 2001).

Auch kann aus dem Umstand, dass in vor den Streitjahren liegenden Veranlagungszeiträumen das vom Beschwerdeführer vorgelegte Gutachten unbeanstandet blieb, für nunmehr zu beurteilende Zeiträume nichts gewonnen werden. Die Abgabenbehörde ist vielmehr hinsichtlich jedes einzelnen Veranlagungszeitraumes verpflichtet, die Abgaben dem Gesetz entsprechend zu bemessen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. April 2001, 99/13/0221).

Der Beschwerdeführer ist aber insoweit mit seinem Vorbringen im Recht, als er der belangten Behörde vorwirft, mit ihrem Vorgehen gegen das auch in Abgabenverfahren zu beachtende Überraschungsverbot verstoßen und ihn dadurch in seinem Recht auf Gehör verletzt zu haben. Der Beschwerdeführer hatte nach der Aktenlage keine Veranlassung, daran zu zweifeln, dass das von ihm vorgelegte Sachverständigengutachten als Nachweis der kürzeren Restnutzungsdauer des Mietobjektes (auch im gegenständlichen Verfahren) anerkannt wird. Das Gutachten wird im Betriebsprüfungsbericht unter Tz. 18 (AfA-Berechnung) nicht nur erwähnt, sondern von der Prüferin unkritisch als Argument dafür herangezogen, dass der anteilige Gebäudewert bisher zu hoch angesetzt worden sei. Auch in der Stellungnahme der Prüferin zur Berufung wird unter Bezugnahme auf das Gutachten auf den desolaten Zustand des Gebäudes hingewiesen. Solcherart konnte der Beschwerdeführer davon ausgehen, dass der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer durch ihn als erbracht beurteilt und die Abgabenbehörde an einer Restnutzungsdauer von 15 Jahren festhalten werde. Zu dem offenbar von der belangten Behörde gesehenen direkten Zusammenhang zwischen den anteilig auf Grund und Boden entfallenden Anschaffungskosten und der Restnutzungsdauer des Gebäudes ist überdies auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, welche eine unmittelbare Korrelation dieser Werte nicht als gegeben erachtet (vgl. die Erkenntnisse vom 4. Juni 2003, 99/13/0238, und vom 29. Oktober 2003, 2000/13/0088). Aus dem auch von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogenen mangelhaften Bauzustand ergibt sich zugleich die Relevanz des vom Beschwerdeführer gerügten Verfahrensmangels.

Was die Frage der Anerkennung des Mietverhältnisses mit der GmbH betrifft, rügt der Beschwerdeführer gleichfalls eine Verletzung seines Rechtes auf Parteiengehör. Die belangte Behörde habe es unterlassen, ihn im Zuge der beantragten Berufungsverhandlung bzw. rechtzeitig vor dieser mit der völlig neuen Annahme eines Mietzinsrückstandes in den Jahren 1990 bis 1993 zu konfrontieren. Solcherart habe der Beschwerdeführer die belangte Behörde nicht darauf hinweisen können, dass sie Mietzinsrückstände der GmbH mit jenen vermengt habe, die die Privatwohnung der Elisabeth F. betreffen würden. Zudem sei auch unberücksichtigt geblieben, dass die GmbH einen Teil des Rückstandes in nicht unbeachtlicher Höhe von rund 60.000 S dadurch beglichen habe, dass sie diesen Betrag "an das im Rahmen eines § 18 MRG-Darlehens andrängende Bankinstitut" bezahlt habe und auf diese Weise die Forderung der Eigentümerseite vermindert worden sei. Dadurch seien dem Fremdvergleich "unrichtige Größenordnungen" zu Grunde gelegt worden.

In Vermengung der im Rahmen der Beweiswürdigung an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu stellenden Anforderungen und der Bestimmung des § 22 Abs. 1 BAO über den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts trägt der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang weiter vor, der Abschluss des Untermietvertrages durch die GmbH habe zu keiner Umgehung oder Minderung der Umsatzsteuerpflicht für die Vermietung der gegenständlichen Geschäftsräumlichkeiten geführt. Aus diesem Grund sei auch die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren rechtlich verfehlt. Soweit ihm in ertragsteuerlicher Hinsicht vorgeworfen werde, das Mietverhältnis mit der GmbH auf Grund der (in geringerer Höhe eingeräumten) Mietzinsrückstände nicht gekündigt zu haben, sei dem zu entgegnen, dass das Absehen von der Aufkündigung seine Ursache (zunächst) in der Abwicklung des mit einem 20 %igen Zwangsausgleich abgeschlossenen Insolvenzverfahrens der GmbH gehabt habe. Im Konkursverfahren habe der Masseverwalter die Zustimmung zu einer Weiterführung des gemeinschuldnerischen Betriebes erteilt, welcher auch die Liegenschaftseigentümer unter teilweiser Stundung und späterem Teilverzicht auf Miete und Betriebskosten im Abwicklungszeitraum zugestimmt hätten. Maßgeblich für diese Entscheidung sei gewesen, dass die vermieteten Geschäftsräumlichkeiten für den Betrieb einer Konditorwarenerzeugung mit gemauerten Backöfen ausgestattet waren und somit eine Aufkündigung des Mietvertrages mit hohen Räumungs- und Umbaukosten als Voraussetzung für eine Neuvermietung verbunden gewesen wären. Tatsächlich hätten die Räumungs- und Adaptierungskosten im Jahr 1993 rund 1 Mio. S betragen, welche vom Untermieter getragen worden seien. Eine Überwälzung der Räumungskosten auf die im Konkurs befindliche Hauptmieterin durch die von der belangten Behörde geforderte Auflösung des Mietverhältnisses hätte durch die gegebene Uneinbringlichkeit eine den Miet- und Betriebskostenausfall bei weitem übersteigende Belastung der Liegenschaftseigentümer ergeben und wäre daher für diese nachteilig gewesen. Der Verzicht der Miteigentümer auf Ausübung einer nach § 30 MRG allenfalls möglichen Kündigung der Hauptmietrechte der GmbH habe somit ausschließlich auf wirtschaftlichen Gründen beruht. Seit seiner Geschäftsführerbestellung im März 1992 sei dem Beschwerdeführer die unbedingte Verpflichtung oblegen, die wirtschaftliche Lage der Gesellschaft nach Kräften zu verbessern und jede Möglichkeit einer Erhöhung der Betriebseinnahmen zu Gunsten der Gesellschaft zu nutzen. Der mit dem Untermieter abgeschlossene Vertrag habe nach einer einjährigen Leerstehung der Geschäftsräumlichkeiten eine solche positive Sanierungsmaßnahme dargestellt. In Weiterführung seiner schon im Verwaltungsverfahren angestellten Überlegungen zu möglichen Ersatzansprüchen der Elisabeth F. im Falle mangelhafter Geschäftsführung wird in der Beschwerde sodann ausgeführt, es hätten vielerlei gute Gründe für die wahrgenommene rechtliche Gestaltung gesprochen, sodass keinesfalls der Tatbestand des § 22 BAO verwirklicht sein könne.

Die belangte Behörde hat auch zur Beurteilung des Mietverhältnisses mit der GmbH anhand der Aktenlage erstmals entscheidungswesentliche Feststellungen getroffen, die dem Beschwerdeführer vor Erlassung des angefochtenen Bescheides nicht zur Stellungnahme vorgehalten worden waren. Dass Mietzinsrückstände dem Beschwerdeführer eine Kündigung des Mietverhältnisses erlaubt hätten und unter fremden Vertragspartnern von diesem Kündigungsrecht Gebrauch gemacht worden wäre, waren Sachverhaltsannahmen, zu denen dem Beschwerdeführer Parteiengehör nicht eingeräumt worden war. Ob diesem Verfahrensmangel im Hinblick auf den vom Beschwerdeführer (wenn auch in geringerer Höhe) zugestandenen Mietenrückstand Relevanz zukommt - in der Beschwerde werden dazu eingehende Erörterungen der Mietrechtslage angestellt -, kann indes dahingestellt bleiben, weil die belangte Behörde in diesem Punkt jedenfalls die Steuerrechtslage verkannt hat.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 1. Juli 2003, 97/13/0215, ausgeführt hat, ändert die Fremdunüblichkeit eines Hauptmietverhältnisses nämlich nichts daran, dass der nahestehende Mieter über die

Räumlichkeiten verfügen und in Entfaltung seiner unternehmerischen Tätigkeit vermieten konnte. Nichts anderes kann für ein Mietverhältnis gelten, das aus privaten Gründen fortgesetzt wird, wiewohl eine Auflösung des keinen marktkonformen Mietzins vorsehenden Bestandverhältnisses rechtlich möglich und unter Fremden zu erwarten gewesen wäre. Auch in diesem Fall kann der nahestehende Mieter über die Räumlichkeiten verfügen und in Entfaltung seiner unternehmerischen Tätigkeit vermieten.

Dass der Beschwerdeführer vor dem Hintergrund einer tatsächlich bestehenden oder von ihm angenommenen Verpflichtung gegenüber Elisabeth F. bestrebt war, marktkonforme Mieteinnahmen nicht sich selbst, sondern der GmbH zu verschaffen, konnte die Eigenschaft dieser Räume als Quelle von Einkünften des Beschwerdeführers in Frage stellen, nicht jedoch ohne Weiteres die Zurechnung dieser Mieteinkünfte an ihn begründen. Anders als der Beschwerdeführer meint, hat die belangte Behörde keine zusätzlichen Feststellungen getroffen, wonach das Mietverhältnis zwischen der GmbH und dem "Untermieter" als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts angesehen werden könnte oder dass ein Scheingeschäft vorläge, was allenfalls eine "Zurechnung" der an den Untermieter erbrachten Umsätze an den Beschwerdeführer erlauben würde (vgl. nochmals das Erkenntnis 97/13/0215).

Zur Frage der Wiederaufnahme der Verfahren hat die belangte Behörde zu Recht auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hingewiesen, wonach das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen ist, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 31. Oktober 2000, 95/15/0114).

Die Wiederaufnahme der Verfahren ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO allerdings nur unter der weiteren Voraussetzung zu verfügen, dass die Kenntnis der neu hervorgekommenen Tatsachen in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem anders lautenden Bescheid führt. Wie sowohl zur Frage der Absetzung für Abnutzung als auch zur Frage der Zurechnung von Mieteinnahmen ausgeführt, kann im Beschwerdefall nicht beurteilt werden, ob die von der belangten Behörde als Wiederaufnahmsgründe herangezogenen Tatsachen und Beweismittel in Zusammenhang mit sonstigen Verfahrensergebnissen zu Recht zu einem anders lautenden Bescheid geführt haben, sodass sich auch die Wiederaufnahme, ungeachtet des Umstandes, dass Gutachten und "nähere Umstände der Mietenverrechnung" als neu hervorgekommen im Sinne der angeführten Judikatur anzusehen waren, als rechtswidrig erweist.

Der angefochtene Bescheid war somit auf Grund der prävalierenden Rechtswidrigkeit des Inhaltes zur Gänze gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 29. September 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2001130135.X00

Im RIS seit

22.10.2004

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at