

TE Vwgh Erkenntnis 2000/12/14 95/15/0111

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 14.12.2000

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §21 Abs1;

BAO §22;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des I in G, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 13. Juni 1995, Zl. B-F2-8/95, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1988 bis 1990, 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

Beim Beschwerdeführer, einem Steuerberater, wurde im Frühjahr 1993 eine abgabenbehördliche Prüfung insbesonders zur Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1987 bis 1990 vorgenommen. Im Bericht vom 12. Mai 1993 wurde unter Tz. 13 Folgendes festgehalten:

"Dienstbarkeit-Eigentumserwerb-Miete

Am 19.12.1986 wurde ein Vertrag über den Kauf der Eigentumswohnung Gidorfgürtel 38 Top I durch den Abgabepflichtigen errichtet. Mit gleichem Datum hat die Gattin des Abgabepflichtigen die Dienstbarkeit des vollen und uneingeschränkten Fruchtgenussrechtes an obiger Wohnung von der Verkäuferin erworben. Der Abgabepflichtige und nunmehrige Eigentümer der Whg. trat dem Dienstbarkeitsvertrag als Bürge und Zahler bei. Gleichzeitig mit dem Eigentumsübergang der Whg. per 1.1.1987 ist nun vom Abgabepflichtigen Miete in gleicher Höhe wie an die vorherige Eigentümerin an die fruchtgenussberechtigte Ehegattin zu bezahlen. Der Kaufpreis für den Eigentumserwerb i. H.v. S 528.000,-- (120 Monatsraten a 4.400,--) und der Kaufpreis für das Fruchtgenussrecht i.H.v. S 1.176.000,-- (120 Monatsraten a 9.800,--) ergeben zusammen jenen Betrag, den die Verkäuferin ursprünglich für den alleinigen Verkauf der Wohnung erzielen wollte. Bei Gesamtbetrachtung sämtlicher Verträge ist von einer ungewöhnlichen Gestaltung auszugehen, da ein Käufer nicht ein Objekt erwerben würde, dessen Nutzung ihm ohne weitere

Entgeltleistung nicht möglich ist. Ebenso würde der Eigentumserwerber nicht auch eine Bürgschaft für den Fruchtgenussberechtigten eingehen, wenn er ohnehin Miete an diesen zu bezahlen hat. Da die Gründe für die Gestaltung ausschließlich in steuerlichen Vorteilen liegen (Ersparnis GrESt Miete als BA, willkürliche Umwandlung der Unterhaltpflicht für die Ehegattin in einem Betriebsaufwand ...), ist ein Missbrauch der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 22 BAO anzunehmen. Der von der Gattin zu bezahlende Kaufpreis für das Fruchtgenussrecht samt Nebenkosten ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den bisher aktivierten Anschaffungskosten für die Wohnung hinzuzurechnen. Aus diesem Grunde finden auch die Mietaufwendungen steuerlich keine Anerkennung. Die Vorsteuern sind entsprechend zu korrigieren."

Das Finanzamt folgte dieser Auffassung und nahm die entsprechenden Bescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ sodann entsprechende Sachbescheide.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung. Darin führte er aus, er ersuche um Begründung dafür, wie ein Missbrauchstatbestand gesetzt werden könne, wenn von ihm unterschiedliche Personen einen Vertrag abschließen bzw. wie er auf Grund der gegebenen Vertragslage die Steuererklärungen hätte abfassen sollen. Ein Missbrauchstatbestand könne dann erst auftreten, wenn der Steuerpflichtige selbst tätig werde. Zur Verdeutlichung des Sachverhaltes sei der Ablauf der Vertragswerdung dargestellt: Auf Grund persönlicher Bekanntschaft und offensichtlicher Sympathie habe Rottraut S. seiner Gattin gegenständliche Wohnung zukommen lassen wollen. Sie habe ihr die Wohnung um S 1.704.000,-- angeboten, zahlbar in 120 gleichen Monatsraten zu je S 14.200,--. Seine Gattin habe damals einen Bruttobezug von S 291.239,-- erzielt, nach Abzug der Sozialversicherung, Lohnsteuer, Lebensversicherung und freiwilliger Krankenversicherung sowie Bausparkassenbeiträgen seien ihr pro Jahr rund S 173.000,-- verblieben. Die Ratenzahlungen hätten im Jahr S 170.400,-- ausgemacht, wovon allerdings die Mieteinnahmen mit S 93.600,-- in Abzug gekommen wären. Seine Gattin hätte aus ihrem Lehrergehalt rund S 101.000,-- zu bestreiten gehabt, was in Anbetracht ihrer studierenden Tochter nicht möglich gewesen wäre. Da somit einerseits das Anbot von Rottraut S. in dieser Form nicht annehmbar gewesen sei, andererseits der ausdrückliche Zweck des Anbotes es gewesen sei, seiner Gattin eine bessere Altersversorgung zu ermöglichen, was auch durch die Veräußerung nur des Fruchtgenussrechtes erreichbar gewesen sei, hätten die beiden den Erwerb des Fruchtgenussrechtes vereinbart. Rottraut S. beziehe ein ausgesprochen gutes Einkommen und verfüge auch über nicht unerhebliche Vermögenswerte. Es habe daher keine wirtschaftliche Notwendigkeit für sie bestanden, diese Wohnung zu verkaufen. Der Zweck, einer guten Bekannten durch die Veräußerung eines Fruchtgenussrechtes eine bessere Altersversorgung zu ermöglichen, sei durch diese Vereinbarung erfüllt worden. Im Falle des Ablebens seiner Gattin erlöse das Fruchtgenussrecht und hätte Rottraut S. bzw. deren Rechtsnachfolger in der Wohnung ein wieder unbelastetes Grundvermögen gehabt. In dieser Situation wäre es unklug gewesen, hätte er nicht die Gelegenheit wahrgenommen, die durch das Fruchtgenussrecht belastete Wohnung um S 528.000,-- zu kaufen. Da nun Rottraut S. die Wohnung selbst ihm verkauft habe, habe sie keine Besicherung mehr für die Einhaltung der Raten seiner Gattin gehabt. Hätte Rottraut S. die Wohnung behalten, wäre im Fruchtgenussvertrag zwecks Besicherung der Einhaltung der Raten zweifelsfrei ein entsprechender Passus aufgenommen worden, etwa in der Form, dass bei Nichteinhaltung der Raten das Fruchtgenussrecht erlöse. Da jedoch die Wohnung selbst auch verkauft worden sei, sei ein Vertragspunkt über den Rückfall des Fruchtgenussrechtes im Falle der Nichtzahlung der Raten einerseits nicht mehr möglich gewesen, andererseits habe er als gründbücherlicher Eigentümer hiefür eine Bürgschaft eingehen müssen. Sollte dem Fremdvergleich dienend seine Gattin ihre Raten nicht einhalten und er hiefür als Bürge herangezogen werden, hätte er naturgemäß das Gegenverrechnungsrecht mit den Mieten.

Die in Tz. 13 aufgestellte Behauptung, dass ein Käufer nicht ein Objekt erwerben würde, dessen Nutzung ihm ohne weitere Entgeltleistung nicht möglich sei, sei unbegründet geblieben. Richtig sei wohl vielmehr, dass die Dauer des Fruchtgenussrechtes vom Leben des Fruchtgenussberechtigten abhänge und es daher wohl sinnvoll erscheine, einen relativ bescheidenen Aufwand zu tätigen, um für den Fall des Ablebens der Fruchtgenussberechtigten zu vermeiden, dass die Wohnung unbelastet dem Eigentümer wieder zur Verfügung stehe. In konsequenter Weiterverfolgung des im Prüfungsbericht dargelegten Gedankens müsste jeder Erwerb einer mietrechtlich geschützten Wohnung als steuerrechtlich unerheblich abgetan werden, weil meistens alleine die Zinsen eines Kredites für die Bezahlung des Kaufpreises höher seien als die Mieten. Dennoch gebe es unzählige Fälle, in welchem geschützte Mieter es vorzögen, Eigentum zu erwerben, obwohl ihnen die Nutzung der Wohnung ohne weitere Entgeltleistung (Mehrbetrag von Zinsen gegenüber Miete) möglich sei.

Er, der Beschwerdeführer, habe nun dargelegt, dass der Fruchtgenussvertrag nicht durch ihn gestaltet worden sei, wenn auch selbstverständlich seine Gattin ihn informiert habe und auch seine Meinung dazu eingeholt habe und er bei der gegebenen Situation angeboten habe, die dann fruchtgenussbelastete Wohnung zu kaufen. Auf dieses Kaufanbot dürfte auch die Aussage bei einer Befragung von Rottraut S. zurückzuführen sein, der Beschwerdeführer wäre an sie herangetreten, die Wohnung zu kaufen. In der Beratung seiner Gattin könne jedoch kein Missbrauch seinerseits gesetzt worden sein, selbst dann nicht, wenn ein gewisser Einfluss nacher Angehöriger zueinander gegeben sei. Wenn nun wohl klar erscheine, dass in einem Vertrag zwischen seiner Frau und Rottraut S. ein Missbrauch seinerseits niemals gelegen sein könne, könne der Missbrauchstatbestand nur mehr in einem Kauf des durch Fruchtgenuss wertgeminderten Objektes liegen, was aber nicht behauptet worden sei und auch durch vorstehende Überlegungen auszuschließen sei. Selbst wenn aus diesen Gründen die Anwendung des § 22 BAO von vornherein schon nicht möglich erscheine, sei trotzdem noch darauf verwiesen, dass selbst dann, wenn seine Gattin von ihm hätte verhalten werden können, diesen Fruchtgenussvertrag abzuschließen, kein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes vorliege, die zu einem anderen Besteuerungsergebnis führen würde. Sollte man ihm entgegen bestehender Rechtsordnung einen derart starken Einfluss auf seine Gattin unterstellen, dass er Missbrauch hätte setzen können, wäre es durchaus ein legitimes Ziel, seiner Gattin, mit welcher er in zweiter Ehe verheiratet sei und seine leiblichen Kinder aus erster Ehe stammten, zwar einerseits eine Verbesserung der Altersversorgung seiner Gattin zu sichern, ohne andererseits seinen bzw. seiner Nachkommen Vermögensstamm zu mindern. Bereits aus diesem Grund wäre die Sinnhaftigkeit der Gestaltung wohl ausreichend begründet und würde dies die vorliegende Vertragsgestaltung verständlich machen, auch wenn man den abgabenrechtlichen Effekt wegdenke. Die Verträge hätten auch nichts mit Unterhaltpflicht an seine Gattin zu tun, weil das Einkommen seiner Gattin so ausreichend hoch sei, dass sie keinen Unterhaltsanspruch gegen ihn habe oder je haben könnte. Wenn er auch nicht unterhaltpflichtig sei, so sei es trotzdem durchaus üblich, dass Ehemänner ihrer Gattin, wenn sich hiezu die Möglichkeit biete, durch Gestaltung von Rechtsbeziehungen die Aufrechterhaltung des gewohnten Lebensstandards für den Fall vorzeitigen Ablebens sichern. Eine solche Überlegung sei aber nicht notwendig gewesen, weil durch das Angebot von Rottraut S. seine Gattin selbst habe entsprechend vorsorgen können. Die Anwendung des § 22 BAO sei daher undenkbar.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung ab. In der umfassenden Begründung führte es zunächst aus, dass im Prüfbericht von einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 22 BAO ausgegangen worden sei. Zur umfassenden Beurteilung seien aber im Zusammenhang mit § 22 BAO zusätzlich die §§ 21, 23 und 24 leg. cit. zu betrachten. Zusammenfassend könne gesagt werden, dass kein Familienfremder Verträge dieser Gestaltung ohne das Vorliegen ganz außergewöhnlicher Umstände abschließen würde. Solche seien allerdings nicht gegeben und müsse die steuerliche Anerkennung der Verträge daher versagt bleiben.

Der Beschwerdeführer stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin machte er geltend, das Finanzamt bezweifle, dass das betreffende Rechtsgeschäft auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre ohne dies näher zu begründen. Bezuglich der Weiterzahlung der mietrechtlich unveränderlichen Mietenhöhe an seine Gattin bedürfe es wohl keines Fremdvergleiches. Weiters sei der Erwerb eines Fruchtgenussrechtes gegen Entgelt zweifelsfrei nichts Ungewöhnliches. Es sei auch nicht ausgeführt worden, dass die Höhe der dafür eingegangenen Raten ungewöhnlich sei. Seine Gattin habe im Jahr 1987 eine statistische Lebenserwartung von ungefähr 32 Jahren gehabt und sei bei guter Gesundheit gewesen. Es sei daher durchaus nicht ungewöhnlich, sich für diesen Zeitraum Mieteinnahmen zu verschaffen, welche in Summe voraussichtlich ein Vielfaches des Kaufpreises ausmachen werden. Auch dass der von ihm abgeschlossene Kaufvertrag einem Fremdvergleich nicht standhalten würde, sei nicht näher begründet worden. Abgesehen von gewissen Dispositionsmöglichkeiten, welche nur dem Grundstückseigentümer zuständen, sei die Vermögensbildung für Nachkommen durchaus üblich. Er dürfe festhalten, dass er ebenso gehandelt hätte, wenn das Fruchtgenussrecht nicht von seiner Gattin sondern von einem ihm völlig Fremden erworben worden wäre, sowie er sich auch vorstellen könne, dass ein Fremder an seiner Stelle ebenso gehandelt hätte. Als Indiz dafür, dass trotz verwandschaftlichen Naheverhältnisses die Verträge nicht als Einheit zu beurteilen und ihm in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zuzurechnen wären, wäre anzuführen, dass keine Regelung vorgesehen sei, dass im Falle einer Scheidung das Nutzungsrecht ende bzw. nicht bei seiner Frau verbleiben würde oder eine sonstige Vereinbarung, die er wohl getroffen hätte, würde es sich in Wirklichkeit um ein solches Rechtsgeschäft handeln, wie es ihm unterstellt werde. Aus dem gesamten Sachverhalt gehe hervor, dass ein beherrschender Einfluss auf die Vertragsgestaltung von ihm nicht

ausgegangen sein könne. Zu den Ausführungen des Finanzamtes zur Vertragsgestaltung und der daraus abgeleiteten Subsumtion unter den Missbrauchstatbestand sei Folgendes auszuführen: Er betreibe ein Einzelunternehmen mit voller berufsrechtlicher Haftung. Es bestehe zwar eine Haftpflichtversicherung für normale Fälle, die Versicherungshöchstsummen übersteigende Haftungsfälle seien jedoch denkbar. Er und seine Gattin seien Hälfteeigentümer eines Einfamilienhauses. Es sei ein wechselseitiges Belastungs- und Veräußerungsverbot grundbürgerlich eingetragen. Zur Absicherung der Erhaltungskosten des Einfamilienhauses im Falle seines "Vortodes" hätte er das zum Erwerb anstehende Mietobjekt selbst erwerben und seine Gattin als Erbin einsetzen können. Aus geschäftlichem Haftungsrisiko sei es aber nahe gelegen, dass sie es gleich selbst kaufe. Da seine Gattin aber über ein zu geringes Einkommen zur Bezahlung des Kaufpreises verfügt habe, hätte es einer Zuzahlung aus seinem Vermögen bedurft. Abgesehen von der daraus entstehenden schenkungssteuerpflichtigen Konsequenz sei nicht beabsichtigt, das Vermögen aus seinem Einkommen in die Erbinie seiner Gattin komme. Es sei gefordert, dass jetzt geschaffenes Vermögen im Falle seines "Vortodes" so viel Ertrag seiner Frau zur Verfügung stelle, dass sie das gemeinsame Einfamilienhaus, auf welchem der jeweils Überlebende das alleinige Fruchtgenussrecht habe, auch tatsächlich erhalten könne. Hätte er diese Wohnung erworben, bestünde keine hundertprozentige Sicherheit infolge des Haftungsrisikos. Des Weiteren müsste die Wohnung im Falle seines "Vortodes" zwei Erbgänge gehen. Der zweite Erbgang würde im Falle seines "Vortodes" dadurch entstehen, dass seine Frau dieses Objekt nach ihrem Tod seinen Kindern weitergeben müsste. Die Erhaltung des Einfamilienhauses durch seine Frau im Falle seines "Vortodes" wäre dadurch gewährleistet, dass seine Frau den Fruchtgenuss an der gegenständlichen Wohnung erwerbe. Die Bezahlung des Kaufpreises für den Fruchtgenusserwerb sei ihr aus ihrem eigenen Einkommen möglich.

Das Finanzamt irre, wenn es von einer Unterhaltpflicht des Beschwerdeführers gegenüber seiner Gattin ausgehe. Seine Gattin habe als pragmatische Lehrerin ein gesichertes und unkündbares Einkommen in einem ausreichenden Ausmaß bezogen, sodass eine Unterhaltpflicht nicht entstehen könne. Sein Aufwand an Betriebsausgaben für die Nutzung dieser Wohnung nach Abschluss der Verträge sei nicht höher geworden als er bereits vorher gewesen sei. Worin daher eine willkürliche Umwandlung der geleisteten Zahlungen in absetzbaren Betriebsaufwand zu erblicken sei, könne nicht nachvollzogen werden.

Schließlich führte der Beschwerdeführer aus, er habe die über der gegenständlichen Wohnung gelegene Wohnung erworben und eine Verbindungsstiege zwischen den beiden Wohnungen errichtet. Spätestens bei seinem Pensionsantritt sei eine getrennte Nutzung der im Parterre gelegenen Wohnung, an welcher seine Gattin das Fruchtgenussrecht habe und der darüber gelegenen Wohnung zu erwarten. Im Prüfungsbericht, dem das Finanzamt gefolgt sei, sei unter Tz. 19 die Nutzungsdauer der 1988 errichteten Verbindungsstiege mit 40 Jahren anstatt der von ihm angenommenen 15 Jahren festgestellt worden. Er erteile nunmehr die Nutzungsdauer der Treppe mit 15 Jahren anzuerkennen und die AfA in der erklärten Höhe zum Abzug zu bringen.

In der mündlichen Verhandlung vor der Berufungsbehörde führte der Beschwerdeführer über Befragung dazu aus, dass die Treppe im Falle seiner Pensionierung nur über Verlangen der Fruchtgenussberechtigten entfernt werden müsse.

Mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung stellte sie zunächst das Verwaltungsgeschehen dar und führte sodann Folgendes aus:

Es stehe grundsätzlich jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse in wirtschaftlichen Beziehungen so zu regeln, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung, erreicht werde. Dieser Gestaltungsfreiheit seien im Abgabenrecht durch die §§ 21 bis 24 BAO Grenzen gesetzt. So sehe etwa die Bestimmung des § 22 BAO vor, dass durch einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden könne. Liege ein derartiger Missbrauch vor, so seien die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Unter Missbrauch in diesem Sinne sei eine rechtliche Gestaltung zu verstehen, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich, unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finde. Kennzeichen für eine derartige Ungewöhnlichkeit bzw. Unangemessenheit sei etwa, dass keine vernünftigen wirtschaftlichen Gründe für die Wahl des eingeschlagenen Weges sprächen, dass die Gestaltung umständlich, spitzfindig, schwerfällig, undurchsichtig oder Ähnliches sei und ihre Ziele auf Nebenwegen erreichen. Zu prüfen sei also im konkreten Fall, ob der gewählte Weg

noch sinnvoll erscheine, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenke, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre. Lägen aber beachtliche außersteuerliche Gründe für die ungewöhnliche Gestaltung vor, so könne kein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO unterstellt werden. Ausgehend von dieser Rechtslage stehe zunächst außer Zweifel, dass die verfahrensgegenständlichen Verträge in abgabenrechtlicher Hinsicht auf Grund ihres offensichtlichen zeitlichen Zusammenhangs, des Naheverhältnisses der Beteiligten sowie der mannigfaltigen Verschränkungen der gegenseitigen Rechtsbeziehungen jedenfalls gesamtheitlich zu betrachten seien. Damit gehe aber die Behauptung des Beschwerdeführers, ein Rechtsmissbrauch sei schon deshalb ausgeschlossen, weil der Dienstbarkeitsvertrag von "von ihm völlig verschiedenen Personen" abgeschlossen worden sei, ins Leere.

Was die Behauptung des Beschwerdeführers angehe, Rottraut S. habe auf Grund "persönlicher Bekanntschaft" und "offensichtlicher Sympathie" die Wohnung seiner Gattin für Zwecke deren "Absicherung" verkaufen wolle, scheine dem zu widersprechen, dass Rottraut S. betreffend den Kaufpreis offensichtlich sehr konkrete, die finanziellen Möglichkeiten der Gattin des Beschwerdeführers sogar deutlich übersteigende Vorstellungen gehabt habe. Wenn das Verhältnis zwischen den beiden Frauen angeblich schon so gut gewesen und es Rottraut S. um die finanzielle Absicherung einer guten Bekannten gegangen sei, wäre ein diesbezügliches Entgegenkommen der Rottraut S. beispielsweise im Wege einer bloßen Verlängerung der Ratenlaufzeit doch nahe liegend gewesen. Tatsächlich dürfte es aber wohl so gewesen sein, dass Rottraut S. nur bezüglich des Kaufpreises ganz konkrete, unverrückbare Vorstellungen gehabt habe, es ihr andererseits offensichtlich doch nicht so wichtig gewesen sei, in welcher Form sie sich ihres Eigentums begebe, wobei sie im vorliegenden Fall dem Abschluss des Dienstbarkeits- und Kaufvertrages völlig risikolos habe zustimmen können, zumal sie in Bezug auf ihre Ratenforderungen ohnedies völlig abgesichert gewesen sei.

Der Berufungssenat gehe davon aus, dass im Normalfall ein Mieter, wie hier der Beschwerdeführer, stets danach trachten werde, die Wohnung, in welcher sich seine Kanzlei befindet, für sich und seinen Betrieb zu sichern und zu erwerben. Um aber an dieses nahe liegende Ziel zu gelangen - der Beschwerdeführer habe es letztlich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Erwerber des "nackten" zivilrechtlichen Eigentums und zugleich de facto unkündbarer Hauptmieter erreicht - habe der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall eine ungewöhnliche und unangemessene Vorgangsweise gewählt: Nach allgemeiner Verkehrsauffassung bestünde nämlich der Sinn eines derartigen Wohnungskaufes vor allem auch darin, sich bzw. dem Betrieb für die Zukunft Betriebsausgaben (Mietaufwand) zu ersparen. Dieser üblichen Interessenslage laufe aber die vorliegende vertragliche Konstruktion völlig zuwider. Der Beschwerdeführer wende hier nämlich einen Betrag von S 528.000,-- auf, um das völlig nutzungsrechtlose (= "nackte") Eigentumsrecht an einer Wohnung zu erwerben, an welcher die Gattin, deren statistische Lebenserwartung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ungefähr 32 Jahre betrage, was seine eigene damalige Lebenserwartung übersteige, das Fruchtgenussrecht auf Lebenszeit besitze und er trete zusätzlich dem Dienstbarkeitsvertrag auch noch als Bürge und Zahler für die Gattin bei, wobei er diesbezüglich auch die Wohnung verpfände. Überdies müsse er für all diese seine Leistungen zusätzlich auch noch die gleiche Miete wie zuvor bezahlen, was ihm teurer komme, als wenn er gleich die ganze Wohnung gekauft hätte. Es sei nicht vorstellbar, dass in einer vergleichbaren Situation bei normalen Geschäftsbeziehungen auch ein anderer Mieter eine Wohnung ohne jedes Nutzungsrecht als Eigentümer gekauft hätte, wenn er dafür auch noch eine Bürgschaft für den Fruchtgenussnehmer eingehen, die Wohnung belasten und die gleiche Miete weiterzahlen müsse.

Auch die vom Beschwerdeführer vorgebrachten außersteuerlichen Argumente könnten nicht überzeugen. Die in diesem Zusammenhang relevierte Haftungsfrage (Berufsrisko) wäre gerade ein Grund dafür gewesen, dass nicht der Beschwerdeführer, sondern eben die Gattin die Wohnung kaufe. Das erwähnte Versorgungsmotiv sei auf Grund der Ungewöhnlichkeit und Umständlichkeit der ganzen Konstruktion als Vorwand zu beurteilen. Eine Versorgung der Gattin, welche ohnehin durch § 94 ABGB geschützt sei, wonach der besser verdienende Ehegatte zur Sicherung des Unterhaltes seines Partners verpflichtet sei, wäre im Normalfall wohl auf andere, einfachere und effektivere Art und Weise, z.B. durch Aussetzung einer Rente für den Fall des Vortodes des Beschwerdeführers oder Ähnliches, zu erreichen gewesen. Im Übrigen sei es auf Grund der zu bezahlenden Kaufpreisraten für das Fruchtgenussrecht, welche die Mieteinnahmen deutlich überstiegen, für die Gattin des Beschwerdeführers ohnehin zumindest für einen Zeitraum von zehn Jahren nach Vertragsabschluss gänzlich ausgeschlossen, dass sie an der Wohnung überhaupt etwas "verdiene". Von einer finanziellen Absicherung könne hier wohl nicht ernstlich gesprochen werden. Die genannten außersteuerlichen Argumente würden sich daher als nicht stichhäftig erweisen. Festzuhalten sei hingegen, dass die gewählte ungewöhnliche und unangemessene Gestaltung unbestrittenermaßen ertrags- und grunderwerbsteuerliche

Vorteile bringe. Der Berufungssenat schließe sich der bereits vom Finanzamt vorgenommenen Missbrauchsbeurteilung gemäß § 22 BAO sowie Zurechnung der verfahrensgegenständlichen Wohnung zum wirtschaftlichen Eigentum des Beschwerdeführers an, weshalb die vom Beschwerdeführer an seine Gattin geleisteten Mietzahlungen als reine Einkommensverwendung, etwa als Ausfluss einer Unterhaltsverpflichtung, steuerlich nicht berücksichtigt werden könnten.

Zur Nutzungsdauer der Verbindungsstiege sei festzuhalten, dass die Restnutzungsdauer der Wohnung unbestrittenmaßen mit 40 Jahren anzunehmen sei. Der Beschwerdeführer habe keine Gründe vorgebracht, weshalb die in diese Wohnung eingebaute Treppe entgegen der allgemeinen Verkehrserfahrung nicht als Gebäudebestandteil angesehen werden sollte. Die von ihm erwähnte "Wahrscheinlichkeit" als bloße vage Möglichkeit, dass die Ehegattin von ihm als Eigentümer der Wohnung irgendwann einmal eventuell die Entfernung der Stiege verlangen könnte, könne zu keiner anderen Beurteilung führen. Lägen aber Einbauten als Teil eines Gebäudes vor, dann sei auch die diesbezügliche AfA nach der Restnutzungsdauer des Gebäudes zu bemessen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 10. September 1998, 93/15/0051, und vom 20. Juni 2000, 98/15/0008) zu § 22 BAO die Auffassung, der Steuerpflichtige sei grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Das gilt auch dann, wenn er bestimmte rechtliche Wege ausschließlich zum Zweck der Steuerersparnis einschlägt. Zum Missbrauch bedarf es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht findet, Steuer zu vermeiden. Es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn der abgabenersparende Effekt weggedacht wird, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung unverständlich wäre. Können daher beachtliche Gründe für eine - auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen.

Der Beschwerdeführer macht sowohl unter dem Gesichtspunkt einer Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch einer solchen infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend, dass Rottraut S. seiner Gattin den Kauf der Wohnung angeboten habe und erst nach dem Gegenanbot seiner Gattin er an Rottraut S. das Anbot gestellt habe, die mit dem Fruchtgenuss belastete Wohnung zu kaufen. Es seien die ursprünglich beabsichtigten Verträge zu Stande gekommen. Zwischen ihm und seiner Gattin lägen keine Vereinbarungen vor. Die beiden Verträge könnten daher nicht gemeinsam betrachtet werden, wie es die belangte Behörde mache. Die Behörde stütze sich hiebei auf "mannigfaltige Verschränkungen der gegenseitigen Rechtsbeziehungen", begründe aber nicht näher, was darunter zu verstehen sei und sei solches auch nicht erkennbar.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde von den im Verwaltungsakt erliegenden Verträgen und dem dazugehörigen Schriftverkehr zwischen den Vertragspartnern ausgegangen ist. Wenn sie ausgehend davon zu den Feststellungen gelangt ist, dass es der Verkäuferin, Rottraut S., um einen ganz bestimmten Kaufpreis und dessen Sicherung gegangen ist, kann ihr nicht mit Erfolg entgegengetreten werden. Auch der Beschwerdeführer vermag nicht darzutun, worin sich die von ihm dargestellten Motive der Verkäuferin, nämlich "persönliche Bekanntschaft" oder "offensichtliche Sympathie" gegenüber seiner Gattin sonst äußerten. Die von der belangten Behörde getroffenen Feststellungen ergeben sich nicht nur ausdrücklich aus den vorgelegten Verträgen sondern insbesonders auch aus dem Schreiben der Rottraut S. vom 28. November 1986 an die Gattin des Beschwerdeführers, worin sie unter anderem ausführt, "ihr Gegenvorschlag auf geteilten Kauf von Ertragswert und Wohnung wird wohl hoffentlich für mich keinen Nachteil haben", und "die grundbürgerliche Besicherung ihrer Zahlungsverpflichtung müsste aber auch geregelt werden, auch wenn sie nicht im Grundbuch sind". Überdies ist der Beschwerdeführer auf das Schreiben seiner Gattin vom 21. November 1986 an Rottraut S. zu verweisen, worin jene ausführt, "gemeinsam mit meinem Mann möchten wir Ihnen daher den Vorschlag machen, dass ich nur den Ertragswert kaufe, wodurch die besprochene Absicherung ebenfalls erreicht wäre und mein Mann die ertragslose Wohnung, die für ihn als Betreiber des Büros doch eine nicht uninteressante Absicherung bedeutet", und "nach den Berechnungen meines Mannes wäre es finanziell möglich und würde es auch den Wertverhältnissen entsprechen, ...". Daraus ergibt sich ganz eindeutig, dass der Beschwerdeführer nicht in Reaktion auf Gegebenheiten sich zum Kaufvertrag entschlossen hat, sondern das von ihm geplante Vorhaben, zwei Verträge, und zwar einerseits zwischen seiner Gattin und der Verkäuferin und andererseits zwischen ihm und der Verkäuferin, umfasst hat. Die von der belangten Behörde hervorgestrichenen "mannigfaltigen Verschränkungen der gegenseitigen Rechtsbeziehungen" sind daher nicht nur erkennbar, sondern liegen auf der Hand. Darüber hinaus hat

die belangte Behörde ausdrücklich die Verschränkungen darin gesehen, dass der Beschwerdeführer gegenüber der Verkäuferin als Bürge und Zahler für ihre Forderung gegenüber seiner Gattin aufgetreten ist und darüber hinaus sogar ein grundbürgerlich sichergestelltes Pfandrecht als Sicherstellung darbot. Dazu kommt noch, dass der Beschwerdeführer als Käufer sich zur Tragung aller mit der Errichtung des Kaufvertrages und der grundbürgerlichen Durchführung des Vertrages verbundenen Kosten verpflichtete, er also auch die Kosten der Besicherung für die Forderung seiner Gattin übernahm. Aus der Korrespondenz der Verkäuferin ergibt sich unmissverständlich, dass ohne diesen "Verschränkungen" die Verträge wohl nicht zu Stande gekommen wären.

Wenn der Beschwerdeführer behauptet, er hätte die mit Fruchtgenuss belastete Wohnung auch dann gekauft, wenn ein ihm völlig Fremder den Fruchtgenuss erworben hätte, und dies aus rein kaufmännischen Überlegungen, lässt er eben diese von der Verkäuferin gestellten Bedingungen außer Acht. Dass der Beschwerdeführer auch unter diesen Bedingungen, nämlich Sicherstellung für die Verbindlichkeit eines ihm völlig fremden Fruchtgenussberechtigten durch Beitritt als Bürge und Zahler und überdies Einräumung eines dinglichen Pfandrechtes auf seine Kosten, die Wohnung erworben hätte, behauptet er nicht. Hiebei ist noch zu beachten, dass, wie der Beschwerdeführer an anderer Stelle behauptet, die ihm zur Gegenverrechnung zur Verfügung stehende Miete niedriger ist als die solcherart besicherte Verbindlichkeit.

Die belangte Behörde geht davon aus, dass im Normalfall ein Mieter die sich ihm bietende Möglichkeit, das Mietobjekt ins Eigentum zu erwerben, ergreifen würde. Auch der Beschwerdeführer habe dies in wirtschaftlicher Betrachtungsweise allerdings durch die ungewöhnliche und unangemessene Vorgangsweise erreicht. Dies ist nicht unschlüssig. Unstrittig ist, dass die monatliche Rate der Fruchtgenussberechtigten und des Beschwerdeführers als Käufer genau der Forderung der Verkäuferin nach einem angemessenen Kaufpreis, entsprächen. Diese vom Beschwerdeführer und seiner Gattin zu erbringenden Leistungen werden überwiegend durch die Mietzahlungen des Beschwerdeführers an seine Gattin, zu einem geringeren Teil durch die vom Beschwerdeführer an die Verkäuferin zu entrichtende Kaufpreisrate und durch eine geringfügige Eigenleistung der Gattin des Beschwerdeführers an Rottraut S. aufgebracht. Dies zeigt, dass der Kaufpreis in Wahrheit fast ausschließlich vom Beschwerdeführer selbst aufzubringen ist. Nach Abstattung des Kaufpreises in den vorgesehenen zehn Jahren, stellt sich dann die Mietzahlung nicht mehr als Kaufpreis dar, sondern - wie die belangte Behörde richtig erkennt - als Unterhaltsleistung des Beschwerdeführers an seine Gattin. Ob seine Gattin einen Unterhaltsanspruch gegen ihn hat, ist im Beschwerdefall nicht entscheidungswesentlich.

Der belangten Behörde kann auch nicht in der Folge entgegengetreten werden, wenn sie davon ausgeht, dass angesichts der zitierten Vertragsbedingungen und der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses statistischen Lebenserwartung der Fruchtgenussberechtigten von 32 Jahren ein Dritter nicht diese Vertragskonstruktion gewählt hätte. Der Hinweis des Beschwerdeführers, dass immerhin eine Wahrscheinlichkeit des "Vortodes" seiner Gattin von 23 % bestehe, verkennt, dass es bei üblichen wirtschaftlichen Handlungen nicht auf außergewöhnliche und wenig wahrscheinliche Rahmenbedingungen ankommt, sondern auf die nach der Lebenserfahrung üblichen Umstände.

Die belangte Behörde ist schließlich den außersteuerlichen Argumenten des Beschwerdeführers zu Recht nicht gefolgt. Die vom Beschwerdeführer angestrebte Haftungsbeschränkung in seinem Vermögensbereich wird objektiv gesehen nur ungenügend erreicht, weil selbst eine mit einem Fruchtgenuss belastete Liegenschaft von allfälligen Gläubigern im Wege der Zwangsversteigerung verwertet werden kann.

Hinsichtlich des Versorgungsmotivs für seine Gattin betont der Beschwerdeführer, dass dieser Zweck von Rottraut S. angestrebt und ausgegangen sei und nicht von ihm. Dazu ist der Beschwerdeführer auf die obigen Ausführungen zu verweisen, wonach es Rottraut S. auf die Erreichung des ihr angemessen erscheinenden Kaufpreises und dessen Sicherstellung angekommen ist. Das bekundete Motiv erschöpfte sich daher lediglich darin, dass es zu den beiden Verträgen überhaupt gekommen ist.

Wenn der Beschwerdeführer meint, die belangte Behörde übersehe, dass durch die Verträge dem Umstand Rechnung getragen werde, dass zwei verschiedene Erblinien vorlägen, kann ihm nicht gefolgt werden. Er meint, durch die Verträge sei jener Effekt eingetreten, dass nicht aus seinen Mitteln in den Vermögensstamm seiner Ehefrau und deren Erblinie erhebliche Werte einfließen. Damit übersieht er aber, dass jedenfalls nach Abstattung des Entgeltes für das Fruchtgenussrecht durch die Zahlung der weiteren Monatsmieten bei Fortbestehen des Mietvertrages es zu einer Vermögensvermehrung seiner Gattin kommt. Die vom Beschwerdeführer zu entrichtenden Kaufpreisraten führen

zwar zur Bildung eines Vermögens, über welches aber nach der statistischen Wahrscheinlichkeit erst nach 32 Jahren verfügt werden kann. Wenn der Beschwerdeführer dazu meint, auch ein Fremder hätte ebenso wie er gehandelt, kann ihm in Ansehung des gesamten Vertragsgeflechtes nicht gefolgt werden. Die Lebenserfahrung zeigt Gegenteiliges. Der Auffassung der belangten Behörde, es läge eine Gestaltung i.S. des § 22 Abs. 1 BAO vor, ist daher insgesamt zuzustimmen. Dass diese Vorgangsweise für den Beschwerdeführer einen steuerlichen Vorteil bringt, zeigt er selbst richtigerweise auf. Wenn daher die belangte Behörde die Mietzahlungen des Beschwerdeführers an seine Ehegattin als reine Einkommensverwendung angesehen und daher steuerlich nicht berücksichtigt hat, kann ihr nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Hinsichtlich der Nutzungsdauer der Verbindungsstiege bringt der Beschwerdeführer nichts vor.

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

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG i.V.m. der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 14. Dezember 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1995150111.X00

Im RIS seit

19.03.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at