jusline®
»» Recht. Schnell

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

# TE Vwgh Erkenntnis 2000/2/22 95/14/0033

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 22.02.2000

**Index**

001 Verwaltungsrecht allgemein;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
20/05 Wohnrecht Mietrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

**Norm**

ABGB §1091;
BAO §115 Abs1;
BAO §21;
EStG 1988 §28 Abs5 Z1;
EStG 1988 §28 Abs5;
EStG 1988 §28;
MietenG §1 Abs3 Z1;
MRG §1 Abs4 Z1;
MRG §20 Abs2;
VwRallg;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des R K in K, vertreten durch Dr. Hannes Pflaum, Dr. Wolfgang Löhnert und Dr. Peter Karlberger, Rechtsanwälte in 1010 Wien, Nibelungengasse 1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 12. Dezember 1994, Zl. 31.107-3/94, betreffend

Einkommensteuer 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**

Der Beschwerdeführer erklärte für das Streitjahr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer bis zum 30. April

1989 von ihm selbst (als Mitunternehmer) betriebenen Fremdenpension. Strittig ist ausschließlich, ob hinsichtlich dieser Einkünfte ein steuerfreier Betrag gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 gebildet werden kann.

Das Finanzamt entsprach dem diesbezüglichen Antrag des Beschwerdeführers nicht, da das vermietete Gebäude auf Grund einer nach dem 30. Juni 1953 erteilten Baubewilligung ohne Zuhilfenahme öffentlicher Mittel neu errichtet worden sei und daher nicht der Verrechnungspflicht nach dem Mietrechtsgesetz unterliege.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte der Beschwerdeführer einerseits vor, für die Errichtung des Gebäudes öffentliche Mittel in Form eines ERP-Kredites in Höhe von S 300.000,-- in Anspruch genommen zu haben und wendete sich andererseits gegen die behördliche Auffassung, ein steuerfreier Betrag gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 dürfe nur für Gebäude, die sämtlichen Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes unterliegen, gebildet werden.

Im angefochtenen Bescheid traf die belangte Behörde folgende Feststellungen:

Der Beschwerdeführer habe beginnend ab dem Jahre 1956 gemeinsam mit seinen Eltern unter Zuhilfenahme eines ERP-Kredites in Höhe von S 300.000,-- (Kreditzusage vom 13. Mai 1958) eine Fremdenpension in K, welche auf Grund des Schenkungs- und Leibrentenvertrages vom 16. Dezember 1969 in sein Alleineigentum übergegangen sei, errichtet. Ab 1. Mai 1989 habe der Beschwerdeführer aus der Verpachtung des Betriebes an die Tochter A erstmals Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Darüber sei kein schriftlicher Vertrag errichtet worden. Im Folgejahr habe die E-GmbH den Beherbergungsbetrieb in Bestand genommen. Diese Vereinbarung vom 14. März 1990 enthalte folgende wesentliche

Regelungen:

"Mietdauer: 12.12.1990 bis 13.10.1991

Entgelt: S 863.500,-- brutto

Weitervermietung von E-GmbH an die ...

Der Vermieter stellt zur Verfügung: Konzessionsdeckung

Inventar sowie alle Utensilien, die für die Führung eines Hauses mit Halbpension notwendig sind, wie ausreichende Wäsche, Geschirr usw.

Alle notwendigen Geräte wie Herd, Kühl- und Tiefkühlschrank, Wasch- und Bügelmaschine usw.

Eventuelle Schäden und Ergänzungen sind am Ende der Mietdauer an Hand der erstellten Inventarliste zu begleichen."

In rechtlicher Hinsicht folgerte die belangte Behörde daraus, dass der Beschwerdeführer als Verpächter eines lebenden Unternehmens und nicht als Vermieter von Geschäftsräumlichkeiten anzusehen sei, weshalb das Mietrechtsgesetz auf den Beschwerdefall von vornherein nicht zur Anwendung gelangen könne. Im Übrigen teilte die belangte Behörde aber auch die schon vom Finanzamt in einer Berufungsvorentscheidung vertretene Meinung, wonach unter öffentlichen Mitteln im Sinne des § 1 Abs 4 Z. 1 MRG nur Wohnbauförderungsmittel zu verstehen seien.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung können bei der Vermietung eines Grundstückes (Gebäudes) auf Antrag steuerfreie Beträge gebildet werden. Dabei gelten u.a. folgende Bedingungen:

1. Die nach mietrechtlichen Vorschriften verrechnungspflichtigen Einnahmen sowie die zur Deckung von Aufwendungen nach § 10 Mietrechtsgesetz vereinnahmten Beträge übersteigen sämtliche mit diesem Grundstück (Gebäude) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Werbungskosten. Dabei sind die Betriebskosten und die laufenden öffentlichen Abgaben für das Grundstück (Gebäude) sowohl bei den Einnahmen als auch bei den Werbungskosten außer Ansatz zu lassen. Dieser übersteigende Betrag kann einem steuerfreien Betrag zugeführt werden.

Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist ausschließlich die Frage strittig, ob im Beschwerdefall "verrechnungspflichtige Einnahmen" im Sinne der angeführten Gesetzesstelle vorliegen. Der Beschwerdeführer wendet sich zunächst gegen die Beurteilung der belangten Behörde, eine Verrechnungspflicht läge nicht vor, weil von der Verpachtung eines Unternehmens auszugehen sei. Auf die gegenständlichen Bestandverhältnisse träfen die von der Rechtsprechung für eine Verpachtung herausgearbeiteten Kriterien entgegen der Auffassung der belangten Behörde zum Teil überhaupt nicht, jedenfalls aber nicht in überwiegendem Maße zu.

Insbesondere habe der Beschwerdeführer keine Betriebspflicht vereinbart. Auch habe es dem Beschwerdeführer an einem wirtschaftlichen Interesse an der kontinuierlichen Weiterführung des vormals bestandenen Unternehmens gemangelt.

Für die Unterscheidung zwischen Geschäftsraummiete und Unternehmenspacht lassen sich - wovon beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu Recht ausgehen - fest anwendbare Regeln nicht aufstellen. Es kommt nach der Rechtsprechung (vgl. u.a. das hg. Erkenntnis vom 26. Februar 1993, 91/17/0119) vielmehr auf die Gesamtheit der Umstände des Einzelfalles an. Maßgebend ist, wenn für die Betriebszwecke geeignete Räume vorhanden sind, für welche der beiden Möglichkeiten (Raummiete oder Unternehmenspacht) sich die Vertragsparteien entschieden haben, wobei es darauf ankommt, ob ein lebendes Unternehmen (Pacht) oder bloß Geschäftsräume in Bestand gegeben und Einrichtungsgegenstände beigestellt werden (Miete).

Eine Unternehmenspacht liegt in der Regel vor, wenn tatsächlich ein lebendes Unternehmen (im weitesten Sinn) Gegenstand des Bestandvertrages ist, also eine organisierte Erwerbsgelegenheit mit allem, was zum Begriff des "good will" gehört, übergeben wird. Neben den Räumen muss dem Bestandnehmer in der Regel auch das beigestellt werden, was wesentlich zum Betrieb des Unternehmens und dessen wirtschaftlichem Fortbestand gehört, also Betriebsmittel, Warenlager und Kundenstock. Das bedeutet aber nicht, dass im Einzelfall alle diese Merkmale gegeben sein müssen. Selbst das Fehlen einzelner dieser Betriebsgrundlagen lässt noch nicht darauf schließen, dass eine Geschäftsraummiete und nicht eine Unternehmenspacht vorliegt, wenn die übrigen Betriebsgrundlagen vom Bestandgeber bereit gestellt werden und das lebende Unternehmen als rechtliche und wirtschaftliche Einheit fortbesteht. Unerheblich ist die von den Parteien gewählte Bezeichnung des Bestandverhältnisses. Es kommt immer nur darauf an, welchen Umständen die größere wirtschaftliche Bedeutung zukommt. Im Allgemeinen wird die Vereinbarung einer Betriebspflicht wichtigstes Kriterium eines Pachtvertrages sein, sofern dies auf einem wirtschaftlichen Interesse des Bestandgebers am Bestehen und der Art des Betriebes beruht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Februar 1993, 91/17/0119).

Soweit sich die Beschwerde auf das Fehlen einer ausdrücklich konstituierten Betriebspflicht in der Vereinbarung vom 14. März 1990 mit der E-GmbH beruft, ist ihr entgegenzuhalten, dass die Betriebspflicht nicht ausdrücklich vereinbart werden muss, sondern sich auch aus den Umständen ergeben kann (vgl. u.a.

MietSlg. 41.081 und 41.085). In diesem Zusammenhang kann der

belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie aus der

Summe der Vertragsbestimmungen ("... Konzessionsdeckung, Inventar

sowie alle Utensilien, die für die Führung eines Haus mit

Halbpension notwendig sind, ... eventuelle Schäden und Ergänzungen

sind am Ende der Mietdauer an Hand der erstellten Inventarliste zu begleichen.") gefolgert hat, dass die Vertragsparteien von der Fortführung der Pension ausgegangen sind. Dies umso mehr, als in der angeführten Vereinbarung auch von einem "Kontingent laut Anbot", sowie von näheren Umständen der Nutzung (Weitervermietung an die I, die das Personal zur Verfügung stellt) die Rede ist. Im Hinblick auf die im gegebenen Zusammenhang erforderliche Gesamtbetrachtung kommt dem von der Beschwerde hervorgehobenen Umstand, dass die Gästestruktur durch die Fremdbewirtschaftung eine Änderung erfahren habe, kein entscheidendes Gewicht zu. Auch steht die vom Finanzamt angenommene Betriebsaufgabe der Beurteilung als Unternehmenspacht grundsätzlich nicht entgegen. Kann das Interesse des Bestandgebers am Fortbestand eines lebenden Unternehmens doch nicht nur darin gelegen sein, den Betrieb später selbst fortzuführen, sondern auch von anderen Motiven getragen sein.

Die Frage, ob der nach außen in Erscheinung getretene Sachverhalt, nämlich die Fortführung des elterlichen Betriebes durch die Tochter und die anschließende Verpachtung an die E-GmbH die belangte Behörde zur Annahme berechtigte, der Wille der Vertragspartner sei es gewesen, den Betrieb als Fremdenpension zu erhalten, kann aus folgenden Gründen dahingestellt bleiben:

Die belangte Behörde hat den angefochtenen Bescheid - wie bereits das Finanzamt in einer abweisenden Berufungsvorentscheidung - auch auf den Umstand gestützt, dass das Gebäude mangels öffentlicher Förderung nicht der Verrechnungspflicht des Mietrechtsgesetzes unterliege. Diese Beurteilung steht im Einklang mit der

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Die belangte Behörde hat den im § 1 Abs. 4 Z. 1 Mietrechtsgesetz verwendeten Begriff der "öffentlichen Mittel" im Sinne der herrschenden Lehre und Rechtsprechung ausgelegt, wonach darunter nur Wohnbauförderungsmittel, nicht jedoch andere Mittel der öffentlichen Hand zu verstehen sind. Der Verwaltungsgerichtshof kann diese Beurteilung nicht als rechtswidrig erkennen. Gerade der Umstand, dass dem Gesetzgeber des Mietrechtsgesetzes die Spruchpraxis zu (dem vergleichbaren Inhalt des) § 1 Abs. 3 Z. 1 Mietengesetz bekannt war und er diesen Begriff der öffentlichen Mittel unverändert in das Mietrechtsgesetz übernommen hat, lässt den vom Beschwerdeführer gezogenen Schluss, er sei damit den in der Rechtsprechung erkennbaren "Einengungs-Tendenzen" entgegengetreten, nicht zu. Es trifft auch nicht zu, dass die vom ERP-Hilfsfonds zur Strukturverbesserung des Fremdenverkehrs zur Verfügung gestellten Mittel mit Wohnbauförderungsgeldern vergleichbare Ziele verfolgen. So wurde in Punkt 5 der Kreditzusage die Verpflichtung überbunden, den Betrieb mit der notwendigen kaufmännischen und fachlichen Sorgfalt zu führen und alles zu unterlassen, was das Ansehen des österreichischen Fremdenverkehrs schädigt. Weiters durfte danach eine Verpachtung des Betriebes nur im Einvernehmen mit dem Kreditgeber vorgenommen werden. Die Kreditnehmer verpflichteten sich darüber hinaus, die Geschäftsbücher dem Kreditgeber offen zu legen. Der vom Beschwerdeführer selbst dargestellte Regelungszweck des § 1 Abs. 4 Z. 1 Mietrechtsgesetz, nämlich Spekulationen mit öffentlichen Geldern zu verhindern und zugleich einen Anreiz zu schaffen für den Bau von Mietgegenständen durch Private mittels Eigenfinanzierung oder privater Fremdfinanzierung, kann daher auf Gebäude, die einem Fremdenbeherbergungsbetrieb dienen mussten, nicht zutreffen.

Die Beschwerde vertritt weiters die Auffassung, die Bestimmung des § 1 Abs. 4 Z. 1 Mietrechtsgesetz sei hinsichtlich des Stichtages 30. Juni 1953 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Statuierung eines dreißigjährigen Zeitintervalles auszulegen. Die in den Jahren 1955 bis 1956 errichtete Pension verursache nach nunmehr 39 Jahren einen hohen Erhaltungsaufwand, der dem Beschwerdeführer als Eigentümer zwinge, auch ohne gesetzliche Verrechnungspflicht die Mietzinse der ersten zehn Jahre für eine Generalsanierung des Gebäudes anzusparen. Damit werde die gesetzliche Verpflichtung des § 20 Mietrechtsgesetz de facto erfüllt, sodass auch die mit ihr korrespondierende Steuererleichterung des § 28 Abs. 5 EStG aus wirtschaftlicher Sicht sachgerecht wäre. Dieses Vorbringen verkennt den Regelungsgehalt des § 21 Abs. 1 BAO. Nach dieser Bestimmung ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise hat somit der Beurteilung des Sachverhaltes, nicht aber der Auslegung gesetzlicher Bestimmungen zu dienen (vgl. u.a. das hg. Erkenntnis vom 27. August 1998, 98/13/0080). Wenn es auch zutrifft, dass der Gesetzgeber die Begünstigung des§ 28 Abs. 5 EStG normiert hat, damit entsprechende Geldmittel zur Erhaltung und Verbesserung des Objektes ungeschmälert zur Verfügung stehen, ändert dies jedoch nichts daran, dass die Bildung eines steuerfreien Betrages im Sinne des § 28 Abs. 5 leg. cit. an bestimmte Voraussetzungen gebunden ist, die in dieser Gesetzesstelle näher definiert werden. Werden diese Voraussetzungen - wie etwa das Vorliegen einer Verrechnungspflicht nach mietrechtlichen Vorschriften - nicht erfüllt, so kann ein entsprechend steuerfreier Betrag nicht gebildet werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 1. Juli 1992, 91/13/0202).

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

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 22. Februar 2000

**Schlagworte**

Auslegung Allgemein authentische Interpretation VwRallg3/1 Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2000:1995140033.X00

**Im RIS seit**

11.07.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at