

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

23.06.1998

**Geschäftszahl**

97/14/0075

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde des HR in I, vertreten durch Mag. Albin Huber, Rechtsanwalt in Innsbruck, Salurner Straße 18/II, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat II) vom 17. Dezember 1996, Zl. 70.898-7/95, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1992, 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**

Mit dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid wurden gegenüber dem Beschwerdeführer die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer 1992 festgesetzt.

In der Begründung dieses Bescheides führte die belangte Behörde aus, der Beschwerdeführer habe mit Kaufvertrag vom 16. September 1991 (mit Wohnungseigentum verbundene) Anteile einer näher bezeichneten Liegenschaft in Innsbruck von der Firma R. & Co, deren Alleininhaberin seine Mutter gewesen sei, erworben. Seit 12. Mai 1992 sei der Beschwerdeführer alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der im Jahr 1991 gegründeten N. GmbH. Anlässlich einer im Jahr 1993 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung bei der N. GmbH sei dem Prüfer eine Saldenliste (per 31. Dezember 1992) vorgelegt worden, in der ein Miet- und Pachtaufwand von S 1,195.150,-- (netto) und Geschäftsführerbezüge in Höhe von S 445.000,-- ausgewiesen seien.

Da der Beschwerdeführer die Steuererklärungen für 1992 (trotz einer am 10. November 1993 festgesetzten Zwangsstrafe) nicht eingereicht habe, habe das Finanzamt die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer gemäß § 184 BAO im Schätzungswege festgesetzt. In Anlehnung an die Prüfungsfeststellungen seien die Umsätze mit S 1,195.150,-- und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit S 663.103,-- angenommen worden. Neben den Einkünften aus selbständiger Arbeit (Geschäftsführerbezug S 445.000,--) seien aufgrund der 1992 erfolgten Weiterveräußerung von Miteigentumsanteilen sonstige Einkünfte von S 128.030,-- (Spekulationsgewinn) der Besteuerung zugrunde gelegt worden.

Im Zuge des Berufungsverfahrens habe der Beschwerdeführer die Steuererklärungen 1992 nachgereicht. In der Einkommensteuererklärung habe er hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einen Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen in der Höhe von S 227.171,74 geltend gemacht.

Mit Vorhalt vom 31. März 1994 habe das Finanzamt den Beschwerdeführer u.a. aufgefordert, den mit der N. GmbH abgeschlossenen Mietvertrag vorzulegen, und darauf hingewiesen, daß zum Unterschied von der oben erwähnten Saldenliste in der Beilage zur Einkommensteuererklärung nur Mieten in Höhe von S 681.600,-- brutto ausgewiesen seien.

Darauf habe der steuerliche Vertreter mitgeteilt, daß ein Mietvertrag zwischen der N. GmbH und dem Beschwerdeführer nur in mündlicher Form existiere. Die Miet- und Pachtaufwendungen, die bei der N. GmbH verbucht worden seien, ergäben nach den erfolgten Korrekturbuchungen per 31. Dezember 1992 eine Gesamtmiete in Höhe von S 681.600,--.

Der Beschwerdeführer behaupte in der Berufungsergänzung vom 30. November 1994, für das Jahr 1992 sei der N. GmbH nur ein Betrag von S 618.182,82 netto in Rechnung gestellt worden. Die N. GmbH habe in ihrem Schreiben an die belangte Behörde vom 8. November 1995 bestätigt, mit dem Beschwerdeführer eine jährliche Miete von S 680.000,- brutto vereinbart zu haben. Ein genauer Zahlungstermin bzw. "wann Akontierungszahlungen zu leisten wären" sei nicht festgelegt worden. Es sollten lediglich Zahlungen ("in ihrer Höhe und Anfall vorher unbestimmt") für den Beschwerdeführer direkt als Mietaufwand bzw. Geschäftsführerbezug verrechnet werden.

Zu den im Vorhalt der belangten Behörde vom 6. Oktober 1995 gestellten Fragen über den genauen Inhalt des Mietvertrages habe der Beschwerdeführer nicht Stellung genommen und auch keine Belege über die Mietzinszahlungen beigebracht. Auch die Mieterin habe dazu keine Unterlagen vorgelegt. Es gebe keine Anhaltspunkte, daß der Beschwerdeführer im Streitjahr mehr als den erklärten Betrag als Miete erhalten habe.

Ein (mündlicher) Mietvertrag zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer, in dem keine Zahlungstermine festgelegt seien, könne einem Fremdvergleich nicht standhalten.

Außerdem wäre dem Mietverhältnis - gehe man von den vom Beschwerdeführer erklärten "Mieteinnahmen" aus - auch deshalb die steuerliche Anerkennung zu versagen, weil es nicht als Einkunftsquelle angesehen werden könne. In der am 15. März 1994 vorgelegten Überschußrechnung (Bruttoverrechnung) stünden Mieteinnahmen von S 681.600,- Werbungskosten im Gesamtausmaß von S 908.771,74 gegenüber. Allein im Jahr 1992 seien an Zinsen und Spesen S 702.124,46 angefallen. Die Vermietung und Verpachtung sei nur kurzfristig ausgeübt worden, weil die gesamten mit Kaufvertrag vom 16. September 1991 erworbenen Anteile der Liegenschaft in den Folgejahren 1992 bis 1995 sukzessive verkauft bzw. versteigert worden seien. Mit Vorhalt vom 6. Oktober 1995 sei der Beschwerdeführer u.a. aufgefordert worden bekanntzugeben, innerhalb welchen Zeitraumes nach seinen Vorstellungen mit positiven Periodenüberschüssen zu rechnen sei, eine begründete Prognoserechnung vorzulegen und mitzuteilen, ab wann mit einem Absinken der Zinsenbelastung gerechnet werden könne. Eine diesbezügliche Stellungnahme des Beschwerdeführers sei jedoch nicht erfolgt.

Die im Jahr 1992 gewählte (durch Fremdfinanzierung gekennzeichnete) Bewirtschaftungsart habe in Anbetracht der Höhe der Zinsenbelastung zu keinem Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten führen können. Die Betätigung sei sohin nicht in Gewinnabsicht erfolgt und stelle keine Einkunftsquelle dar.

Der Beschwerdeführer sei im Streitjahr in Ansehung der Vermietung des Geschäftslokales an die N. GmbH nicht als Unternehmer anzusehen gewesen. Die der N. GmbH in Rechnung gestellte Umsatzsteuer von S 61.182,82 schulde der Beschwerdeführer gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1972.

Gegen diesen Bescheid - und zwar, wie Beschwerdepunkt und Beschwerdegründe erkennen lassen, nur gegen die Festsetzung der Einkommensteuer - richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der sich der Beschwerdeführer im Recht auf Anerkennung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 1992 als zur Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Werbungskosten geeignet und in seinem Recht auf Ausgleich des Verlustes aus Vermietung und Verpachtung mit den sonstigen Einkünften verletzt erachtet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

Für die steuerliche Anerkennung eines Vertrages zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter sind dieselben Kriterien maßgebend, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muß demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden (siehe dazu u.a. das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 1996, 95/14/0074, mwN).

Für die Nichtanerkennung des behaupteten Mietvertrages war nicht dessen mündlicher Abschluß maßgebend. Die belangte Behörde hat vielmehr die Auffassung vertreten, daß ein Mietvertrag, in dem keine Zahlungstermine festgelegt worden seien, unter Fremden nicht geschlossen worden wäre. Dies kann nicht als rechtswidrig erkannt werden. Vereinbarungen, daß Zahlungen "in ihrer Höhe und Anfall vorher unbestimmt" zu leisten seien, werden nämlich unter fremdüblichen Bedingungen nicht getroffen. Dazu kommt, daß der behauptete Mietvertrag nicht (zeitnah) nach außen zum Ausdruck gekommen ist, zumal keinerlei Belege über Mietzahlungen vorgelegt wurden. Die Tatsache, daß in eine nach dem Streitjahr angelegte Saldenliste ein Betrag aufgenommen wurde, der zudem in der Folge durch eine nicht konkret begründete "Korrekturbuchung" auf nahezu die Hälfte reduziert wurde, verschafft dem Vertrag nicht die erforderliche Publizität. Dieser Vorgang entspricht auch nicht dem Erfordernis der Klarheit und Eindeutigkeit des Vertragsinhaltes. Mangels Vorliegens einer steuerlich anzuerkennenden schuldrechtlichen Leistungsbeziehung waren beim Beschwerdeführer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht anzusetzen.

Auch die hilfsweise gegebene Begründung der belangten Behörde, daß das behauptete Mietverhältnis - gehe man von den erklärten "Mieteinnahmen" aus - keine Einkunftsquelle darstelle, hält einer Prüfung stand. Der Beschwerdeführer hat die Aufforderung der belangten Behörde vom 6. Oktober 1995, er möge bekanntgeben, in welchem Zeitraum nach seinen Vorstellungen mit positiven Periodenüberschüssen zu rechnen sei, und eine begründete Prognoserechnung vorlegen, unbeantwortet gelassen. Die Auffassung der belangten Behörde, die im Jahr 1992 gewählte (durch Fremdfinanzierung gekennzeichnete) Bewirtschaftungsart habe in Anbetracht der Höhe der Zinsenbelastung zu keinem Gesamtüberschuß der Einnahmen über die Werbungskosten führen

können, kann angesichts der Aktenlage nicht als rechtswidrig erkannt werden. Daran vermögen die Beschwerdeausführungen, bei Änderung der Miethöhe und Senkung der Zinsenbelastung im Falle des Abverkaufes weiterer Wohnungseinheiten hätte die Möglichkeit eines wirtschaftlichen Gesamterfolges bestanden, schon deshalb nichts zu ändern, weil es sich dabei um im Grunde des § 41 VwGG unbeachtliche Neuerungen handelt. Im übrigen laufen diese Ausführungen auf eine Änderung der Bewirtschaftungsart in den Folgejahren hinaus. Die Behauptung des Beschwerdeführers, die belangte Behörde hätte aufgrund des Abverkaufes bzw. der Versteigerung von Einheiten in den Jahren 1992 bis 1995 von einer zwangsläufigen Verminderung der Zinsenbelastung ausgehen müssen, überzeugt nicht, weil die Verwendung des Verkaufs- bzw. Versteigerungserlöses nicht von vornherein feststeht. Im übrigen hat die Behörde die auf andere Einheiten entfallenden Zinsen und Spesen ohnedies nicht berücksichtigt sondern nur den vom Beschwerdeführer für das betreffende Objekt ermittelten Anteil.

Da nach dem Gesagten die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

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