

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

20.10.2004

Geschäftszahl

2000/14/0114

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des HM und der EM, beide in P, beide vertreten durch Dr. Thomas Richter, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Altstadt 17, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 2. Mai 2000, RV-313.97/1-7/1997, betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1993 bis 1995,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird im Umfang der Anfechtung der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1993 bis 1995 zurückgewiesen;

2. zu Recht erkannt:

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die miteinander verheirateten Beschwerdeführer erwarben im Jahr 1988 um S 900.000,-- ein Reihenhaus in P, wobei sie in ein bis 1990 bestehendes Mietverhältnis eintraten. Anschließend wurde das Mietobjekt bis Oktober 1992 um S 5.450,-- monatlich netto wertgesichert weitervermietet. Von 1992 bis 1994 tätigten die Beschwerdeführer als Miteigentümergeinschaft Sanierungsarbeiten im Gesamtausmaß von ca. S 800.000,-- netto. Anschließend schlossen sie mit dem Sohn und der Schwiegertochter einen Mietvertrag zu einem monatlichen Mietzins von S 6.000,-- netto ab.

Die belangte Behörde verweigerte diesem Bestandvertrag die steuerliche Anerkennung.

Zur Begründung verwies sie auf § 20 Abs. 1 Z. 1 iVm Z 4 EStG 1988, wonach die für den Unterhalt der Familienangehörigen aufgewendeten Beträge von den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden dürfen. Verträge zwischen nahen Angehörigen würden nur anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Die letztgenannte Voraussetzung sei nicht erfüllt, weil die Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht standhalte. Aus dem 1990 abgeschlossenen Mietvertrag mit Ingrid N. ergebe sich unter Berücksichtigung der vereinbarten Wertsicherung für das Jahr 1994 eine Nettomiete von S 5.995,--. Dieser auf drei Jahre abgeschlossene Mietvertrag habe ein besonderes Kündigungsrecht bei Eigenbedarf des Sohnes der Beschwerdeführer vorgesehen. Es erscheine daher naheliegend, dass das Objekt von vornherein für den Sohn zu Wohnzwecken angeschafft worden sei. Gegen Ende des Jahres 1992 sei das Mietverhältnis mit Ingrid N. gekündigt und das Haus nach entsprechender Sanierung ab Mai 1994 dem Sohn und der Schwiegertochter vermietet worden. Auffallend sei, dass gerade vor der Vermietung an den Sohn und die Schwiegertochter das Gebäude generalsaniert worden sei. Die Beschwerdeführer hätten behauptet, dass das Reihenhaus sanierungsbedürftig gewesen wäre, was auch durch den niedrigen Kaufpreis von S 900.000,-- bestätigt worden wäre. Es sei aber nicht fremdüblich, dass nach einer umfangreichen Sanierung die Miete bei anschließender Weitervermietung nicht entsprechend erhöht werde. Die monatliche Nettomiete von S 6.000,-- entspreche ziemlich exakt der vereinbarten monatlichen wertgesicherten Miete der Ingrid N. Bereits auf Grund der längeren Mietdauer wäre eine höhere Miete beim neuen Mietvertrag denkmöglich gewesen; weiters sei zu

berücksichtigen, dass auch das Inventar mitvermietet worden sei. Auf Grund der umfangreichen Investitionen sei das Reihenhaus jedenfalls als neuwertig anzusehen mit der Konsequenz einer erzielbaren angemessenen, einem neuen Mietobjekt entsprechenden Miete, die jedenfalls höher sein müsse als vor der Sanierung. Das Haus habe vor der Sanierung eine Rendite von 7,26 % abgeworfen; um diese Rendite annähernd beibehalten zu können, müsste die monatliche Nettomiete bei rund S 9.000,-- liegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

I. Gemäß § 101 Abs. 3 BAO gilt die Zustellung einer einzigen Ausfertigung eines Feststellungsbescheides nur dann als Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung, wenn auf diese Rechtsfolge - was vorliegend nicht geschehen ist - in der Ausfertigung hingewiesen wird. Dies bedeutet, dass der Feststellungsbescheid nicht nur gegenüber der Zweitbeschwerdeführerin nicht wirksam erlassen wurde, sondern auch nicht gegenüber dem Erstbeschwerdeführer als Bescheidadressaten, weil in einem solchen Fall der Bescheid überhaupt nicht wirksam wird (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar2, § 101/Tz. 8). Da der angefochtene Bescheid in seinem Feststellungsausspruch somit gar nicht rechtswirksam erlassen wurde, war die Beschwerde in diesem Umfang gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG mangels Berechtigung zu ihrer Erhebung zurückzuweisen. Die Erteilung einer Bescheidbeschwerde gemäß Art. 131 Abs. 1 Z. 1 B-VG setzt nämlich das Vorliegen eines rechtswirksam erlassenen Bescheides voraus.

II. Hinsichtlich des Ausspruchs über die Umsatzsteuer unterlag der Bescheid nicht der Anforderung des § 101 Abs. 3 BAO, weshalb diesbezüglich die Beschwerde zulässig ist.

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 29. März 2001, 97/14/0076). Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, die auf Grund entsprechender Erhebungen von der Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl. auch dazu das zitierte Erkenntnis 97/14/0076). Der Verwaltungsgerichtshof vermag im Rahmen der ihm zukommenden Prüfungsbefugnis (vgl. das Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 3. Oktober 1985, 85/02/0053) die Beweiswürdigung der belangten Behörde nicht als unschlüssig zu erkennen. Unbestritten vermieteten die Beschwerdeführer ein anderes Objekt (Nutzfläche 130 m², Baujahr 1981, Anschaffungskosten S 3.840.000,-- um einen monatlichen Mietzins von S 11.000,-- an Fremde; in der Beschwerde wird darauf hingewiesen, dass sich dieser Mietzins mittlerweile auf S 9.091,-- verringert habe. Nicht zielführend ist die behördliche Bezugnahme auf eine erzielbare Rendite, auf das im Einzelfall eingesetzte Kapital und in diesem Zusammenhang auf die Kaufpreise der beiden Objekte. Abzustellen ist nämlich nur darauf, ob die Beschwerdeführer mit einer fremden Person den Mietvertrag unter denselben Bedingungen abgeschlossen hätten wie mit dem Sohn und der Schwiegertochter. Bei der dabei auftretenden Frage, ob ein höherer Mietzins erzielbar gewesen wäre, ist auf die Bereitschaft einer fremden Person abzustellen, dieses Objekt zu einem höheren Mietzins zu mieten. Aus der Sicht des Mieters sind aber der Kaufpreis des Objektes und die Höhe der Sanierungsausgaben nicht von Bedeutung. Die belangte Behörde durfte jedoch in ihre Überlegung einbeziehen, dass die Beschwerdeführer ein anderes im selben Ort gelegenes Reihenhaus an einen Fremden zu einem Mietzins von ca. S 77,-- pro Quadratmeter (ausgehend von einem Gesamtzins ohne Mobiliar von S 10.000,-- vermietet hatten. Dem gegenüber liegt beim strittigen Objekt der Mietzins bei S 54,55 pro Quadratmeter. Selbst unter der Annahme der behaupteten Mietzinsreduktion auf S 9.000,-- beim erstgenannten Mietverhältnis errechnet sich ein Mietzins von S 70,-- pro Quadratmeter. Aus diesem Vergleich durfte die belangte Behörde auf die Unüblichkeit des Mietzinses von S 54,55 pro Quadratmeter schließen. Es ist nicht unschlüssig, dass sie auf Grund der vorherigen umfangreichen Investitionen dieses Objekt - ungeachtet des fehlenden Kellers - als gleichwertig mit dem Vergleichsobjekt wertete.

Unzutreffend ist der Beschwerdehinweis, es sei die Frage vernachlässigt worden, ob das Objekt um den fiktiven Preis am Wohnungsmarkt überhaupt "anzubringen" gewesen wäre. Wegen des konkret abgeschlossenen Mietvertrages über das Vergleichsobjekt konnte die belangte Behörde grundsätzlich von einer entsprechenden Vermietbarkeit auch des gegenständlichen Objekts ausgehen. Konkrete Umstände für eine gegenteilige Ansicht wurden auch von den Beschwerdeführern nicht behauptet. Wegen des vergleichsweise weit niedrigeren mit dem Sohn und der Schwiegertochter vereinbarten Mietzinses und der darauf aufbauenden Feststellung über die mangelnde Fremdüblichkeit dieses Mietvertrages kann die Ansicht der belangten Behörde nicht als rechtswidrig erkannt werden, dass dieser Mietvertrag steuerlich nicht anzuerkennen sei.

Die Beschwerde war schon aus diesem Grund - unvorgreiflich einer Prüfung nach § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1972 und UStG 1994 - im Umfang der Anfechtung des Ausspruchs über die USt gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2003.

Wien, am 20. Oktober 2004