

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

30.03.2006

Geschäftszahl

2002/15/0141

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde des Mag. D und der I in B, vertreten durch Reiner & Reiner Wirtschaftsprüfung KEG in 6890 Lustenau, Schillerstraße 22, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat), vom 11. Juni 2002, GZ. RV 1482/1-V6/01, betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1995 bis 1999, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

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

Begründung

Die Beschwerdeführer, ein Ehepaar, sind Lehrer mit dem Wohnsitz in B. und auf Grund eines im Jahr 1994 abgeschlossenen Wohnungseigentumsvertrages je zur Hälfte Eigentümer einer Wohnung in S.

Mit Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) und mit Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1995 bis 1998 erklärten die Beschwerdeführer aus einer Vermietung dieser Wohnung durch die aus ihnen bestehende Miteigentumsgemeinschaft erzielte Werbungskostenüberschüsse von rund 31.000 S (1995), 66.000 S (1996), 36.000 S (1997) und 116.000 S (1998) sowie Umsätze von rund 11.000 S (1995), 44.000 S (1996) und je 55.000 S (1997 und 1998) und machten Vorsteuern von rund 333.000 S (1995), 5.000 S (1996), 6.000 S (1997) und 13.000 S (1998) geltend.

Das Finanzamt erließ zunächst auf der Grundlage der Abgabenerklärungen vorläufige Bescheide (§ 200 Abs. 1 BAO) über die Feststellung der Einkünfte und über die Festsetzung der Umsatzsteuer.

Nachdem die Beschwerdeführer in den Abgabenerklärungen für das Jahr 1999 einen Werbungskostenüberschuss von rund 68.000 S sowie Umsätze von rund 55.000 S erklärt und Vorsteuern von rund 8.000 S geltend gemacht hatten, forderte das Finanzamt die Beschwerdeführer auf, Prognoserechnungen betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Objektes in S. beizubringen.

Die von den Beschwerdeführern sodann vorgelegte Prognoserechnung wies einen Einnahmenüberschuss ab dem Jahr 2006 aus.

Das Finanzamt erließ für die Jahre 1995 bis 1999 endgültige Abgabenbescheide vom 9. März 2001, stellte damit die Einkünfte der aus den Beschwerdeführern bestehenden Miteigentümergeinschaft mit null fest, setzte die Umsatzsteuer ebenfalls jeweils mit null fest und begründete dies mit dem Vorliegen von Liebhaberei.

Die Beschwerdeführer wandten sich mit ihrer gegen diese Bescheide erhobenen Berufung gegen die Annahme von Liebhaberei. Bereits im Laufe des Jahres 2010 werde ein Gesamtüberschuss an Einnahmen erzielt.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidungen ab. Auf die Frage einzugehen, ob die Vermietung der Wohnung in S. Liebhaberei darstelle, erübrige sich, denn die Beschwerdeführer hätten diese Eigentumswohnung mit Mietvertrag vom 28. September 1995 ihrem Sohn B. vermietet. Die Wohnung bestehe aus einer Küche, einem Wohnzimmer mit Galerie, einem Schlafzimmer, Bad, Keller und Mitbenützungsrecht am Garten und der Garage Nr. 1 an der selben Anschrift und sei in bester Wohnlage in S. gelegen. Der Mietpreis betrage 4.000 S inklusive Umsatzsteuer zuzüglich der Betriebskosten. Aus den Überschussrechnungen gehe hervor, dass die Wohnung möbliert vermietet worden sei. Im Mietvertrag werde diesbezüglich nichts erwähnt. B.

stehe zumindest seit der Vermietung der Wohnung in Ausbildung (Studium in Wien) und verfüge über kein Einkommen, weshalb er auch einen Unterhaltsanspruch gegenüber seinen Eltern besitze. Er sei nicht in der Lage, eine Miete von 4.000 S zuzüglich der Betriebskosten zu bezahlen. Somit sei kein Zahlungsfluss erfolgt, was unter Familienfremden unüblich sei. Dem sei noch hinzuzufügen, dass für den Sohn B. während seiner Studienzeits Familienbeihilfe bezogen und eine außergewöhnliche Belastung für das auswärtige Studium geltend gemacht worden seien. Ein Student der in Wien seine Ausbildung absolviere und dort über eine Wohnmöglichkeit verfügen müsse, deren Kosten ihm von seinen Eltern im Rahmen des Unterhaltsanspruches ersetzt würden, werde sich nicht außerhalb des Familienwohnsitzes noch eine separate Wohnung mieten können, die er nur an Wochenenden und in den Ferien (wenn überhaupt) benützen könne. Die Wohnung werde dem Sohn von seinen Eltern vielmehr unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Auf Grund des Verwandtschaftsverhältnisses und der gegebenen Unterhaltspflicht sei die Annahme berechtigt, dass die Wohnung von den Eltern zumindest außerhalb der Ferien und der Wochenenden jederzeit benützt werden könne. Werde eine Wohnung an den Sohn vermietet und bestehe die Absicht, dies unentgeltlich zu tun, so stelle die Gestaltung als Mietvertrag und die "de facto Rückgewähr des bezahlten Mietzinses als Unterhaltsleistung" ein Scheingeschäft dar, das nicht geeignet sei, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG und eine Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG zu begründen. Gemäß § 23 Abs. 1 BAO liege ein Scheingeschäft vor, weil ein Geschäft (Mietverhältnis) vorgetäuscht werde, das in Wirklichkeit nicht bestehe und auch ernstlich gar nicht gewollt sei. Ergänzend werde ausgeführt, dass der in Rede stehende Mietvertrag nicht die Erfordernisse erfülle, die an Verträge zwischen nahen Angehörigen gestellt würden. Ein Mietzins von 4.000 S sei für eine möblierte Zwei-Zimmer-Wohnung mit Garten und Garage in bester Wohnlage zu niedrig bemessen und würde unter Fremden nicht vereinbart werden.

Die Beschwerdeführer beantragten die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Es handle sich um eine im Programm des Landes Vorarlberg errichtete Investoren- und Vorsorgewohnung. Bei dieser Art der Wohnraumfinanzierung werde auf Grund der Förderbestimmungen bei einer Vermietung ein absoluter Höchstbetrag gestattet. Der Mietzins sei entsprechend den Förderbestimmungen des Landes Vorarlberg mit 4.000 S vereinbart worden. In Wien sei B. ein Zimmerchen zur Verfügung gestanden, das auf Grund der schlechten Lichtverhältnisse den ganzen Tag über künstlich beleuchtet werden müsse. Die Qualität dieser Unterkunft sei auch dadurch gekennzeichnet, dass lediglich ein Mietzins von 500 S pro Monat vereinbart worden sei. Selbstverständlich seien die Beschwerdeführer als Eltern des B. ihrer Verpflichtung nachgekommen, diese Unterkunft und den Aufenthalt in Wien zu bezahlen. Zur Finanzierung einer weiteren Wohnung seien sie auch nach den Bestimmungen des ABGB nicht verpflichtet. Dies sei auch der Grund, warum zwischen ihnen und B. ein Mietvertrag errichtet worden sei. Für die Finanzierung der Mietwohnung in S. habe B. selbst zu sorgen, was auch durch einen Zahlungsfluss von einem Konto des B. nachgewiesen werden könne. B. habe auch den Großteil seines Studiums in S. verbracht, wo er sich unter weit günstigeren Bedingungen als in der Studentenbude dem Studium widmen könne. Die Studentenbude sei lediglich für die Zeiten notwendiger Praktika und vorgeschriebener Vorlesungen benützt worden. Daraus werde ersichtlich, dass das Mietverhältnis in Wirklichkeit bestehe und auch ernstlich gewollt werde.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wandten sich die Beschwerdeführer gegen die Annahme von Liebhaberei sowie eines Scheingeschäftes und führten ergänzend aus, das Argument, die Vermietung könne nicht anerkannt werden, weil sie unter die Regelung des § 20 EStG falle, könne nicht zum Tragen kommen, weil es sich um einen speziellen Fall handle. Der Zahlungsfluss vom Sohn an die Eltern könne durch einen Dauerauftrag nachgewiesen werden. Der Unterhaltspflicht der Eltern, dem Sohn während des Studiums eine Wohnung zur Verfügung zu stellen, werde mit dem Zimmer in Wien nachgekommen. Der Sohn habe für sämtliche Aufwendungen außerhalb Wiens aufkommen müssen. Er verfüge über ausreichend Mittel, die Miete zu bezahlen. Auf Grund seiner hervorragenden Studienerfolge erhalte B. Forschungsaufträge bzw. Stipendien und zusätzlich erhalte er Zuwendungen von seiner Großmutter. Es lägen auch eine Bestätigung des Kardiologischen Institutes der Universitätsklinik in Wien vor, dass B. dort gearbeitet habe, und eine Bestätigung, dass B. die Skilehrerprüfung absolviert habe und bei der Skischule in S. beschäftigt gewesen sei. Von den Eltern erhalte B. monatlich 10.000 S, zuzüglich der Miete in Höhe von 500 S und der Betriebskosten in Höhe von 1.500 S für das Zimmer in Wien. Auf einen entsprechenden Vorhalt antworteten die Beschwerdeführer, sie hätten selbstverständlich die Möglichkeit, die Wohnung zu nutzen. B. sei während seines Studiums monatlich durchschnittlich "zwischen 20 und 100 %" in S. gewesen. Während der Ferien, der Dissertation oder der Forschungsprojekte sei er zu 100 % in S. gewesen. B. habe sein Studium im Jahr 2000 abgeschlossen.

Mit dem angefochtenen Bescheid sprach die belangte Behörde aus, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zu unterbleiben habe und eine Umsatzsteuer nicht festgesetzt werde. Die Entscheidung über den Ansatz von Mieterlösen sowie entsprechender Aufwendungen bzw. über den Vorsteuerabzug hänge von der Frage ab, ob die für die Wohnung der Beschwerdeführer aufgewendeten Beträge nichtabziehbare Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 4 EStG 1988 seien. Durch die Formulierung, dass Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Haushalt und Unterhalt bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden dürften, habe der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielten, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollten. Der in den genannten Gesetzesstellen angesprochene Aufwand wachse dem

Steuerpflichtigen auch dann im Zusammenhang mit seiner Haushaltsführung bzw. mit dem Unterhalt seiner Familienangehörigen zu, wenn er eine rechtliche Konstruktion wähle, bei welcher der Aufwand ganz oder teilweise von dritter Seite ersetzt werde, wie dies bei der Vermietung der gegenständlichen Wohnung an den unterhaltsberechtigten Sohn der Beschwerdeführer der Fall sein könne. Entscheidend sei, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder - wie im Beschwerdefall - mit dem Wohnbedürfnis eines Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehe. Solange der unterhaltsberechtigte Sohn der Beschwerdeführer die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nutze, falle der mit der Wohnungsnutzung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Aufwand unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. 4 EStG 1988. Nicht der Vermietungszweck, sondern die Befriedigung des Wohnbedürfnisses eines Familienangehörigen stehe im Vordergrund. Mit dem Vorbringen, der Sohn der Beschwerdeführer habe die Mietzahlungen wirtschaftlich selbst getragen bzw. er sei auf Grund von Tätigkeiten bei der Universität Wien und bei der Skischule in S., auf Grund von Zuwendungen seiner Großmutter sowie zweier Förderungsstipendien in der Lage gewesen, die in Rede stehende Wohnung in S. selbst zu finanzieren, sei für die Berufung nichts zu gewinnen. Abgesehen davon, dass lediglich zwei Stipendien mit 10.000 S bzw. 30.000 S beziffert worden seien, B. in den Streitjahren keine Einkünfte erklärt habe und die Beschwerdeführer für ihn Familienbeihilfe und Schulfahrtbeihilfe bezogen und den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung geltend gemacht hätten, ändere dies nichts daran, dass die Wohnungsnutzung im Zusammenhang mit einer entsprechenden Wohnversorgung des studierenden und unterhaltsberechtigten Sohnes stünde. Die von den Beschwerdeführern erzielten Einkünfte für die privat genutzte Eigentumswohnung verlören den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter nicht deswegen, weil die Beschwerdeführer der privaten Nutzung dieser Wohnung zivilrechtlich einen Bestandrechtstitel zugrunde gelegt haben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 leg. cit. dürfen auch freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden.

Unstrittig ist, dass die in Rede stehenden Beträge für die Eigentumswohnung der Beschwerdeführer aufgewendet worden sind und dass diese der grundsätzlich unterhaltsberechtigte Sohn der Beschwerdeführer bewohnt hatte.

Die Beschwerdeführer stehen auf dem Standpunkt, sie hätten ihre Unterhaltspflicht gegenüber ihrem Sohn durch andere Leistungen, nämlich durch monatliche Zahlungen von 10.000 S (bis einschließlich 1996) und 10.500 S (ab 1997) erfüllt, weshalb sie keine weitere Verpflichtung mehr getroffen hätte, dem Sohn eine Wohnung zur Verfügung zu stellen.

Eine im Beschwerdefall anzustellende Betrachtung des sich bietenden Gesamtbildes zeigt, dass die Beschwerdeführer ihrem grundsätzlich unterhaltsberechtigten Sohn eine Wohnung für dessen Wohnzwecke sowie Geldbeträge zur Verfügung gestellt und von ihm Geldbeträge als "Miete" für die Wohnung erhalten haben. Dadurch wurde für den unterhaltsberechtigten Sohn wirtschaftlich das selbe Ergebnis erzielt wie durch kostenloses Zur-Verfügung-Stellen der Wohnung und Erhalt eines um die "Miete" verringerten Unterhaltsbetrages. Die geltend gemachten Aufwendungen für die in Rede stehende Wohnung wären den Beschwerdeführern im selben Ausmaß angefallen, wenn sie die Wohnung dem Sohn nicht "vermietet" hätten, sondern ihm unentgeltlich zur Verfügung gestellt und dafür um die "Miete" verringerte Unterhaltsbeträge geleistet hätten. Werden Unterhaltsleistungen für eine entsprechende Wohnversorgung eines Kindes in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet, so hat dies steuerlich unbeachtlich zu bleiben (vgl. das von der belangten Behörde zutreffend zitierte hg. Erkenntnis vom 22. November 2001, 98/15/0057). Damit dienen die für die Wohnung aufgewendeten Beträge dem Unterhalt eines Familienangehörigen der Beschwerdeführer und fielen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988.

Daran ändert auch der Hinweis der Beschwerdeführer nichts, die Unterhaltspflicht habe nicht die aus ihnen bestehende Miteigentümergeinschaft getroffen, sondern die Beschwerdeführer als natürliche Personen.

Zutreffend hat die belangte Behörde demnach in der "Vermietung" der in Rede stehenden Wohnung an den Sohn der Beschwerdeführer im Streitzeitraum - gestützt (auch) auf § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 - keine Einkunftsquelle gesehen.

Es erübrigt sich somit, auf die Beschwerdeausführungen näher einzugehen, wonach der von der belangten Behörde auch erwähnte Tatbestand des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht erfüllt sei, weil die Zuwendung des Wohnrechts auf rein wirtschaftlicher Basis erfolgt sei und ihr eine Gegenleistung des Unterhaltsberechtigten gegenüberstanden sei.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Nach Art. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im Folgenden: Sechste MwSt-RL) gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Diese wirtschaftlichen Tätigkeiten sind nach Art. 4 Abs. 2 der Sechsten MwSt-RL alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

Der Mehrwertsteuer unterliegen nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten MwSt-RL die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Aus dem Anwendungsbereich des Art. 2 in Verbindung mit Art. 4 der Sechsten MwSt-RL geht hervor, dass nur wirtschaftliche Tätigkeiten, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausübt, der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. das Urteil des EuGH vom 21. April 2005 in der Rs. C-25/03 (HE), Rn 37).

Die Tätigkeit der eine Miteigentümergeinschaft bildenden Beschwerdeführer hinsichtlich der in Rede stehenden Eigentumswohnung beschränkte sich darauf, sie ihrem Sohn zu dessen ausschließlichen (privaten) Wohnzwecken zu überlassen. Diese Überlassung der Wohnung stellte sich nach den obigen Ausführungen als Gewährung des Unterhaltes an den Familienangehörigen (Sohn) der Beschwerdeführer und nicht als wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dar.

Die belangte Behörde durfte daher davon ausgehen, dass der aus den Beschwerdeführern gebildeten Miteigentümergeinschaft keine Unternehmereigenschaft zukommt, und aussprechen, dass eine Umsatzsteuer nicht festgesetzt wird.

Es erübrigt sich daher, darauf einzugehen, ob die Vorsteuern auch wegen § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 hätten versagt werden können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 2004, 2001/15/0028).

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

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

Wien, am 30. März 2006