



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Vertreter, vom 29. September 1995 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk vom 4. Mai 1995 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer jeweils der Jahre 1990, 1991 und 1992 im Beisein der Schriftführerinnen SMGM nach der am 20. September 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 1990 und 1991 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer des Jahres 1992 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatz und Einkommensteuer des Jahres 1992 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielte im gegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus selbständiger Arbeit und zwar aus ihrer Tätigkeit als Hausverwalterin, weiters Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen sowie solche aus Vermietung und Verpachtung.

Im Zuge einer u. a. die Umsatz- und Einkommensteuer jeweils die Jahre 1990, 1991 und 1992 betreffenden Betriebsprüfung stellte die BP unter Tz 11 des BP-Berichtes fest, dass mit der Bw. ein einvernehmlicher Termin für die Abhaltung der Schlussbesprechung – der 30. Dezember 1994 – vereinbart worden sei. Am 29. Dezember 1994 habe die steuerliche Vertreterin der Bw. um eine zusätzliche Besprechung ersucht. Diese habe auch stattgefunden. In dieser Besprechung seien der steuerlichen Vertreterin der Bw. die bereits bekannten Feststellungen der BP erneut zur Kenntnis gebracht worden. Weiters habe die steuerliche Vertreterin vorgebracht, dass sie sich noch mit der Bw. besprechen werde, ob die Abhaltung einer Schlussbesprechung überhaupt sinnvoll sei, da die Feststellungen der BP bereits ausführlich in zahlreichen Besprechungen diskutiert worden seien. Es habe daher die Überlegung bestanden, auf die Schlussbesprechung zu verzichten und dies der BP am nächsten Tag mitzuteilen. An diesem Tag habe die steuerliche Vertreterin mittels Fax mitgeteilt, dass auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung nun doch nicht verzichtet werde, diese könne jedoch erst nach dem 20. Jänner 1995 erfolgen. Gründe dafür seien nicht genannt worden. Von der BP sei das Prüfungsverfahren beendet worden, da weder die Bw. noch deren steuerliche Vertreterin ohne, dass wichtige Gründe vorgelegen wären, zum vereinbarten Termin erschienen seien, was als Verzicht auf die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs 2 BAO gewertet worden sei. Dies sei der steuerlichen Vertreterin mitgeteilt und von dieser zur Kenntnis genommen worden.

Unter Tz 21 des BP-Berichtes stellte die Betriebsprüfung weiters fest, dass die Bw. im Jahre 1991 ATS 52.555,35 und im Jahre 1992 ATS 72.568,-- an ihren Ehegatten H als Übergabehonorar für die Überlassung von Hausverwaltungen bezahlt habe. Ein diesbezüglicher schriftlicher Vertrag existiere nicht. Während der Betriebsprüfung sei von der Bw. jedoch bekannt gegeben worden, dass eine mündliche Vereinbarung wonach die Dauer dieser Zahlungen 25 Jahre und deren Höhe 4 % des Jahresumsatzes betrage, getroffen worden sei.

Der Bw. sei von der BP vorgehalten worden, dass eine solche Vorgangsweise - Überlassung eines Kundenstockes gegen Zahlungen für die Dauer von 25 Jahren, bemessen vom zukünftigen Umsatz – absolut nicht fremdüblich sei. Laut einer Auskunft der Innung betrage

die Höhe des Entgelts bei der Überlassung eines Kundenstockes rund sechs Monatsbeträge der Verwaltungsgebühren der verwalteten Objekte.

Auf Grund dieser Vorhaltungen habe die Bw. weiters angegeben, dass diese Zahlungen nicht nur die Übergabe der Hausverwaltungen sondern auch eine nicht näher definierte Konsulententätigkeit des Ehegatten beinhaltet hätten.

Dazu sei festzustellen, dass diesbezüglich keinerlei Vereinbarungen existierten. Für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sei erforderlich, dass diese

- 1.) nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, da anderenfalls steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
- 2.) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und
- 3.) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese vom VwGH in dessen Erkenntnissen wiederholt geforderten Kriterien seien jedoch im Fall der Bw. nicht erfüllt worden. Die von dieser gewählte Vorgangsweise sei daher offensichtlich nur auf Grund des Naheverhältnisses der beiden Geschäftspartner (Ehegatten) getroffen worden und halte einem Fremdvergleich nicht stand. Daher seien die Zahlungen der Bw. an ihren Ehegatten nicht als Aufwand anzuerkennen. Ebenso seien die vom Ehegatten diesbezüglich erklärten Erlöse nicht zum Ansatz zu bringen. Die BP verminderte die für die Honorare des Ehegatten geltend gemachten Betriebsausgaben der Jahre 1991 und 1992 sowie die diesbezüglich geltengemachten Vorsteuerbeträge der Bw. entsprechend.

An dieser Stelle wird vom UFS angemerkt, dass vom betriebsprüfenden Organ zeitgleich eine den Ehegatten der Bw. betreffende Betriebsprüfung, die ebenfalls u. a. die Umsatz- und Einkommensteuer jeweils der Jahre 1990, 1991 und 1992 umfasste, durchgeführt wurde. Bei dieser wurden dessen aus der Überlassung des Kundenstockes sowie der Konsulententätigkeit resultierenden Erlöse in den Jahren 1991 und 1992 aus den in den obigen Absätzen diesbezüglich angeführten Gründen – die Überlassung eines Kundenstockes gegen Zahlungen, die von zukünftigen Umsätzen bemessen werden, auf die Dauer von 25 Jahren sowie die Ausübung einer nicht definierten Konsulententätigkeit über die keinerlei schriftliche Vereinbarungen existierten sei nicht als fremdüblich zu beurteilen - von der BP gekürzt. Die auf Grundlage der Ergebnisse dieser Betriebsprüfung ergangenen Bescheide vom 12. April 1995 wurden vom Ehegatten der Bw. nicht bekämpft und erwuchsen somit in Rechtskraft.

Unter Tz 22 des BP-Berichtes stellte die Betriebsprüfung weiters fest, dass die Bw. die Hausverwaltung in Gassetop 4, betrieben habe und Hauptmieterin dieser Wohnung gewesen sei. Bis Ende des Jahres 1991 sei auch eine entsprechende Miete an die Hauseigentümer – die Bw. und deren Ehegatte – bezahlt worden. Ab 1992 sei die Miete jedoch an die Ges.m.b.H. bezahlt worden. Dies sei damit begründet worden, dass die GmbH neuer Hauptmieter und die Bw. nunmehr deren Untermieterin sei. Entsprechende Mietverträge existierten keine. Auch sei das ursprüngliche Hauptmietverhältnis zwischen der Bw. und den Hauseigentümern nicht gekündigt worden. Es scheine klar zu sein, dass die getroffene Vorgangsweise willkürlich erfolgt sei. Ziel sei gewesen, die steuerlichen Folgen, die aus einer Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH entstehen, zu vermeiden.

Es sei jedoch nicht fremdüblich, dass ein Steuerpflichtiger seine Hauptmietrechte aufgebe, diese einer GmbH unentgeltlich überlasse und gleichzeitig ein Untermietverhältnis mit dieser GmbH eingehe. Daher versagte die BP den von der Bw. an die GmbH geleisteten Mietzahlungen die Anerkennung, setzte in gleicher Höhe jedoch einen Mietaufwand an die o. g. Hausgemeinschaft an und erhöhte die die Einnahmen bzw. den Gesamtbetrag der vereinnahmten Entgelte des Jahres 1992 der Bw. in Höhe der von der GmbH an die Hausgemeinschaft geleisteten Zahlungen.

Anzumerken ist, dass die Betriebsprüfung weitere Feststellungen traf. Diese bezogen sich auf Reinigungskosten, die mangels Bekanntgabe der Empfänger von der BP nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden, sowie weiters auf Aufwendungen für Fachliteratur und auf solche für Werbung und sonstige Spesen.

Das Finanzamt erließ die gegenständlichen Bescheide, den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend, am 4. Mai 1995.

In der Berufung gegen diese brachte die Bw. u. a. vor, dass sie nicht auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung verzichtet habe.

Betreffend die Nichtanerkennung des Übergabehonorars sowie die entsprechende Vorsteuerkürzung führte die Bw. aus, dass diese Zahlungen einen Anteil für die Übergabe eines Klientenstockes beinhaltet hätten. Der überwiegende Teil dieser Zahlungen habe jedoch in der pauschalen Abgeltung von Leistungen (Teilnahme an Hausversammlungen oder die Behandlung von Wochenberichten), die Herr H für die Bw. erbracht habe, bestanden. Diese Leistungen seien belegbar und nachweisbar. Außerdem seien die Beratungsleistungen durch Herrn H auf Grund dessen höherer beruflichen Qualifikation erfolgt. Die pauschale Abgeltung sei zulässig und fremdüblich. Die Bezeichnung „*Übergabehonorar*“ resultiere aus der anlässlich der Übergabe des Klientenstockes getroffenen Vereinbarung. Die Höhe betrage inklusive

tatsächlichem Übergabeanteil 4 % des jeweiligen Jahresnettoumsatzes. Diese Vereinbarung sei ebenfalls fremdüblich. Die diesbezügliche mündliche Vereinbarung sei in einer Aktennotiz schriftlich dargelegt.

Hinsichtlich der unter Tz 22 des BP-Berichtes getroffenen Feststellungen brachte die Bw. u. a. vor, dass die Firma GesmbH. (geändert am 17. März 1994 in GesellschaftmbH) mit Sitz in gasse top 5, die Durchführung der EDV-Abwicklung (Zahlscheinerstellung etc.) für die Hausverwaltungskanzleien der Bw. bzw. des Ehegatten der Bw., die zuvor von einer Fremdfirma vorgenommen worden seien, übernommen hätte. Diese Tätigkeiten seien aus Haftungsgründen an die o. g. Firma übertragen worden. Da zur EDV-Durchführung Netzwerkleitungen von top 5 aus in bzw. durch die räumlich jeweils angrenzenden Räumlichkeiten von top 4 (Bw.) und top 6 (Ehegatte der Bw.) verlegt werden hätten müssen und da diese Leitungen von der GmbH aufrechtzuerhalten und zu betreuen gewesen seien, sei das Hauptmietverhältnis der GmbH für top 4, 5 und 6 begründet worden.

Da top 4 von der Bw. benützt worden sei, habe die GmbH den anteiligen Mietaufwand zuzüglich eines Zuschlages für Verwaltungsaufwand und Netzwerkleitungsbetreuung an diese weiterverrechnet. Diese Vorgangsweise sei nicht, wie von der BP behauptet, willkürlich erfolgt. Gemäß der Betriebsprüfung werde der tatsächliche Sachverhalt aufgehoben, somit der Mietaufwand inklusive Zuschlag an die GmbH nicht anerkannt und ein völlig neuer Ansatz festgesetzt. Durch die von der BP an den Tag gelegte Vorgangsweise sei ein künstliches Mehrergebnis zu Stande gekommen. Dieses wirke sich bei der GmbH lediglich in der Erhöhung des Verlustes aus. Abschließend beantragte die Bw., die erklärte Mietenregelung zu belassen.

Die von der Betriebsprüfung getroffenen weiteren Feststellungen wurden von der Bw. nicht bekämpft.

In der Stellungnahme zur Berufung der Bw. führte die BP aus, dass hinsichtlich der Übergangshonorare festzuhalten sei, dass beim Ehegatten der Bw. ebenfalls eine Betriebsprüfung durchgeführt worden sei und dass bei diesem die erklärten Einnahmen um die gegenständlichen Zahlungen vermindert worden seien. Die auf Grundlage dieser Betriebsprüfung ergangenen Bescheide seien in Rechtskraft erwachsen.

Hinsichtlich der in Streit stehenden Mietaufwendungen führte die BP u. a. aus, dass das Finanzamt der Ansicht sei, dass die Zwischenschaltung der GmbH mit der Absicht vorgenommen worden sei, höhere Betriebsausgaben bei der Hausverwaltungstätigkeit zu erlangen.

In ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zu ihrer Berufung brachte die Bw. betreffend die Übergabehonorare u. a. vor, dass von ihrem Ehegatten pro Jahr

mindestens zehn Hausversammlungen für sie (die Bw.) – alleine oder in deren Beisein – abgehalten worden seien. Der Grund dafür bestünde in dem Umstand, dass bei diesen Hausversammlungen Aufregungen, in manchen Fällen Tumulte, entstünden. Diese seien besser durch einen Mann als durch eine Frau zu bewältigen. Außerdem verfüge ihr Ehegatte über ein höheres Fachwissen. Diese Umstände seien der Betriebsprüfung in den Besprechungen erklärt worden.

Dennoch versage die Betriebsprüfung den diesbezüglichen Aufwendungen unter Hinweis auf VwGH-Kriterien die steuerliche Anerkennung. Dazu sei festzuhalten, dass Hausverwaltungen nach außen hinreichend zum Ausdruck kämen, da diese mit den jeweils betroffenen fremden Personen abgehalten werden würden. Eine Hausversammlung habe einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Außerdem hätte die Beiziehung eines familienfremden Immobilientreuhänders eine Alternative dargestellt. Dadurch wären jedoch höhere Kosten entstanden, da ein nicht abschätzbarer Zeitaufwand für die Einarbeitung bzw. die Vorbereitung auf die jeweilige Hausversammlung nötig gewesen wäre. Diesbezüglich sei noch festzustellen, dass mit einem Stundensatz von ATS 1.200,-- und einem Zeitaufwand allein für eine Hausversammlung von drei bis vier Stunden zu rechnen gewesen sei. Dazu wären bei mit der Sachlage nicht vertrauten Personen die entsprechenden Vorbereitungszeiten gekommen.

Außerdem sei der Ehegatte der Bw. mit der Behandlung der Wochenberichte betraut worden. Der nicht anerkannte Pauschalbetrag hätte auch die diesbezüglichen Honorare beinhaltet. Der Vorteil hätte darin bestanden, dass der Ehegatte der Bw. mit den Fakten der jeweiligen Wohnungseigentumsgemeinschaft vertraut gewesen sei und gegenüber dem Personal sein besseres Fachwissen sowohl kontrollierend als auch beratend eingesetzt hätte. Dies wäre auch bei einer familienfremden Person mit dem gleichen Fachwissen möglich gewesen, allerdings mit Sicherheit zu einem wesentlich höheren Preis. Für die Bw. habe die Beauftragung ihres Ehegatten zu dem vereinbarten Pauschalsatz die wirtschaftlichste Lösung dargestellt.

Diesbezüglich brachte die Bw. abschließend vor, dass bei diesem die entsprechenden Einnahmen als Folge der Nichtanerkennung dieser Zahlungen als Betriebsausgabe vermindert worden seien.

Betreffend die Mietaufwendungen verwies die Bw. auf die diesbezügliche Darstellung in ihrer Berufung sowie auf jene, die die Hausgemeinschaft HuMitbes., am 29. September 1995 einbrachte. Vom UFS wird an dieser Stelle angemerkt, dass die die genannte Hausgemeinschaft - gasse – betreffende Berufung hinsichtlich der Umsatzsteuer des Jahres 1992, die mit Bescheid, der auf Grundlage einer gleichzeitig durchgeführten Betriebsprüfung

bei der die gleichen diesbezüglichen Feststellungen getroffen wurden, festgesetzt wurde, erhoben wurde. Die Bw. führte weiters aus, dass dieser Berufung gegen die Umsatzsteuer des Jahres 1992 mit Berufungsvorentscheidung vom 27. April 1999 – auf die an dieser Stelle verwiesen wird - Folge gegeben worden sei. Das Finanzamt habe in dieser die Umsätze zu 10 % entsprechend der seinerzeitigen Erklärung festgesetzt und sei somit offensichtlich den Tatsachen und nicht der Ansicht der Betriebsprüfung gefolgt. Diese Entscheidung betreffe auch die aus den Umsätzen resultierenden ergebnisrelevanten Beträge und somit auch die Einkünfte der Bw..

Mit Schreiben vom 29. Mai 2007 übermittelte die steuerliche Vertreterin der Bw. dem UFS eine Kopie der Berufungsvorentscheidung vom 27. April 1999 hinsichtlich der Umsatzsteuer des Jahres 1992 betreffend die Hausgemeinschaft HuMitbes. sowie weiters das diesbezügliche Berufungsschreiben und die entsprechenden Auszüge aus dem diese Hausgemeinschaft betreffenden BP-Bericht.

In der am 26. Juni 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte der Vertreter der Amtspartei hinsichtlich der in Streit stehenden Mietaufwendungen unter Hinweis auf die in den beiden letzten Absätzen erwähnte Berufungsvorentscheidung ergänzend aus, dass nicht zu erkennen sei, inwieweit eine Steuerersparnis erfolgen hätte sollen. Die Vertreterin der Bw. gab diesbezüglich bekannt, dass sie der gleichen Ansicht sei.

Hinsichtlich der Schlussbesprechung führte die Vertreterin der Bw. aus, dass die diesbezüglichen Ausführungen des Prüfers nicht den Tatsachen entsprochen hätten. Auf die Abhaltung einer solchen sei nicht verzichtet worden.

Weiters legte die steuerliche Vertreterin der Bw. die Kopie einer Aktennotiz über eine Vereinbarung die zwischen der Bw. und ihrem Gatten getroffen wurde und in der wörtlich wie folgt ausgeführt wurde, vor:

„Aktennotiz über Vereinbarung zwischen Ing. E.M. und Dr. E. K. Hw

Frau Ing. E. M. Hw (IH) hat die Konzession f. d. Immobilienverwaltergewerbe erworben um ein eigenständiges Immobilienverwalterunternehmen zu gründen.

Dr. E. K. Hw (DH) unterstützt diese Gründung durch Übergabe der Verwaltung von bis dahin von ihm verwalteten Liegenschaften. Er bemüht sich, dass IH direkte Vollmachten erhält und steht dem Unternehmen mit seinen Kontakten und seinem Rat zur Seite. Dafür wird ein an DH zu zahlendes jährliches Honorar von 4 % des Jahresumsatzes aus der Immobilienverwaltung (IH) vereinbart.

Dieser ist nach Maßgabe der Möglichkeiten jedoch innerhalb von 5 Jahren nach dem Ende des der Bemessung dienenden Jahres jeweils mit der tatsächlichen Zahlung bzw. dem tatsächlichen Empfang fällig und steuerlich wirksam. Die Laufzeit ist auf 25 Jahre vorgesehen."

Angemerkt wird, dass diese Aktennotiz nur von einer Person – vermutlich von der Bw. – unterfertigt und handschriftlich erstellt wurde und kein Datum enthält.

Auf Befragen, wie die Übergabe der Verwaltung zu verstehen sei, gab die steuerliche Vertretung bekannt, dass die mit der Verwaltung verbundenen Arbeiten bzw. Tätigkeiten vom Ehegatten des Bw. an die Bw. übergegangen seien. Dabei handle es sich um die Arbeit (Verwaltungstätigkeit), sowie um die entsprechenden Einnahmen. Die steuerliche Vertretung führte diesbezüglich wörtlich aus wie folgt: *"Fr. IHW war auf Grund ihrer Ausbildungszeit in der Kanzlei DHw. durch drei bis vier Jahre den Klienten bereits bekannt und mit den erforderlichen Tätigkeiten vertraut, weshalb es für DHw. , als sich seine Situation in der unselbstständigen Tätigkeit wesentlich änderte, die nächstliegende Wahl war, diese Klienten an die nach dem Konzessionserwerb neu gegründete Kanzlei von seiner Gattin zur Verwaltung zu übergeben."* Auf weiteres Befragen, für welche Leistungen das im o. e. Schriftstück angeführte Honorar von 4 % vereinbart worden sei, gab die steuerliche Vertreterin an, dass diese Zahlungen hauptsächlich für erhaltene Leistungen im Zusammenhang mit der Unterstützung für die Gewinnung neuer Kunden sowie für die laufende Beratung im weiteren Sinn zu leisten gewesen seien.

Der Vertreter der Amtspartei führte hinsichtlich des obigen Vorbringens der steuerlichen Vertreterin der Bw. u. a. aus, dass festzustellen sei, dass zur in Rede stehenden, undatierten Aktennotiz keine Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht vermerkt seien.

Die steuerliche Vertretung verwies darauf, dass diese Aktennotiz im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt worden sei. Dieser Umstand gehe auch aus der Korrespondenz hervor. Der

Vertreter der Amtspartei führte diesbezüglich aus, dass auf diese Aktennotiz lediglich in der Berufung der Bw. Bezug genommen worden sei.

Auf Befragen des Referenten, was die im letzten Absatz der o. e. Aktennotiz erstellten Ausführungen inhaltlich bedeuteten, gab die steuerliche Vertretung an, dass die Bw. 4 % vom jeweiligen Jahresnettoumsatz innerhalb von fünf Jahren an ihren Ehegatten zu zahlen habe und zwar für eine Laufzeit der voraussichtlichen Dauer ihrer selbstständigen Tätigkeit als Immobilienverwalterin, nämlich 25 Jahre.

Die steuerliche Vertretung gab hinsichtlich des Inhaltes dieser Aktennotiz weiters bekannt, dass die diesbezügliche Vereinbarung auch die Abhaltung von jährlichen Hausversammlungen von insgesamt zehn Häusern durch den Ehegatten der Bw. beinhaltet habe. Eine derartige Hausversammlung dauere in der Regel zwischen drei bis vier Stunden. Der unter Hausverwaltern übliche Stundensatz für die im letzten Satz angeführte Tätigkeit habe in etwa ATS 1.200,-- pro Stunde (netto) betragen. Außerdem seien die mit der Abhaltung von Hausverwaltungen verbunden Vorbereitungszeiten in dieser Vereinbarung (gleichzeitig) berücksichtigt worden. Weiters habe diese Vereinbarung die Erstellung von Wochenberichten für zehn Häuser durch den Ehegatten der Bw. beinhaltet. Der Zeitaufwand hierfür sei variabel und hänge von den in den einzelnen Häusern jeweils vorgefallenen Vorkommnissen bzw. anfallenden Arbeiten ab.

Auf Befragen des Referenten, ob hinsichtlich der genannten Tätigkeiten – Abhaltung von Hausversammlungen, Erstellung von Wochenberichten – sowie hinsichtlich der Übergabe der Hausverwalterarbeiten vom Ehegatten der Bw. an diese mit Ausnahme der o.e. Aktennotiz weitere Schriftstücke existierten, gab die steuerliche Vertretung an, dass dies nicht der Fall sei. Sie könne auch nicht sagen, wann diese Aktennotiz erstellt worden sei, bzw. ob diese für die Betriebsprüfung erstellt worden sei. Es spreche nichts gegen die mündlich Vereinbarung, auch nicht nach den Grundsätzen der Finanzverwaltung bzw. der Judikatur wenn die mündliche Vereinbarung zur tatsächlichen Umsetzung gelange. Auf Befragen des Referenten, inwieweit sich die Bw. durch die Beauftragung ihres Ehegattin mit den oben genannten Tätigkeiten Aufwendungen erspart hätte, gab die steuerlich Vertretung an, dass der Grund dieser Vereinbarung darin gelegen gewesen sei, dass der Ehegatte der Bw. über seine Häuser Bescheid gewusst hätte und somit mit der Sachlage vertraut gewesen sei und daher einen geringeren Zeitaufwand verursacht habe. Eine nicht mit der Sachlage vertraute Person, die derartige Hausversammlungen abgehalten hätte, hätte für diese drei bis vier Stunden mehr Zeit als der Ehegatte der Bw. (die Person, die bereits vor der Arbeitsübernahme mit den diesbezüglichen Tätigkeiten betraut gewesen sei) benötigt. Es sei nicht auszuschließen, dass

eine nicht mit der Sachlage vertraute Person für die Abhaltung einer derartigen Hausversammlung insgesamt einen ganzen Tag Zeit benötigt hätte.

Der Vertreter der Amtspartei führte aus, dass es sich in diesem Fall um einen Vertrag, der zwischen nahen Angehörigen geschlossen worden sei, handelte. Für die steuerliche Anerkennung eines solchen sei u.a. notwendig, dass dieser nach außen hin ausreichend in Erscheinung trete. Schon dieser ersten Voraussetzung der ausreichenden und klaren Publizität durch zeitgerechte und zeitnahe Vorlage der entsprechenden Beweise bzw. Unterlagen sei im konkreten Fall nicht entsprochen worden, weil die Abmachung bzw. die Vereinbarung über die vom Ehegatten der Bw. erbrachten Leistungen erst nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, für den diese bereits steuerliche Wirkung entfalten hätten sollen, erst im Zuge des BP-Verfahrens bzw. während der Verhandlung vor dem UFS der Abgabenbehörde zur Kenntnis gebracht worden sei.

Die in Rede stehende Vereinbarung könne bereits mangels Vorliegens der geforderten Publizität keine steuerliche Anerkennung finden. Die Vertretung der Amtspartei führte diesbezüglich weiters aus, dass das Nichtvorhandensein der geforderten Publizität der steuerlichen Anerkennung einer zwischen nahen Angehörigen geschlossenen Vereinbarung entgegenstehe.

Der Vertreter der Amtspartei führte weiters aus, dass eine zwischen nahen Angehörigen zustande gekommene Abmachung bzw. ein derartiger Vertrag, um steuerlich anerkannt werden zu können, einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben müsste. Bereits in der nunmehrigen mündlichen Berufungsverhandlung habe sich jedoch herausgestellt, dass für die Interpretation des Inhaltes der oa. Aktennotiz 1/2 bis 3/4 Stunde Zeit benötigt worden sei. Diese Aktennotiz genüge dem Erfordernis des klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhaltes nicht. Außerdem findet sich auf dieser Aktennotiz kein Datum.

Dazu komme, dass die zwischen der Bw. und deren Ehegatten abgeschlossene Vereinbarung als nicht fremdüblich zu beurteilen sei. Dies bereits im Hinblick auf die Vereinbarung der Bezahlung eines Jahresumsatzes im Ausmaß von 4 % mit Wirkung von fünf Jahren. Eine mit der Materie bestens vertraute, der Bw. aber fremd gegenüber stehende Person, wäre mit der Regelung 4 % Jahresumsatz innerhalb von fünf Jahren keinesfalls einverstanden. Weiters würden die Zahlungen bei einer solchen Person nach erbrachter und nachgewiesener Leistung erfolgen (Honorarnoten über Stunden, Monatsleistung, Inhalt der Leistung z.B. Hausversammlungsberatungsleistung in Mieterangelegenheiten etc.), nicht aber nach pauschalen Sätzen, ohne dass der Arbeitsumfang konkret hätte nachgewiesen werden müssen. Hinsichtlich der Ausführung der Bw. in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP

zu ihrer Berufung, wonach Hausversammlung nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen und einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten, führte der Vertreter der Amtspartei aus, dass dies nichts mit einem Vertrag zu tun habe, sondern dass sich dies eigentlich auf eine ausgeführte Tätigkeit beziehe und dass dieses Vorbringen daher nicht geeignet sei, das Zutreffen der Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der gegenständlichen Vereinbarungen zu belegen.

Weiters wies der Vertreter der Amtspartei darauf hin, dass die strittigen Zahlungen bei einer beim Ehegatten der Bw. erfolgten Betriebsprüfung einnahmenvermindernd zum Ansatz gebracht worden seien. Die Bescheide, die auf Grundlage dieser BP ergangen seien, seien nicht bekämpft worden.

Auf Befragen des Referenten, warum diese Bescheide vom Ehegatten der Bw nicht bekämpft worden seien, gab die steuerliche Vertretung an, dass die Nichtanerkennung durch die BP der vom Ehegatten der Bw. vereinnahmten, der mündlichen Vereinbarung entsprechenden, zugeflossenen Beträge für diesen keine Schlechterstellung gebracht hätten und dass daher eine Berufung für nicht erforderlich gehalten worden sei. Der Vertreter der Amtspartei führte diesbezüglich aus, dass es dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht entspreche, wenn auf der einen Seite Einnahmen nicht versteuert werden müssten, jedoch auf der anderen Seite die diesen entsprechenden Aufwendungen steuerliche Anerkennung finden würden.

Die steuerliche Vertreterin brachte hinsichtlich der Ausführungen des Vertreters der Amtspartei bezüglich des Vorliegens eines zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Vertrages vor, dass gemäß der Judikatur bereits die Verbuchung eines Geschäftsfalles eine hinreichende Dokumentation darstelle. Der BP seien die Banküberweisungen vorgelegen. Diese seien auch entsprechend verbucht worden.

Die Vertreterin der Bw. legte die Kopie einer Banküberweisung bzw. Auftragsbestätigung, aus der hervorgeht, dass von ihr am 9. April 1991 der Auftrag erteilt worden sei, dem Konto ihres Ehegatten ATS 52.555,36 gutzubringen, vor. Weiters wurde von dieser eine Kopie eines mit dem 30. Dezember 1992 datierten Schriftstückes – Betreff: Übergabeanteil - in dem der Ehegatte der Bw. bestätigt, ATS 72.568,-- (inkl. Ust.), resultierend aus dem Umsatz 1989 – ATS 1,814.236,--, davon 4 % - erhalten zu haben, vorgelegt.

Wenn mündliche Vereinbarungen nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen sollten, sei es nach Ansicht der steuerlichen Vertreterin bzw. der Bw. wesentlich, dass die Vertragsschließenden nach außen hin - siehe Gegendarstellung vom 4. Juni 1999 - gemeinsam auftreten. Die steuerl. Vertr. zitierte in diesem Zusammenhang die Rz. 1.133 der

ESt-Richtlinien 2000. Über Vorhalt des Ref., dass die Jahre 1990 – 1992 berufsgegenständlich seien, führten sowohl der Vertr. der Amtspartei als auch die steuerl. Vertr. der Bw. aus, dass der Inhalt der ESt-Richtlinien im berufsgegenständlichen Zeitraum der gleiche gewesen sei.

Der Vertreter der Amtspartei wendete diesbezüglich ein, dass durch bloße Buchungen von Geschäftsfällen dem Publizitätserfordernis von zwischen nahen Angehörigen geschlossenen Verträgen nicht genüge getan werde. Anderenfalls müsste jeder zwischen nahen Angehörigen geschlossene Vertrag aufgrund einer entsprechenden Aufwandsbuchung Anerkennung finden. In diesem Zusammenhang merkte der Vertr. der Amtspartei an, dass aus dem in der mündl. Berufungsverhandlung ausgehändigten Überweisungsbeleg (Kopie) die wesentlichen Vertragsbestandteile nicht mit genügender Deutlichkeit hervorgingen.

Die steuerl. Vertr. erwiderte, dass grundsätzlich keine schriftliche Vereinbarung erforderlich sei und wies auf das Erkenntnis d. VwGH vom 16. Dezember 1988, Zl. 87/14/0036, hin und führte weiters aus, dass der VwGH mit Erk. vom 11. November 1980, Zl. 1175,1533/80, in Bezug auf eine stille Gesellschaft befunden habe, dass auf Grund des Umstands, dass das stille Gesellschaftsverhältnis seinen Niederschlag durch buchmäßige Erfassung seiner Einlage gefunden habe, keine gesonderte Mitteilung an das Finanzamt erforderlich sei. In der vorgelegten Überweisungsbelegkopie sei angeführt, dass 4 % von ATS 1.594.903,40, das seien ATS 63.796,14, abzüglich Akonto zuzügl. Mehrwertsteuer - insgesamt ein Betrag in Höhe von ATS 52.555,36 - überwiesen worden sei. Der genannte Basisbetrag von rund ATS 1,6 Mio. sei der Umsatz des Jahres 1986. Die Überweisung sei innerhalb des genannten Zeitraumes erfolgt, dieser sei vom Vertr. der Amtspartei als nicht fremdüblich beurteilt worden. Der Umsatz des Jahres 1986 sei dem FA innerhalb der zur Verfügung stehenden Frist, voraussichtlich im April 1988, erklärt worden. Die steuerliche Vertreterin der Bw. wies weiters darauf hin, dass nach dem Ablauf eines Jahres bis zum Feststellen eines auch von der Finanzbehörde festgesetzten Jahresumsatzes in etwa zwei Jahre nach Ablauf dieses Jahres vergehen. Es sei daher die Vereinbarung des Zeitraumes von fünf Jahren innerhalb der wirtschaftlich üblichen, angemessenen Gestaltungsmöglichkeit.

Die steuerliche Vertreterin führte weiters aus, dass der Umsatz der Barerhaltsbestätigung jenen des Jahres 1989 betreffe, 4 % davon seien ATS 72.568,00. Der Ehegatte der Bw. habe bestätigt, diesen Betrag im Laufe des Jahres 1992 bar erhalten zu haben.

Wenn der Amtsvertreter ausführe, dass zwischen nahen Angehörigen zustande gekommene Abmachungen bzw. Verträge, um steuerlich anerkannt werden zu können, einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben müssten, so ist dies bei der zwischen der Bw. und deren Ehegatten abgeschlossenen mündlichen Vereinbarung zweifelsfrei der Fall gewesen.

Der Inhalt dieser mündlichen Vereinbarung sei dem Betriebsprüfer im laufenden Verfahren wie auch später in der Berufung sowie in der Gegenäußerung vom 4. Juni.1999 ausführlich und wiederholt geschildert worden. Hr. Dr. Hw hätte auch mit einem anderen Mitarbeiter der für ihn in den Jahren vor 1983 tätig gewesen sein hätte können, eine mündl. Vereinbarung mit gleichem Inhalt abschließen können od. wollen. Zum Thema, dass die Vereinbarung eines Pauschalhonorares von 4 % des Jahresumsatzes nicht als fremdüblich zu beurteilen sei, verwies die steuerl. Vertr. darauf, dass Pauschalabgeltungen von Tätigkeiten im Bereich von Hausverwaltungen die Regel seien. Das Hausverwaltungshonorar selbst sei ein Pauschalhonorar, nicht jede Tätigkeit, wie die Entgegennahme von Telefonaten und das Ausfüllen von Erlagscheinen etc. könne zeitmäßig erfasst und dementsprechend verrechnet werden. In dem gegenständlichen Zeitraum sei die Errichtung von Mietverträgen und die Bauverwaltung gesondert verrechnet worden. Alle übrigen Tätigkeiten inkl. der Abhaltung der Hausversammlungen würden den Klienten pauschal durch einen von der Innung empfohlenen oder vorgeschriebenen Pauschalsatz, der auf die Einnahmen des jeweiligen Klienten anzuwenden sei, verrechnet.

Der Vertr. der Amtspartei führte aus, dass die strittigen Zahlungen bei einer beim Ehegatten der Bw. erfolgten BP einnahmenvermindernd zum Ansatz gebracht worden seien. Die in der Folge auf Grundlage dieser BP ergangen Bescheide seien nicht bekämpft worden. Es entspreche dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht, wenn auf der einen Seite Einnahmen nicht versteuert werden müssten, auf der anderen Seite jedoch die entsprechenden Aufwendungen steuerliche Anerkennung finden würden.

Die steuerliche Vertreterin der Bw. führte diesbezüglich aus, dass die Bw. in ihren Einkommensteuererklärungen der Jahre 1991 und 1992 die von der BP nicht anerkannten, o.g. Beträge als Betriebsausgaben angesetzt habe. In den ESt-Erklärungen des Ehegatten der Bw. seien diese Beträge als Betriebseinnahmen angesetzt worden. Anderenfalls hätten diese von der BP nicht herausgenommen werden können. Durch die Steuerpflichtigen sei dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sehr wohl entsprochen worden. Es sei nicht im Bereich der Bw. gelegen gewesen, dass ihre gem. der o.a. Vereinbarung getätigten Betriebsausgaben von der BP nicht anerkannt worden seien. Es sei auch nicht im Bereich der Bw. gelegen gewesen, dass durch den Zeitablauf bis zur derzeitigen Erledigung der Berufung vom 29. September 1995 eine entsprechende Korrektur bei Dr. Hw nicht vorgenommen werden könne. Es wäre nach Ansicht der steuerl. Vert. im Bereich der Finanzverwaltung möglich gewesen, durch geeignete Vorgehensweisen das Verfahren von Dr. Hw für die Jahre 91 und 92 wieder wiederaufzunehmen.

Der Vertreter der Amtspartei führte aus, dass nie bestritten worden sei, dass die Schriftlichkeit bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht erforderlich sei und dass dem von der Vertreterin der Bw. zitierten Erkenntnis des VwGH bezüglich der Anerkennung des Vorliegens einer stillen Gesellschaft nicht gefolgt werden könne, da dies nichts mit Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu tun habe. Nach Ansicht des Vertr. der Amtspartei fehle es im konkreten Fall an der Publizität. Hinsichtlich des Argumentes, dass bei Hausverwaltungen Pauschalzahlungen üblich seien, führte der Vertreter der Amtspartei weiters aus, dass dieses Argument im Zusammenhang mit dem Vertrag zwischen nahen Angehörigen nicht wesentlich sei. Der Grund dafür sei in seinen o.e. Ausführungen, die im letzten Absatz auf Seite 5 dieser Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Berufungsverhandlung dargelegt worden seien, zu sehen. Hinsichtlich der Ausführungen betr. den Umstand, dass die strittigen Zahlungen bei einer beim Ehegatten der Bw. erfolgten BP einnahmenvermindernd zum Einsatz gebracht worden seien und dass die Bescheide die auf Grundlage dieser BP ergangen seien, nicht bekämpft worden seien, führte der Vertr. der Amtspartei aus, dass es sich hierbei um eine Feststellung handelte. Die vom Vertr. der Amtspartei in diesem Zusammenhang getätigten weiteren Ausführungen hinsichtlich der Gleichmäßigkeit der Besteuerung seien erst im Zusammenhang mit der Frage nach den Gründen, warum keine Berufung erhoben worden sei, vorgebracht worden.

Die steuerl. Vertr. legte abschließend dar, dass es im Bereich der freiberuflichen Tätigkeiten durchaus üblich sei, sich Mitarbeiter zu suchen, die geeignet erschienen, eigene Auftragsvolumina vorübergehend oder auch langfristig in der Weise zu übernehmen, dass der übernommene Umsatz wenigstens erhalten bleibe, wenn nicht vermehrt werde. Der Festsetzung von gerade 4 % liege eine Kalkulation des Ehegatten der Bw. zugrunde, die einerseits auf den Zeitraum, in dem die Bw. ihre Liegenschaftskanzlei betreiben werde, abstelle und die sich andererseits darauf gründe, dass dem Ehegatten der Bw. sehr wohl bekannt sei, wie viele Hausversammlungen stattfänden und welchen Arbeitsaufwand er sich darüber hinaus erwarte bzw. sich absichtlich zurückbehalte. Die Betrachtung der Jahre 1983 bis inkl. 1992 ergebe, dass im Durchschnitt ein Jahreshonorar von ATS 62.500,00 inkl. 18 bzw. 20 % Umsatzsteuer erzielt worden sei. Dies entspreche dem oben dargelegten Arbeitsaufwand. Würden die Leistungen einzeln verrechnet, würde man zum gleichen Aufwand gelangen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Übergabehonorar

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Vereinbarung, auf deren Grundlage die Bw. die in Rede stehenden Zahlungen in den Jahren 1991 und 1992 an ihren Ehegatten leistete, den von der Rechtsprechung aufgestellten Kriterien für die Anerkennung von zwischen nahen Angehörigen geschlossenen Verträgen entspricht und somit diese Zahlungen Betriebsausgaben darstellen bzw. die diesbezüglich geltend gemachten Vorsteuerbeträge anzuerkennen sind (Ansicht der Bw.) oder ob diese Vereinbarung der Angehörigenjudikatur nicht entspricht und somit diesen Zahlungen die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben zu versagen ist bzw. die von der Bw. diesbezüglich geltend gemachten Vorsteuern zu kürzen sind (Ansicht des Finanzamtes).

Der unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Der Ehegatte der Bw. überließ der Bw. Hausverwaltungen nachdem diese die entsprechende Konzession erlangt hatte und unterstützte diese beratend sowie bei der Gewinnung neuer Kunden. Darüber hinaus hielt der Ehegatte der Bw. für die Bw. jährliche Hausversammlungen für insgesamt zehn Häuser ab und erstellte für diese Wochenberichte. Der Zeitaufwand für diese Hausversammlungen betrug in der Regel drei bis vier Stunden pro Haus und umfasste zusätzlich die damit verbundenen Vorbereitungszeiten. Unter Hausverwaltern wurde im berufsgegenständlichen Zeitraum für die Abhaltung von Hausversammlungen üblicherweise ein Stundensatz in Höhe von ATS 1.200,-- (netto) verrechnet. Der Zeitaufwand für die Erstellung der Wochenberichte war variabel, je nachdem welche Vorfälle sich in den einzelnen Häusern ereigneten.

Sowohl die die Überlassung der Hausverwaltung betreffende, als auch die die Abhaltung von Hausversammlungen und die Erstellung der Wochenberichte betreffende Vereinbarung wurden mündlich abgeschlossen. Die oben wörtlich dargestellte, undatierte Aktennotiz, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, ist das einzige Schriftstück das hinsichtlich dieser Abmachungen existiert.

Das Finanzamt geht davon aus, dass diese Vereinbarung bereits mangels Publizität keine steuerliche Anerkennung finden könne, da es sich in diesem Fall um einen zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Vertrag handle. Außerdem stehe dessen steuerlicher Anerkennung der Umstand, dass dessen Inhalt weder klar sei, noch dass dieser jeden Zweifel ausschließe, entgegen. Auch sei diese Vereinbarung nicht als fremdüblich zu beurteilen, da Leistungen von Hausverwaltern nach erbrachter und nachgewiesener Leistung, nicht jedoch nach pauschalen Sätzen, ohne konkreten Nachweis des Arbeitsumfanges, bezahlt werden würden und da weiters eine der Bw. fremd gegenüber stehende Person nicht mit den im konkreten Fall vereinbarten Zahlungsmodalitäten – 4 % Jahresumsatz, zahlbar innerhalb von fünf Jahren – einverstanden wäre.

Nach Ansicht der steuerlichen Vertreterin stellt bereits die Verbuchung eines Geschäftsfalles eine hinreichende Dokumentation dar. Wesentlich für das nach außen hin in Erscheinung Treten einer mündlichen Vereinbarung sei, dass die Vertragschließenden nach außen hin gemeinsam auftreten. Die o. e. Zahlungsmodalitäten seien fremdüblich. Der Inhalt der in Streit stehenden Vereinbarung sei der Betriebsprüfung wiederholt zur Kenntnis gebracht worden. Dieser sei als klar zu beurteilen und schließe jeden Zweifel aus. Pauschalabgeltungen von Tätigkeiten seien im Bereich von Hausverwaltungen die Regel.

Dieser Sachverhalt ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen – selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprächen – für den Bereich des Steuerrechts nur dann Anerkennung finden, wenn sie

- 1.) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- 2.) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- 3.) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese in der Rechtsprechung für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweismwürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechnigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch die Bestimmung des § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits (Siehe d. Erkenntnis des VwGH vom 1. Juli 2003, Zl. 98/13/0184, sowie *Doralt*, EStG⁴, § 2 Tz 160 ff).

Die oben genannten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Vereinbarungen müssen kumulativ vorliegen (siehe *Doralt*, EStG⁴, § 2 Tz 160).

Die zwischen der Bw. und deren Ehegatten getroffene Vereinbarung wurde lediglich – der oben dargestellten Aktennotiz kann bereits deshalb kein Vertragscharakter zukommen, da diese nur von einer Person unterfertigt wurde - in mündlicher Form abgeschlossen. Damit ist im gegenständlichen Fall das Erfordernis einer ausreichenden Publizität im Sinne des oben Gesagten nicht gegeben. Diesbezüglich ist jedoch anzumerken, dass das Erfordernis des Vorliegens der Publizität nicht überbewertet werden darf und somit das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung für sich alleine nicht ausreicht, um abschließend beurteilen zu können, ob der in Rede stehende Vertrag den obigen Kriterien entspricht oder nicht.

Daher ist für die Beantwortung der Frage, ob die gegenständliche Vereinbarung den von der Rechtsprechung aufgestellten Kriterien für die Anerkennung von zwischen nahen Angehörigen geschlossenen Verträgen entspricht, von entscheidender Bedeutung, ob diese (Vereinbarung) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweist und ob diese auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (Fremdvergleich) oder nicht.

Von einem klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt kann im Falle des in Rede stehenden Vertrages bereits deshalb nicht gesprochen werden, da aus diesem nicht hervorgeht, welches Entgelt für die einzelnen Leistungen bzw. für die Übergabe und Übernahme von Klienten verrechnet wird. Es besteht lediglich eine Pauschalentgeltvereinbarung die sämtliche o. e. Vertragspunkte umfasst. Somit geht aus der gegenständlichen Vereinbarung nicht hervor, welches Entgelt für die einzelnen Leistungen zu verrechnen ist.

Außerdem ist nicht erkennbar, bei welchen Häusern die Übergabe der Verwaltung erfolgte. Dazu kommt, dass die übrigen Vertragspunkte nicht ausreichend konkretisiert sind. Auf die Ausführungen des Vertreters der Amtspartei in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach für die Interpretation des Inhaltes der o. e. Aktennotiz eine $\frac{1}{2}$ bis eine $\frac{3}{4}$ Stunde Zeit benötigt worden sei, wird in diesem Zusammenhang verwiesen.

Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zustandegekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beweiswürdigung der belangten Behörde, die gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, welche Tatsachen als erwiesen anzunehmen sind, vom Verwaltungsgerichtshof insoweit zu überprüfen, als es sich um die Feststellung handelt, ob der Denkvorgang bei der belangten Behörde zu einem den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung entsprechenden Ergebnis geführt hat und ob der

Sachverhalt, der im Denkvorgang gewürdigt worden ist, in einem ordnungsgemäßen Verfahren ermittelt worden ist (vgl. hiezu beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 24. April 1996, Zlen. 94/13/0124, 0051).

Bei der Beurteilung, ob die in Rede stehende Vereinbarung auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre, ist zunächst festzuhalten, dass bereits der Umstand, dass dieser Vertrag, der u. a. die Übergabe bzw. die Übernahme von Hausverwaltungsklienten beinhaltete, nicht schriftlich abgeschlossen wurde, als keinesfalls mit den diesbezüglichen Gepflogenheiten in der Branche der Bw. als in Einklang stehend anzusehen ist. Dass eine der Bw. fremd gegenüber stehende Person bereit gewesen wäre, einen derartigen Vertrag, der darüber hinaus auch die Abhaltung von Hausversammlungen, die Erstellung von Wochenberichten sowie Beratung umfasste, lediglich mündlich abzuschließen und in diesem für sämtliche genannte Leistungen sowie für die Übergabe bzw. Übernahme von Klienten lediglich ein pauschales (Gesamt)entgelt zu vereinbaren, ist auszuschließen. Eine familienfremde Personen hätte für eine derart komplexe Vereinbarung nicht nur die Schriftform gewählt sondern auch für die verschiedenen Leistungen bzw. die Übergabe von Klienten getrennte Entgelte festgesetzt.

Es mag durchaus sein, dass in der Branche der Bw. einzelne Leistungen pauschal verrechnet werden. Keinesfalls umfassen derartige Vereinbarungen jedoch auch die Übernahme von Klienten.

Das Gleiche gilt für die Tatsache, dass die in Rede stehenden Pauschalvereinbarung auch die Abhaltung von (mindestens) zehn Hausversammlungen pro Jahr durch den Ehegatten der Bw. (für die Bw.) beinhaltete. Die Bw. gab in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP zu ihrer Berufung diesbezüglich selbst an, dass alleine für die Abhaltung einer Hausversammlung – ohne Berücksichtigung der entsprechenden Vorbereitungszeiten - mit einem Zeitaufwand von drei bis vier Stunden und einem Stundensatz von ATS 1.200,-- (netto) zu rechnen gewesen wäre. Angesichts dieses Marktpreises ist unter Berücksichtigung des Umstands, dass derartige Tätigkeiten spezielle, auf die Branche der Bw. beschränkte, Kenntnisse erfordern, davon auszugehen, dass eine der Bw. fremd gegenüber stehende und mit dem für diese (Tätigkeiten) notwendigen Wissen versehene Person, die mit der Erbringung derartiger Leistungen betraut worden wäre, nicht bereit gewesen wäre, auf die Verrechnung des genannten und am Markt jederzeit erzielbaren Stundensatzes zu verzichten. Dieser Schluss erscheint insbesondere im Hinblick darauf, dass die gegenständliche Vereinbarung die jährliche Abhaltung von Hausversammlungen für zehn Häusern beinhaltete, sowie darauf, dass für jede dieser Versammlungen verrechenbare Vorbereitungszeiten angefallen wären, die zusätzlich in Rechnung gestellt werden hätten können, geradezu zwingend.

Außerdem kann ausgeschlossen werden, dass eine mit der Materie bestens vertraute, der Bw. jedoch fremd gegenüberstehende Person mit den vereinbarten Zahlungsmodalitäten – *„4 % des Jahresumsatzes aus der Immobilienverwaltung, fällig nach Maßgabe der Möglichkeiten jedoch innerhalb von fünf Jahren nach dem Ende des der Bemessung dienenden Jahres jeweils mit der tatsächlichen Zahlung bzw. dem tatsächlichen Empfang“* – einverstanden gewesen wäre. Den diesbezüglichen Ausführungen des Vertreters der Amtspartei in der mündlichen Berufungsverhandlung ist zu folgen. Dass eine familienfremde Person mit derartigen Kenntnissen bereit gewesen wäre, die entsprechenden Honorarforderungen auf eine Dauer von bis zu fünf Jahren zu stunden, widerspricht jeglicher wirtschaftlicher Realität.

Im vorliegenden Fall ist in freier Beweiswürdigung unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung, wonach es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des VwGH vom 25. April 1996, Zl. 95/16/0244, vom 19. Februar 2002, Zl. 98/14/0213 und vom 9. September 2004, Zl. 99/15/0250) sowie unter Beachtung der obigen diesbezüglichen Ausführungen auf Grund des sich aus den Verhältnissen des vorliegenden Falles ergebenden Gesamteindrucks davon auszugehen, dass die zwischen der Bw. und deren Ehegatten abgeschlossene Vereinbarung von Familienfremden nicht in der von der Bw. angegebenen Weise getroffen worden wäre.

Das Vorbringen der Bw., dass Hausverwaltungen nach außen hinreichend zum Ausdruck kämen, da diese mit den jeweils betroffenen fremden Personen abgehalten werden würden, dass eine Hausversammlung einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweise und dass die Beiziehung eines familienfremden Immobilientreuhänders eine Alternative dargestellt hätte, übersieht, dass die Beurteilung der Frage, ob die in Rede stehende und zwischen der Bw. und deren Ehegatten abgeschlossene Vereinbarung, die u. a. die Abhaltung von Hausversammlungen beinhaltete, den oben dargestellten Kriterien für die steuerliche Anerkennung von zwischen nahen Angehörigen geschlossenen Verträgen entspricht oder nicht, den Gegenstand des vorliegenden Falles bildet. Aus den oben angeführten Gründen trifft dies nicht zu. Auf die diesbezüglichen Ausführungen des Vertreters der Amtspartei in der mündlichen Berufungsverhandlung wird wiederum verwiesen.

Dass der Inhalt dieser Vereinbarung der Betriebsprüfung wiederholt zur Kenntnis gebracht wurde, vermag an den oben getroffenen Feststellungen ebenfalls nichts zu ändern.

Dem Vorbringen, dass bereits die Verbuchung eines Geschäftsfalles eine hinreichende Dokumentation darstelle, ist entgegenzuhalten, dass diesfalls jeder zwischen nahen

Angehörigen abgeschlossene Vertrag auf Grundlage der entsprechenden Aufwandsbuchungen steuerlich anzuerkennen wäre und somit die von der Angehörigenjudikatur entwickelten Grundsätze auf diese Weise unterlaufen werden könnten.

Auch aus den beiden im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten und oben dargestellten Kopien eines Überweisungsbeleges vom 9. April 1991 bzw. eines Schriftstückes vom 30. Oktober 1992 ist für die Bw. nichts zu gewinnen. Dies bereits deshalb, da aus diesen der Inhalt der gegenständlichen Vereinbarung in keinsten Weise hervorgeht. Abgesehen davon stellen diese Kopien kein taugliches Beweismittel dafür dar, dass diese (Vereinbarung) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wäre.

Hinsichtlich des die Einkommensteuerrichtlinien, Rz 1133, betreffenden Vorbringens der steuerlichen Vertreterin wird auf die obigen Ausführungen betreffend das Erfordernis des Vorliegens einer ausreichenden Publizität verwiesen.

Auch das von der steuerlichen Vertreterin hinsichtlich des Erkenntnisses des VwGH vom 11. November 1980, Zlen. 1175, 1533/80, erstattete Vorbringen, dass in diesem befunden worden sei, dass auf Grund des Umstands, dass das stille Gesellschaftsverhältnis seinen Niederschlag durch buchmäßige Erfassung seiner Einlage gefunden habe, keine gesonderte Mitteilung an das Finanzamt erforderlich sei, ändert nichts daran, dass weder von einem klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt des in Rede stehenden Vertrages gesprochen werden kann, noch etwas daran, dass dieser nicht als fremdüblich zu beurteilen ist. Davon abgesehen, ist der diesem Erkenntnis zugrundeliegende Sachverhalt nicht mit jenem des gegenständlichen Falles vergleichbar.

Hinsichtlich der von der steuerlichen Vertreterin im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung erstellten Ausführungen, dass im Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH vom 16. Dezember 1988, Zl. 87/14/0036 grundsätzlich keine schriftlichen Vereinbarungen erforderlich sei, ist wiederum auf das oben betreffend das Erfordernis des Vorliegens der Publizität Gesagte, zu verweisen. Außerdem ist der diesem Erkenntnis zugrundeliegende Sachverhalt ebenfalls nicht mit dem berufsgegenständlichen vergleichbar.

Da die in Rede stehende Vereinbarung weder einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweist, noch einem Fremdvergleich standhält, kann diese für den Bereich des Steuerrechts nicht als erwiesen angenommen werden. Daher geht auch das übrige diesbezügliche Vorbringen der Bw. ins Leere.

Somit war den von der Bw. in den Jahren 1991 und 1992 als „*Übergabehonorar*“ bezeichneten Aufwendungen die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben zu versagen.

Wenn Leistungen zwischen Angehörigen – wie im vorliegenden Fall - aus familiären Motiven erbracht werden, fehlt es an einem umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch. Daher waren auch die von der Bw. diesbezüglich geltendgemachten Vorsteuerbeträge nicht anzuerkennen.

2.) Mietaufwand

Da das Berufungsvorbringen, soweit sich dieses auf die Mietzahlungen der Bw. des Jahres 1992 bezieht, als schlüssig – der Vertreter der Amtspartei führte in der mündlichen Berufungsverhandlung aus, dass nicht zu erkennen sei, inwieweit durch die o. a. Konstruktion der Betriebsprüfung eine Steuerersparnis hätte erfolgen sollen - zu beurteilen ist, war der Berufung insoweit Folge zu geben. Auf die stattgebende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 27. April 1999 hinsichtlich der Umsatzsteuer des Jahres 1992 zu St.Nr. betreffend die Hausgemeinschaft in Gasse sowie auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen. Dem oben dargestellten diesbezüglichen Antrag war daher zu entsprechen.

3.) Schlussbesprechung

Hinsichtlich des Vorbringens, dass kein Verzicht auf die Abhaltung einer Schlussbesprechung erfolgt sei, ist die Bw. darauf zu verweisen, dass die Verletzung des Parteiengehörs generell keinen absoluten Verfahrensmangel darstellt. Verletzt die Abgabenbehörde erster Instanz das Recht auf Parteiengehör, so ist dies im Berufungsverfahren sanierbar (siehe Ritz, BAO³, § 115, Tz 21 sowie die dort angeführte Judikatur). In diesem wurde der Bw. ausreichend Gelegenheit geboten, ihren Standpunkt darzulegen.

4.) Umsatz- und Einkommensteuer 1990

Da die diesbezüglichen Feststellungen der BP unbestritten blieben, war die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 11. Oktober 2007