



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat IX am 6. November 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk in Wien betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer 1996 und betreffend Umsatzsteuer 1997 bis 1998 und betreffend Einkommensteuer 1996 bis 1998 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

**Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.**

**Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.**

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielte im Streitzeitraum Einkünfte aus ihrer Tätigkeit als Physiotherapeutin, als Vortragende und durch den Handel mit medizinisch-technischen Geräten.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte die Prüferin fest:

Die Bw. erzielte sowohl unecht steuerbefreite Umsätze als Physiotherapeutin als auch steuerpflichtige Umsätze aus der Vermietung der Praxisräumlichkeiten an Physiotherapeuten. Im Zusammenhang mit beiden Umsätzen fielen Vorsteuern an. Die Pflichtige nahm die Aufteilung der Vorsteuern in abzugsfähige und nicht abzugsfähige Vorsteuern nach dem Verhältnis der Umsätze aus der eigenen Physiotherapietätigkeit zu den Umsätzen der eingemieteten Physiotherapeuten vor und gelangte damit zu einer abzugsfähigen Vorsteuer von 34 Prozent in der Höhe von 11.628,66 ATS für 1997 und von 18 Prozent in der Höhe von 7.138,79 ATS für 1998. Die Prüferin teilte die Vorsteuern im Verhältnis der von der Bw. erzielten unecht steuerbefreiten Umsätze zu den von der Bw. erzielten steuerpflichtigen Umsätzen auf und gelangte mit dieser Berechnung zu einer abzugsfähigen Vorsteuer im Ausmaß von 11 Prozent für 1997 und von 16 Prozent für 1998. Dies ergab eine Vorsteuerkürzung für 1997 in der Höhe von 7.866,44 ATS für 1997 und von 793,20 ATS für 1998 (TZ. 15).

Die Bw. hatte Zahlungen an den seinerzeitigen Lebensgefährten und jetzigen Ehemann für die Durchführung von Reinigungs-, Buchhaltungs- und EDV-Arbeiten als Aufwand geltend gemacht. Die Verbuchung war einmal jährlich beim Jahresabschluss erfolgt. Der Zahlungsfluss war bis zum Abschluss der Prüfung nicht nachgewiesen worden. Aufzeichnungen über die erbrachten Tätigkeiten und die dafür vorgesehene Zeit wurden nicht vorgelegt. Der Lebensgefährte war im Jahr 1996 Student gewesen und ab dem Jahr 1997 in X beschäftigt gewesen. Auf Grund dieser Umstände kam die Prüferin zu dem Schluss, dass die Beschäftigung des Lebensgefährten durch die Bw. einem Fremdvergleich nicht standhalte. Den Aufwendungen (1996: 92.500,00 ATS; 1997: 144.000,00 ATS; 1998: 144.000,00) wurde daher der Abzug versagt (TZ. 18).

Die Bw. lebte im Streitzeitraum im Wohnungsverband mit ihrem Lebensgefährten in dessen Wohnung mit ca. 65 qm. Als Arbeitsraum nutzte sie einen Raum von 12,58 qm, welcher vor Eröffnung ihres Betriebes dem Lebensgefährten als Studierzimmer gedient hatte. Die Nutzung des Arbeitsraumes bestand in der Lagerung von Buchhaltungsunterlagen, von einschlägigen Prospekten und für den Handel mit Medizintechnik. Die Handelswaren wurden auf Bestellung der Kunden beschafft, ein Lagerraum war daher nicht erforderlich. Der Raum war mit einigen Kästen, mit einer Couch und mit einem Schreibtisch möbliert. Nach Ansicht der Prüferin wirkte

der Raum optisch wie ein Wohnraum, eine private Nutzung sei daher möglich. Für die Nutzung des Arbeitsraumes wurde Miete in der Höhe von 24.000,00 ATS für 1996 und jeweils 45.000,00 ATS für 1997 und 1998 als Aufwand geltend gemacht. Die jährliche Miete ohne Betriebskosten für die gesamte Wohnung betrug etwa 53.000,00 ATS. Für die Tätigkeit als Physiotherapeutin gab es eigene Räumlichkeiten in K mit zwei Therapieräumen, einer Küche einem Vorraum mit der Rezeption. Betreffend die Miete des Arbeitsraumes im Wohnungsverband wurde kein Vertrag vorgelegt. Nach Ansicht der Prüferin schien die ausschließliche berufliche Nutzung nach Art des Raumes nicht gegeben. Die Vermietung hielt einem Fremdvergleich nicht stand. Den Aufwendungen wurde daher der Abzug versagt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung. Es nahm das Verfahren betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1996 wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung. Die Veranlagung zur Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der Betriebsprüfung.

Gegen diese Bescheide wurde Berufung eingebracht. Die Bw. führte darin aus:

Wiederaufnahme:

Weder der Begründung der Bescheide noch dem Betriebsprüfungsbericht seien die Wiederaufnahmegründe entnehmbar. Es könnten weiters keine neuen Tatsachen hervorgekommen sein. Wenn die Finanzbehörde die Verrechnung mit dem Ehemann nicht anerkenne, so müsse doch bedacht werden, dass dieser bei dem selben Finanzamt zur Steuer veranlagt werde.

Vorsteuer:

Die Feststellungen der Betriebsprüfung verstoßen gegen die Erfahrungen des täglichen Lebens und gegen die Denkgesetze. Es sei wohl klar, dass nach der Art der wirtschaftlichen Nutzung der Räume ein entsprechender Anfall von Vorsteuern gegeben sei. Daher sei auch die Aufteilung der Vorsteuer laut Erklärung rechters.

Zahlungen Lebensgefährte/Ehemann:

Die Betriebsprüfung habe unter Verletzung der Erfahrungen des täglichen Lebens und der Denkgesetze festgestellt, dass es nicht üblich sei, Leistungen eines Lebensgefährten in Geld abzugelten. Es sei auch tatsachenwidrig, dass kein Vertrag in Vorlage gebracht worden sei. Der Lebensgefährte sei erst ab 8/97 berufstätig gewesen, und zwar nur halbtätig, sodass ihm ausreichend Zeit verblieben sei, die Leistungen auch tatsächlich zu erbringen. Außerdem war

ihm daran gelegen, ein entsprechendes Einkommen zu erzielen. Es ginge nicht an, die Verwaltungsagenden, die der Beruf der Bw. erbringe, als nicht vergütenswerte Leistung abzutun. Es dürfe auch nicht übersehen werden, dass der Lebensgefährte über großes manuelles Geschick verfüge und alle Reparaturarbeiten übernommen habe. Der Betrieb verfüge über eine Vielzahl von Geräten zur Körperertüchtigung, die Arbeiten seien daher wesentlich.

#### Miete Arbeitsraum:

Von der Betriebsprüfung sei vollkommen übersehen worden, dass die Bw. in ihrer therapeutischen Praxis keinen Arbeitsraum zur Verfügung habe, weil dort nur ein Rezeptionspult zur Verfügung stehe, sich die Verwaltungsagenden aber aus Geheimhaltungsgründen und aus sonstigen kaufmännischen Gründen dort nicht erledigen ließen. Ungestörtes Arbeiten sei dort nicht möglich. In der Betriebszeit müsse außerdem eine Person den Empfang durchführen, für eine zweite Person sei kein Arbeitsplatz vorhanden. Außerdem seien ja auch Betriebsfremde in diesen Räumlichkeiten tätig. Weiters sei tatsächlich, dass keine schriftlichen Grundlagen und keine Zahlungsbelege vorhanden seien.

Es werde daher die Aufhebung der Bescheide und die Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen an Hand der eingebrachten Erklärungen und für den Fall der Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

Die Betriebsprüfung führte in ihrer Stellungnahme zur Berufung aus:

#### Wiederaufnahme:

Im Betriebsprüfungsbericht wird in TZ. 21 auf die Wiederaufnahme verwiesen. Die genaue Begründung sei den einzelnen Textziffern zu entnehmen. Laut Aktenlage sei zwar erkennbar gewesen, dass Herr L Zahlungen erhielt, jedoch nicht wofür. Dies seien sehr wohl neue Tatsachen. Ob diese Einkünfte versteuert würden, sei für die Wiederaufnahme nicht maßgeblich.

#### Vorsteuer:

Im Betriebsprüfungsbericht sei genau begründet, warum eine Aufteilung nach wirtschaftlichem Zusammenhang nicht möglich sei.

#### Zahlungen Lebensgefährte:

Die Behauptung in der Berufung, dass ein Vertrag zur Vorlage gebracht worden sei, ist falsch. Im Bericht wird nicht auf die zeitliche Unmöglichkeit der Tätigkeit verwiesen, sondern auf die räumliche Trennung X – Y und auf die Glaubwürdigkeit.

Miete Arbeitsraum:

Entgegen den Behauptungen in der Berufung wurden keine schriftlichen Verträge und auch keine Zahlungsbelege vorgelegt.

Diese Stellungnahme wurde der Bw. zur Kenntnis gebracht. Sie führte dazu aus:

Es sei akten- und tatsachenwidrig, dass der Finanzbehörde nicht bekannt gewesen sei, wofür der Lebensgefährte die Zahlungen erhalten habe. Worin die neuen Tatsachen gelegen sein sollten, sei weder aus dem Bericht noch aus der Stellungnahme ersichtlich. Hinsichtlich Vorsteuerkürzung habe die Betriebsprüfung keine nachvollziehbare Berechnungsgrundlage geliefert, wodurch die Bemängelung aufrecht bleibe. Es werde daher vollinhaltliche Stattgabe der Berufung beantragt.

In einem Schreiben vom 21. Jänner 2003 als Nachhang zur Berufung beantragte die Bw. unter Verweis auf § 282 BAO in Verbindung mit § 323 BAO die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zwecks Darstellung der Sach- und Rechtslage und die Vornahme einer Senatsentscheidung.

Im Schreiben vom 14. Mai 2003 beantragte die Bw. die Einvernahme der Zeugen L und H. Beide Zeugen könnten konkrete Angaben über die tatsächlich erbrachten Leistungen des Ehemannes in dem in Frage stehenden Zeitraum machen. Es werde daher um entsprechende Berücksichtigung und Beiziehung des ausgewiesenen Vertreters zur Zeugeneinvernahme ersucht, damit dieser allenfalls ergänzende Fragen an die Zeugen richten könne zwecks Klärung des Sachverhaltes.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde vorgebracht:

Wiederaufnahme:

Hinsichtlich Wiederaufnahme führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, dass weder dem angefochtenen Bescheid noch dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen sei, worin die Wiederaufnahmegründe liegen sollen. Dem Betriebsprüfungsbericht sei lediglich ein Standardsatz zu entnehmen, der bestenfalls eine Scheinbegründung darstelle. Es müsse jedoch der jeweilige Grund der Wiederaufnahme des Besteuerungsverfahrens dargelegt werden.

Vorsteuer:

Bei einer intensiveren Nutzung durch die mitbenützenden Physiotherapeuten sei auch ein höherer Kostenaufwand gegeben, welcher mit Umsatzsteuer belastet sei, welche im gegenständlichen Fall Vorsteuern darstellen. Es werde daher ausdrücklich beantragt, im Umsatzsteuerjahr 1998 von einem Mitbenützerumsatz von rund 500.000,00 ATS auszugehen. Weiters weist der steuerliche Vertreter darauf hin, dass bei der Gegenüberstellung für den Aufteilungsschlüssel zumindest von den Bruttoumsätzen ausgegangen werden müsse.

#### Miete Arbeitsraum:

Im Arbeitsraum erfolgen Bestellungen für die Praxis, Terminvereinbarungen mit Patienten, Aufbewahrung von Unterlagen und die Buchhaltungsarbeit.

Die Kontakte für den Handel mit medizinisch technischen Geräten werden bei der Behandlung der Patienten oder im Rahmen der physiotherapeutischen Vorträge oder im Rahmen der sonstigen Kontakte im Zusammenhang mit der physiotherapeutischen Tätigkeit mit Ärzten oder medizinischen Geschäftspartnern hergestellt und die Bestellungen entgegengenommen.

#### Zahlungen an Lebensgefährten/Ehemann:

Der steuerliche Vertreter bringt vor, dass ein handschriftlicher Vertrag der Prüferin ausgehändigt worden sei, warum dieser aber nicht mehr zurückgegeben worden sei, wisse er nicht. Seiner Erinnerung nach sei ein Stundensatz von 200,00 ATS vereinbart gewesen. Es sei laufend abgerechnet worden und der Lebensgefährte sei bar bezahlt worden. Ob Aufzeichnungen geführt worden waren, weiß der steuerliche Vertreter nicht mehr. Nachdem der Lebensgefährte auf Grund seiner Erwerbstätigkeit nicht mehr in der Lage war, die genannten Arbeiten auszuführen, mussten keine Ersatzkräfte aufgenommen werden, da die Bw. ihre Tätigkeit in Y eingeschränkt und in der Folge aufgegeben habe, da sie nun in X in ihr zeitweise überlassenen Räumlichkeiten arbeite.

Die Vertreterin des Finanzamtes hielt in allen Punkten die Feststellungen und die Rechtsansicht der Betriebsprüfung und der Finanzbehörde, wie sie im bisherigen Verfahren dargestellt worden waren, aufrecht.

Von der Durchführung der beantragten Einvernahme der Zeugen L und H betreffend den Umfang der tatsächlich erbrachten Leistungen wurde Abstand genommen, da der erkennende Senat keine Zweifel daran hatte, dass die Arbeiten tatsächlich im behaupteten Umfang von L ausgeführt worden waren.

***Der Senat hat erwogen:*****Wiederaufnahme:**

Der Senat ist in seiner Entscheidung von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Die Bw. hat in den Beilagen zu den Erklärungen als Ausgabenposition bei der Einnahmenausgabenrechnung betreffend Physiotherapie Honorare Mitarbeit L geltend gemacht. Aus den Beilagen ergeben sich keine weiteren Aufschlüsse darüber, welche Arbeiten honoriert wurden. In jenen Beilagen und in den Erklärungen war die Bw. noch ledig und führte noch ihren Mädchennamen. Dass es sich bei L um den Lebensgefährten und späteren Ehemann der Bw. handelt, war aus den Erklärungen nicht ersichtlich. Dies wurde im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens festgestellt. Weiters wurde im Zuge des Prüfungsverfahrens festgestellt, für welche Arbeiten die Honorare bezahlt worden waren und dass die Honorare jeweils einmal jährlich bei Jahresabschluss verbucht worden waren. Der Zahlungsfluss wurde nicht nachgewiesen. Hinsichtlich der Aufwendungen für den Arbeitsraum war im Akt aus den Beilagen zu den Erklärungen ersichtlich, dass ein Benutzungsentgelt Wohnung als Aufwand geltend gemacht worden war. Aus dem Akt war nicht ersichtlich, um welche Wohnung es sich handelte. Die Betriebsprüfung stellte fest, dass das Entgelt für die Benützung eines Raumes in der Wohnung des Lebensgefährten bezahlt worden war, die der Bw. und dem Lebensgefährten zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses diene.

Der Bescheid, mit dem die Wiederaufnahme verfügt wurde, führte in der Begründung die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung an, welche dem Prüfungsbericht zu entnehmen waren. Dem Prüfungsbericht sei auch die weitere Begründung zu entnehmen. Die Betriebsprüfung führte in ihrem Bericht als Wiederaufnahmegründe die Tz. 21 bis 30 an, welche die Berechnung der Einkünfte und der Einkommensteuer darstellen. In der Tz. 21 findet sich der Verweis, dass die Einkünfte aus Physiotherapie in der Tz. 20 ermittelt wurden, wobei die Beträge entsprechend der Berechnung und Begründung in den Tz. 18 (Zahlungen an den Lebensgefährten) und Tz. 19 (Miete Arbeitsraum) zum Ansatz gelangten.

Dieser Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Gemäss § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens zulässig, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Neue Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, die im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent waren, aber erst später hervorgekommen sind. Nur solche Umstände stellen einen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar, sofern sie geeignet sind, den Bescheid in seinem Spruch zu beeinflussen. Das Hervorkommen der Tatsachen ist dabei jeweils aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Es ist Aufgabe der Abgabenbehörde, unmissverständlich darzutun, welche neuen Tatsachen als Wiederaufnahmegründe bei Verfügung der Wiederaufnahme herangezogen wurden.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens ist daher zuerst die Rechtsfrage zu beantworten, ob der Tatbestand der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist. Ist dies zu bejahen, so ist in Ausübung des Ermessens zu entscheiden, ob die Wiederaufnahme verfügt wird. Ziel der Wiederaufnahme ist das insgesamt rechtmäßige Ergebnis. Die Ermessensübung ist entsprechend zu begründen.

Im vorliegenden Fall sind der Behörde erst durch die Tätigkeit der Betriebsprüfung die oben angeführten Tatsachen und Sachverhaltselemente hinsichtlich Honorare an L (Tz. 18) und Benützungsentgelt Wohnung (Tz. 19) bekannt geworden. Diese Umstände waren im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits existent und waren geeignet, einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Aus dem Betriebsprüfungsbericht ist zweifelsfrei erkennbar, dass die Behörde diese beiden Feststellungen als Wiederaufnahmegrund zur Verfügung der Wiederaufnahme herangezogen hat. Damit sind Tatsachen und Beweismittel im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO neu hervorgekommen, die die Behörde zur Wiederaufnahme des Verfahrens berechtigten. Die Behörde hat die von ihr herangezogenen Wiederaufnahmegründe im Betriebsprüfungsbericht klar benannt.

Dass die Behörde den Sachverhalt betreffend die Zahlungen an den Lebensgefährten aus dem Veranlagungsverfahren des Lebensgefährten hätte kennen können, ändert nichts daran, dass diese Zahlungen im Veranlagungsverfahren der Bw. neu hervorgekommen sind, da das Hervorkommen bezogen auf das betreffende, wiederaufzunehmende Verfahren beurteilt werden muss. Aus dem Steuerakt der Bw. war der für die Besteuerung maßgebende Sachverhalt ohne die Ermittlungen der Betriebsprüfung nicht erkennbar.

Bei der Beurteilung der Zulässigkeit der amtswegigen Wiederaufnahme handelt es sich – wie bereits oben ausgeführt – um eine Ermessensentscheidung, deren Rechtmäßigkeit unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des § 20 BAO zu beurteilen ist. Entsprechend dieser

Bestimmung sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände zu treffen. Dabei ist dem Gesetzesbegriff "Billigkeit" die Bedeutung "Angemessenheit" in Bezug auf berechnete Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen. Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit, wobei die Geringfügigkeit an Hand der steuerlichen Auswirkungen zu beurteilen ist. Bei den angeführten Wiederaufnahmegründen Honorare an den Lebensgefährten und Benützungsentgelt für einen Arbeitsraum in der Wohnung des Lebensgefährten, die zu einer Überschussminderung von 116.500,00 ATS bei einem erklärten Überschuss von 216.725,00 ATS im Jahr 1996 führten, kann nicht von einer geringfügigen steuerlichen Auswirkung ausgegangen werden. Es war daher der Herstellung der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtssicherheit der Vorrang einzuräumen und die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1996 als unbegründet abzuweisen.

### **Vorsteuer:**

#### Sachverhalt:

Die Bw. erzielt Umsätze aus ihrer Tätigkeit als Physiotherapeutin und aus der Vermietung der Praxisräumlichkeiten. Sowohl in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Physiotherapeutin als auch mit der Vermietung der Praxisräumlichkeiten fallen Vorsteuern an. Die anfallenden Vorsteuern können im Einzelfall nicht lückenlos den einzelnen Tätigkeiten zugeordnet werden. Die Bw. hat die eigenen Umsätze aus Physiotherapie zu den Umsätzen der Mieter der Praxisräumlichkeiten in Relation gesetzt und danach die Aufteilung der Vorsteuer vorgenommen.

#### Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 12 Abs 2 Z 1 UStG kann der Unternehmer, der die in dieser Gesetzesstelle angeführten Erfordernisse erfüllt, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer als Vorsteuer abziehen.

§ 12 Abs. 3 Z 1 UStG bestimmt, dass der Abzug von Vorsteuer ausgeschlossen ist, soweit der Unternehmer die Gegenstände zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen verwendet. Bewirkt der Unternehmer neben steuerfreien Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat der Unternehmer die Vorsteuerbeträge in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen (§ 12 Abs. 4 UStG). An Stelle einer Aufteilung gemäß Abs. 4 kann der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden

Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen (Abs. 5 leg. cit.).

Im vorliegenden Fall hat die Bw. die Vorsteuer nach dem Verhältnis der eigenen erzielten Umsätze zu den erzielten Umsätzen der Mieter aufgeteilt. Die oben dargestellte Regelung im Umsatzsteuergesetz ermöglicht jedoch eine Aufteilung der Vorsteuer nach dem Verhältnis der zum Ausschluss führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen, wobei mit den übrigen Umsätzen die steuerpflichtigen Umsätze der Bw. gemeint sind. Zweifelsfrei kann bei dieser Aufteilung nur auf die Umsätze der Bw. abgestellt werden, da nur Umsätze der Bw. zum Vorsteuerabzug berechtigen oder diesen ausschließen. Die Aufteilung der Vorsteuern laut Erklärung entsprach daher nicht der Rechtslage. Werden vom Unternehmer keine ausreichenden Anhaltspunkte zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Zurechenbarkeit geboten und ergeben sich auch sonst keine sinnvollen Anhaltspunkte für die Aufteilungsmethode, kann die Behörde die subsidiär vorgesehene Methode der Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel anwenden. Die Angabe des steuerlichen Vertreters, von einem Mitbenützerumsatz von 500.000,00 ATS auszugehen, stellt keine direkte sachgerechte Zuordnung dar, wie sie der Abs. 4 leg. cit. verlangt. Vielmehr wird dabei die Bezugsgröße nur geschätzt, in diesem Fall ist jedoch zur Ermittlung der abzugsfähigen Vorsteuer nach Abs. 5 leg. cit. vorzugehen.

Das Gesetz spricht in den angeführten Bestimmungen stets von Umsätzen. Mit Umsätzen ist die Summe der Leistungsentgelte gemeint, bevor diese mit Umsatzsteuer belastet werden. Es entspricht daher der Gesetzeslage, wenn die Finanzbehörde zur Ermittlung des Aufteilungsschlüssels die Nettoumsätze herangezogen hat.

Die Aufteilung der Betriebsprüfung bzw. der Finanzbehörde ist daher nicht zu beanstanden.

### **Zahlungen Lebensgefährte:**

Sachverhalt:

Der Lebensgefährte der Bw. führte im Streitzeitraum für den Betrieb der Bw. Reparaturarbeiten an den Geräten zur Körperertüchtigung, Reinigungsarbeiten, EDV-Arbeiten und Buchhaltungsarbeiten durch. Für diese Arbeiten wurden jährlich bei Durchführung des Jahresabschlusses Aufwendungen verbucht. Ein eigenes Konto, auf dem diese Aufwendungen verbucht worden wären, wurde nicht vorgelegt. Ein Nachweis des Zahlungsflusses wurde im gesamten Verfahren nicht beigebracht. Eine vertragliche Vereinbarung betreffend diese Arbeiten und deren Entlohnung wurde nicht beigebracht. Aufzeichnungen über den Zeitpunkt der

Durchführung der Arbeiten, über das Ausmaß der ausgeführten Arbeiten, die Ermittlung des Honorars und die Art und über den Zeitpunkt der Entlohnung der durchgeführten Arbeiten konnten nicht vorgelegt werden. Der Lebensgefährte war im Jahr 1996 Student, ab August 1997 halbtätig in X nichtselbstständig tätig. Dem Lebensgefährten war daran gelegen, ein entsprechendes Einkommen zu erzielen.

#### Beweiswürdigung:

Der Senat erachtet es für glaubwürdig, dass der Lebensgefährte der Bw. die Arbeiten im behaupteten Umfang ausgeführt hat. Der Lebensgefährte bezog im Jahr 1996 kein eigenes, im Jahr 1997 nur ein geringfügiges Einkommen. Weiters war er erst ab August 1997 nichtselbstständig beschäftigt, sodass es glaubwürdig und naheliegend ist, dass der Lebensgefährte und spätere Ehemann die Bw. in ihrem Erwerb nach Kräften unterstützt hat. Mangels Vorlage eines Vertrages oder Aufzeichnungen über die durchgeführten Arbeiten und Berechnung der Höhe des Honorars geht der Senat davon aus, dass der Lebensgefährte zu den Arbeiten im Bedarfsfalle herangezogen wurde, ohne dass eine darüber hinaus bestehende schriftliche oder konkrete mündliche Vereinbarung bestand, welche Arbeiten wann und gegen welches Honorar durchgeführt werden sollten und wann diese entlohnt werden sollten. Ab August 1997 führte dieser die Arbeiten, soweit ein Bedarf bestand und dies mit seiner Berufstätigkeit in X vereinbar war, unter Rücksichtnahme auf seine nichtselbstständige Beschäftigung in der ihm verbleibenden Freizeit aus. Nach Ansicht des Senates bestritt die Bw. mit diesen Zahlungen den Lebensunterhalt des Lebensgefährten als Gegenleistung für die Unterstützung im Erwerb der Bw..

Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, es habe eine handschriftliche Vereinbarung gegeben, welche er der Prüferin ausgehändigt und nicht mehr zurückerhalten habe, ist nach Ansicht des Senates nicht glaubwürdig. Der Senat schenkt daher der Prüferin Glauben, dass eine derartige Vereinbarung im gesamten Prüfungsablauf nicht vorgelegt wurde. Für die Behauptung, dass laufend abgerechnet worden sei und der Lebensgefährte bar bezahlt worden sei, wurde auch in der mündlichen Verhandlung kein Nachweis erbracht.

#### Rechtliche Würdigung:

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessengegensatz müssen eindeutige und objektiv tragbare Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuer-

lich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen. Hinsichtlich der Beurteilung von Vertragsbeziehungen zwischen Lebensgefährten ist auf Grund des im gleichen Ausmaß fehlenden Interessensgegensatzes der gleiche Maßstab wie zwischen nahen Angehörigen anzulegen (VwGH 19.5.1992, 92/14/0032).

Der Verwaltungsgerichtshof hat daher in ständiger Rechtsprechung Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen im Hinblick auf den fehlenden Interessengegensatz steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten;
- einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen **und**
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Damit die steuerliche Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen gegeben ist, müssen nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stets alle drei Voraussetzungen erfüllt sein.

Der Vertrag muss für Dritte erkennbar werden. Die nachträgliche Mitteilung an das Finanzamt im Zuge der Erklärung reicht dafür grundsätzlich nicht aus. Eine Meldung der Vertragsbeziehung zwischen der Bw. und ihrem Lebensgefährten vor Ablauf des Besteuerungszeitraumes, in dem das Vertragsverhältnis seinen steuerwirksamen Anfang nehmen soll, stellt ein ausreichendes Erscheinen nach außen dar. Diese Voraussetzung erfüllt die Vereinbarung der Bw. nicht. Sie ist als bloß mündliche Abrede nicht in der für eine Anerkennung im Bereich des Steuerrechts erforderlichen objektiv hinreichend überprüfbaren Weise nach außen zum Ausdruck gekommen. Es war beispielsweise für die Behörde nicht erkennbar, dass eine derartige Vereinbarung bestand und welchen Inhalt sie hatte. Die Bekanntgabe der bezahlten Honorare in der Erklärung reicht dafür nicht hin.

Klarer Inhalt eines Werkvertrages bedeutet, dass festgelegt sein muss, wann welche Arbeiten erbracht werden müssen, in welcher Höhe und auf welche Art diese entlohnt werden. Ein derartig klarer und feststehender Inhalt konnte von der Bw. nicht nachgewiesen werden. Es gibt weder schriftliche Vereinbarungen oder Aufzeichnungen über die vom Lebensgefährten erbrachten Leistungen, noch ist erkennbar, wie die Höhe der geltend gemachten Beträge berechnet worden ist. Auch ein Zahlungsnachweis wurde nicht erbracht. Es liegt daher den

Zahlungen kein eindeutiger, klarer, jeden Zweifel ausschließender Inhalt einer Vereinbarung vor.

Maßgebend für die Prüfung, ob die betreffende Vereinbarung dem Fremdvergleich standhält, ist die im Wirtschaftsleben allgemein geübte Praxis, nicht hingegen, ob in einem konkreten Fall eine Person den Vertrag gleichen Inhaltes auch mit einem fremden Dritten geschlossen hätte. Maßgeblich ist in diesem Zusammenhang für die steuerliche Anerkennung, ob mit dem nahen Angehörigen eine auch sonst erforderliche Arbeitskraft ersetzt wird. Diesbezüglich wurde in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, dass nach der Einstellung der Arbeiten durch den Lebensgefährten keine Ersatzkräfte aufgenommen werden mussten. Weiters fehlt bei fremden Arbeitskräften üblicherweise im Falle der Übernahme von Buchhaltungs- oder EDV-Arbeiten die Bereitschaft, auch Reinigungsarbeiten zu übernehmen, und umgekehrt können Arbeitskräfte, die Reinigungsarbeiten übernehmen, mangels entsprechender Qualifikation nicht zu Buchhaltungs- oder EDV-Arbeiten herangezogen werden. Vielmehr deuten diese Umstände und die Vielfältigkeit der Aufgaben (Reinigung, EDV, Reparatur) darauf hin, dass es sich bei den ausgeführten Arbeiten des Lebensgefährten um jene Art von Mitarbeit im Erwerb eines nahen Angehörigen handelte, wie sie unter Familienmitgliedern üblich ist, die jedoch steuerlich unbeachtlich ist. Dafür spricht auch, dass die Arbeiten ab der Berufstätigkeit des Lebensgefährten von diesem in seiner neben der nichtselbstständigen Tätigkeit verbleibenden Freizeit verrichtet wurden. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes spricht ein Tätigwerden in der Freizeit für familienhafte Mitarbeit.

Der vorliegende Werkvertrag erfüllt daher weder die Voraussetzung, nach außen hinreichend zum Ausdruck gekommen zu sein, noch die Anforderung, einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufzuweisen, noch erfüllt er die Voraussetzung der Fremdüblichkeit. Bei dem vorliegenden Arbeitsverhältnis zwischen der Bw. und ihrem Lebensgefährten handelt es sich auf Grund der Gestaltung und Abwicklung dieser Leistungsbeziehung um familienhafte Mitarbeit und ist daher den diesbezüglichen Aufwendungen die steuerliche Anerkennung zu versagen (vgl. auch VwGH 1.7.2003, 98/13/0184).

Die Bw. bringt selbst vor, dass dem Lebensgefährten daran gelegen gewesen sei, ein entsprechendes Einkommen zu erzielen. Mit diesem Vorbringen zeigt die Bw. jedoch nicht auf, dass die geltend gemachten Aufwendungen durch ihren Betrieb veranlasst worden sind (vgl. VwGH 16.9.2003, 97/14/0054).

Dass der Lebensgefährte die von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen in seinen Steuererklärungen als Einnahmen ausgewiesen hat, ist für die Beantwortung der Frage, ob die Zahlungen zu berücksichtigen sind, abgabenrechtlich nicht von Bedeutung. Die Erklärung von Einnahmen in der Überzeugung, dass diese in dieser Form der Besteuerung unterzogen werden müssten, befreit die Abgabenbehörde nicht von der im § 114 Bundesabgabenordnung normierten Verpflichtung zur Gesetzmäßigkeit der Vollziehung der Abgabenvorschriften.

### **Miete Arbeitsraum:**

Sachverhalt:

Die Bw. lebte im Streitzeitraum im Wohnungsverband mit ihrem Lebensgefährten in dessen Wohnung von etwa 65 qm. Sie erzielte in diesem Zeitraum positive Einkünfte aus der Tätigkeit als Physiotherapeutin, die in eigenen, von der Wohnung örtlich getrennten Praxisräumen ausgeführt wurde. Als Arbeitsraum nutzte sie einen Raum von 12,58 qm, welcher vor Eröffnung ihres Betriebes ihrem Lebensgefährten als Studierzimmer diente. Der Raum liegt zwischen dem Schlafrum und dem Wohnzimmer und ist durch das Vorzimmer begehbar. Die Möblierung des Raumes besteht aus einigen Kästen, einer Couch und einem Schreibtisch. Die Bw. nutzt diesen Raum zur Lagerung von Buchhaltungsunterlagen, von einschlägigen Prospekten und zum ungestörten Durchführen der Verwaltungsagenden, die sich aus der Tätigkeit als Physiotherapeutin und aus dem Handel mit den medizinisch technischen Geräten ergeben. Die von der Wohnung örtlich getrennten Praxisräume für die Physiotherapie bestanden aus zwei Therapieräumen, einer Küche und einem Vorraum mit Rezeption. Der Handel mit den medizinisch technischen Geräten wurde von der Bw. aufgenommen, um die von ihr in der Praxis benötigten Geräte selbst billiger beziehen zu können. Die im Zuge der physiotherapeutischen Praxis und im Zuge der Vorträge hergestellten Kontakte mit Patienten, Schülern, Ärzten und sonstigem medizinischen Personal wurden von der Bw. für den Handel genutzt und dabei die Bestellungen von Geräten entgegengenommen.

Rechtliche Würdigung:

Laut § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

*"Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig."*

Die Abzugsfähigkeit ist allerdings auch nur dann gegeben, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer, das den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstellt, nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (VwGH 23.5.1996, 94/15/0063).

Da die Bw. den Arbeitsraum nach ihren Angaben in der Berufung für die physiotherapeutische Tätigkeit benötigt und nach dem Akteninhalt für den Handel mit den medizinisch technischen Geräten nutzt, muss für jede Betätigung beurteilt werden, ob das Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt.

Ob ein Arbeitszimmer einen Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, ist nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, nach dem typischen Berufsbild zu beurteilen. Außerhalb des Arbeitszimmers liegt der Tätigkeitsschwerpunkt danach bei folgenden Berufen, wobei die Aufzählung eine beispielhafte ist: Lehrer, Richter, Vortragender, Vertreter, Freiberufler mit auswärtiger Betriebsstätte (Kanzlei, Praxis). In einem Arbeitszimmer liegt der Tätigkeitsschwerpunkt dagegen zum Beispiel bei einem Gutachter, Schriftsteller, Maler Bildhauer etc.

Die Tätigkeit als Physiotherapeutin beinhaltet im wesentlichen die Behandlung von Patienten, welche in den Praxisräumlichkeiten geschieht und ist damit in etwa der Tätigkeit eines Freiberuflers mit auswärtiger Praxis vergleichbar. Diese Tätigkeit wird daher nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung nicht typischerweise in einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer erbracht, sodass dieses Arbeitszimmer sodann nicht den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt. Dass bisweilen Schreibarbeiten und Vorbereitungen notwendig sind, macht jedoch ein dafür verwendetes Zimmer nicht zum Mittelpunkt der Tätigkeit. Im Hinblick auf Vortragstätigkeit hat etwa der VwGH wiederholt ausgesprochen (siehe etwa VwGH 20.1.1999, 98/13/0132), dass solche Vor- und Nachbereitungsarbeiten keineswegs den Mittelpunkt der Kerntätigkeit verlagern können. Gleiches muss analog wohl auch für die physiotherapeutische Tätigkeit gelten, sodass auch hier die Vor- und Nachbereitungsarbeiten nicht den Mittelpunkt der Kerntätigkeit, das ist die Behandlung der Patienten, in das Arbeitszimmer verlagern können. Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer fallen daher bereits auf Grund der Tatsache, dass dieses nicht den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit als Physiotherapeutin bildet, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG. Die Notwendigkeit des Arbeitszimmers und dessen ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Nutzung bedarf daher keiner Überprüfung mehr.

Der materielle Schwerpunkt des Handels mit medizinisch technischen Geräten liegt in der Herstellung der Kontakte zu den Kunden und in der Akquisition der Aufträge. Diesbezüglich führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Kontaktaufnahme für den Handel und die Akquisition der Aufträge im Rahmen der physiotherapeutischen Tätigkeit und im Rahmen der Vortragstätigkeit erfolgte. Kunden seien Kollegen, Besucher der Vorträge, Patienten und Ärzte, mit denen die Bw. als Physiotherapeutin im weiten Sinn zu tun habe. Damit erfolgt die wesentliche Tätigkeit des Handels außerhalb des Arbeitszimmers. Der Arbeitsraum stellt daher auch beim Handel mit medizinisch technischen Geräten nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit dar. Die Aufwendungen fallen daher auch in dieser Hinsicht unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG und können damit keine Berücksichtigung als Betriebsausgaben finden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 27. November 2003