



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 1

GZ. RV/0107-K/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der C.R. , Friseursalon, 9... St.S, P-Str. 31, vertreten durch Johann Mosgan, Steuerberater, 9400 Wolfsberg, Bambergerstraße 4, vom 15. März 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 3. März 2004 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2002 entschieden:

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2001 und 2002 werden abgeändert.

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

Die Einkommensteuer beträgt:

Einkommensteuer 2001	S	3.537,00
	€	257,04
Einkommensteuer 2002	€	1.371,43

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Friseurmeisterin und eröffnete am 1. Juni 1999 einen Friseurbetrieb. Das Geschäftslokal befindet sich im Erdgeschoß des im zivilrechtlichen Eigentum ihres Ehegatten M.R. stehenden Gebäudes in St.S im L, P-Str. 31, das Obergeschoß dieses Gebäudes mit rd. 137 m² diente im Berufungszeitraum der Vermietung von Wohnzwecken. Wohnhaft ist die Bw. in der P-Str. 29.

Die Bw. ermittelte den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988. In den **Steuererklärungen 1999 und 2000** waren keine Betriebsausgaben für Miete oder Betriebskosten ausgewiesen, **2001** begehrte die Bw. S 24.000,00 für Betriebskosten und **2002** € 4.320,00 für Miet- und Pachtaufwand sowie € 1.800,00 für Betriebskosten. Der Miet- und Pachtaufwand wurde rückgestellt. Die Veranlagung erfolgte vorerst erklärungsgemäß.

Anlässlich einer beim Ehegatten durchgeföhrten Betriebspprüfung über die Jahre 1999 bis 2001 qualifizierte das Finanzamt die Vermietung des Geschäftslokales an die Ehegattin als Liebhaberei. Diesen Feststellungen Rechnung tragend, erließ es bei der Bw. im gemäß

§ 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren berichtigte Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002. Die von der Bw. geltend gemachten Vorsteuern iHv S 78.501,44 (2001) und € 5.376,43 (2002) verminderte das Finanzamt um S 4.800,00 (2001) bzw. € 360,00 (2002) und veranlagte sie in den berichtigten Bescheiden iHv S 73.701,44 (2001) und € 5.016,43 (2002). Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv S 111.818,00 (2001) und € 7.522,54 (2002) erhöhte es um S 24.000,00 (2001) und € 6.120,00 (2002) und setzte diese nunmehr iHv S 135.818,00 (2001) und € 13.642,54 (2002) fest.

In der **Berufung** gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 führte die Bw. aus, dass die im Zuge der beim Ehegatten der Bw. im Jahr 2004 durchgeföhrten Betriebspprüfung festgestellten Sachverhalte nicht bei einem unbeteiligtem Abgabepflichtigen ex tunc zu einer Folgeberichtigung führen könne, der periodengerecht und den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 bilanziere. Die Berichtigung würde überdies nicht der vom VwGH geforderten periodengerechten Gewinnermittlung entsprechen.

In der **abweisenden Berufungsvorentscheidung** vertrat das Finanzamt unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz. 56 zu § 20 EStG 1988, die Ansicht, dass dem Mietverhältnis die Fremdüblichkeit fehlen würde. Bei der Umsatzsteuer stehe auf Grund der fehlenden Unternehmereigenschaft des Leistenden die Vorsteuer nicht zu.

Im **Vorlageantrag** brachte die Bw. vor, dass Betriebskosten eindeutig und jeden Zweifel ausschließend verrechnet und bezahlt worden seien. Bis zuletzt sei noch keine Einigung über

die Miete erzielt worden. Gerade unter Beachtung des Fremdvergleiches werde die Darstellung hinsichtlich der Betriebskosten in umsatz- und einkommensteuerlicher Sicht absurdum geführt.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 19. November 2004** teilte die Bw. mit, dass für das Geschäftslokal im Ausmaß von rd. 120 m² ein schriftlicher Mietvertrag bisher nicht möglich gewesen sei, weil wesentliche Vertragsinhalte strittig gewesen seien. Dem Ersuchen, den wesentlichen Vertragsinhalt einer mündlichen Vereinbarung bekannt zu geben, kam die Bw. nicht nach.

Im Jahr 2000 habe sie weder Miete noch Betriebskosten bezahlt, weil der Ehegatte die Mängel nicht zeitgerecht beseitigt habe, und zwar das Glasdach, das Geländer im Stiegenhaus, den Geschäftseingang, die Reklameleuchte, die Fassade sowie Heizungs- und Warmwasserausfälle. Ab 2001 würden Betriebskosten akzeptiert und auch bezahlt. Auf die Frage, was einer Bezahlung laut einer allfälligen Vereinbarung entgegen gestanden sei, gab die Bw. an, Anfang des Jahres 2003 ernsthaft mit einer prozessualen Auseinandersetzung gerechnet und für 2002 eine Rückstellung gebildet zu haben. Ihr Ehegatte habe sie seit 2001 zur Bezahlung der Miete aufgefordert. In dieser Angelegenheit seien ihr bisher € 1.744,15 an Rechtsanwaltskosten für Dr. S. erwachsen.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 10. Feber 2005** teilte sie auf Ersuchen, Nachweise vorzulegen, dass und wann ihr Ehegatte für welche Zeiträume Miete (und Betriebskosten) gefordert habe, mit, dass er von Beginn an diese gefordert habe. Die Bw. legte noch die Honorarnote vom 18. September 2001 von Dr. S. vor, in der der Rechtsanwalt der Bw. für "Mietangelegenheiten" für "3 Besprechungen zu je 3/2", für die "Besprechung am 6. August 2001 1/2 und Telefonate Dr. P." sowie für das "Schreiben an Dr. P. vom 25. Feber" 2001" S 20.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer in Rechnung stellte.

Ihr Ehegatte habe die wesentlichen Mängel Ende 2000 bis Ende 2001 behoben (Heizungs- und Warmwasserausfälle laut beiliegenden Fotos, das Warmwasser habe am E-Herd aufbereitet werden müssen). Die beiliegenden Fotos würden dokumentieren, dass die unvollständige Fassade mit Transparent anstatt Fassadenbeschriftung, unpassenden Reklameleuchten, unfertigem Geschäftseingang und unfertigem Stiegenhaus offensichtlich für die Kundenfrequenz nachteilig seien.

Miete hätte sie bisher nicht bezahlt. Nachdem die Mängel praktisch beseitigt gewesen seien, hätte ihr Ehegatte mit steigender Vehemenz die Miete gefordert. In der Kanzlei des steuerlichen Vertreters habe es mehrere diesbezügliche Auseinandersetzungen gegeben. Zum Zeitpunkt der Bilanzierung im Jahr 2002 sei nach objektiven Gesichtspunkten und weil Mängel

nicht mehr vorgelegen seien, verbunden mit den Drohgebärdens ihres Ehegatten allen Ernstes mit einer prozessualen Auseinandersetzung zu rechnen gewesen.

Die Bw. legte noch Unterlagen mit folgenden Angaben vor:

- Konto 7401, "Betriebskosten", Beleg "ER 1", BelDat "28. Dezember 2001", Buchtext "M. R.", Betrag "S 1.744,15", Sk/Steu "V20 348,83"
- Konto 7401, "Betriebskostenaufwand", Gkto "300000", Beleg "ER 10", BelDat "21. Oktober 2002", Buchtext "R. Betr", Betrag "S 1.800,00", Sk/Steu "V20 360,00"
- an die Bw. gerichtete Rechnung der Werkstatt für Beschriftungen, etc., vom 24. Mai 2000 über Fassadenbeschriftung 280 x 180 cm, Rechnungsbetrag S 4.850,00 zzgl. S 970,00 USt
- an die Bw. gerichtete Rechnung der Firma Ra. vom 25. Oktober 1999, über 1 Transparent 3,0m x 0,9m, Rechnungsbetrag S 2.362,00 zzgl. S 472,40 USt

Über **Vorhalt vom 13. Mai 2005**, die Belege vorzulegen, mit denen ihr ihr Ehegatte die Betriebskosten für 2001 und 2002 sowie die Miete für 2002 vorgeschrieben habe, brachte die Bw. folgende Aufstellung über die abgerechneten Betriebskosten bei:

2001	Gesamtaufwand in ATS	Gesamtaufwand in €	davon %	als Betriebsaus- gabe begehrt	als Betriebsaus- gabe begehrt
Erdgas	28.268,23	2.054,33	50,00	14.134,12	1.027,17
Grundsteuer	2.190,00	159,15	50,00	1.095,00	79,58
Wasserbezugsgebühr	3.293,28	239,33	50,00	1.646,64	119,67
Kanalgebühr	4.447,44	323,21	50,00	2.223,72	161,61
Müllabfuhr	3.662,48	266,16	50,00	1.831,24	133,08
Rauchfangkehrer	778,00	56,54	50,00	389,00	28,27
Versicherung	5.286,90	384,21	50,00	2.643,45	192,11
	47.926,33	3.482,93		23.963,17	1.741,47
2002	Gesamtaufwand in €		davon %	als Betriebsaus- gabe begehrt	
Erdgas	995,04		100,00	995,04	
Grundsteuer	159,16		50,00	79,58	
Wasserbezugsgebühr	122,68		75,00	92,01	
Kanalgebühr	325,04		75,00	243,78	
Müllabfuhr	280,88		50,00	140,44	
Rauchfangkehrer	82,70		50,00	41,35	
Versicherung	402,60		50,00	201,30	
	2.368,10			1.793,50	

Nach Vorlage dieser Unterlagen vertrat das **Finanzamt** in seiner **Stellungnahme** die Ansicht, dass ungeachtet der Nichtanerkennung des Mietverhältnisses die durch den

Friseurbetrieb angefallenen Aufwendungen als Betriebsausgaben zum Abzug zuzulassen seien. Die Weiterverrechnung mit Umsatzsteuer erfolge jedoch mangels Anerkennung des Leistungsaustausches zu Unrecht. Der Bw. stehe kein Vorsteuerabzug zu. Es handle sich um Pauschalbeträge, die mit den tatsächlich angefallenen Betriebskosten für das Gebäude P-Str. 29 nur teilweise übereinstimmen würden. Ausgehend davon, dass die Bw. für die "Müllabfuhr" und den "Rauchfangkehrer" für das Gebäude 29 keine Belege vorgelegt habe und die Belege beide Gebäude (Nr. 29 und 31) betreffen würden, sei die Annahme berechtigt, dass 50% auf das Gebäude Nr. 29 entfallen würde. Es sei auch nicht nachvollziehbar, wieso 2002 einzelnen Positionen mit 75% bzw. 100% anstatt wie im Vorjahr mit 50% bemessen worden seien. Es seien 2000 ebenfalls nur 50% zum Abzug zuzulassen. Die Erdgaskosten seien mangels Vorsteuerabzug jedoch brutto zu berücksichtigen. Die Betriebskosten seien nach Ansicht des Finanzamtes für 2001 mit S 25.679,88/€ 1.866,23 und für 2002 mit € 1.182,33 (anstatt lt. Bw. iHv S 24.000,00 (2001) und € 1.800,00 (2002)) in Ansatz zu bringen.

Dem hielt die Bw. im **Schreiben vom 8. August 2005** entgegen, dass die Erdgaskosten 2002 auf Grund eines eigenen Zählerkreises erfasst und daher zu 100% anzusetzen seien. Wasser- und Kanalgebühren seien geschätzt und valorisiert vor Eröffnung des Friseurbetriebes ermittelt worden. Ein Friseursalon, der für Haarwäschen, Waschen der Handtücher und alltägliche Bodenwäschen, usw., Wasser aufwende, werde auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens einen höheren Aufwand bestreiten müssen als eine vierköpfige Familie.

Die Vorsteuer sei auf Grund der vorliegenden Rechnungen beansprucht worden und daher rechtmäßig. Die steuerlichen Verhältnisse des Betriebskostenverrechnenden könnten keinen Einfluss auf den Rechnungsempfänger haben. Bei Voluptuareinstufung ex tunc könnten zivilrechtliche und steuerrechtliche Folgen nach dem Grundsatz von Treu und Glauben beim Leistungsempfänger erst ex nunc zu Veränderungen führen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Betriebsausgaben sind gemäß **§ 4 Abs. 4 EStG 1988** Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden – selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen (vgl. VwGH vom 23. 9. 1997, 93/14/0095 und vom 26. 1. 1999, 98/14/0095) – im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

- auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zB VwGH vom 22. 2. 2000, 99/14/0082).

Diese Voraussetzungen sind Ausfluss der im **§ 21 BAO** normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 10. 5. 1988, 87/14/0084 und vom 6. 10. 1992, 89/14/0078).

Für die Anerkennung eines zwischen Ehegatten abgeschlossenen Mietvertrages bedarf es ua. einer klaren Vereinbarung über den Bestandgegenstand und das Entgelt für die Gebrauchsüberlassung. Dazu gehören jedenfalls Abreden über Höhe und Fälligkeit der Bestandzinszahlungen (vgl. VwGH vom 24. 2. 1999, 96/13/0201).

Im gegenständlichen Fall war erstmals ein Mietaufwand in den Steuererklärungen für 2001 ausgewiesen; folglich ist das behauptete Mietverhältnis keinesfalls rechtzeitig "nach außen hin" (gegenüber dem Finanzamt) zum Ausdruck gekommen.

Noch im Schreiben vom 19. November 2004 – also rd. fünfeinhalb Jahre nach Eröffnung des Friseurbetriebes - hat die Bw. angegeben, dass ein schriftlicher Mietvertrag wegen wesentlicher strittiger Vertragsinhalte bisher unmöglich gewesen sei. Die Bw. hat auch keine sonstigen wesentlichen Vertragsinhalte bekannt gegeben bzw. geben können. Regelungen über die Höhe der Miete, Beginn und Dauer des Mietverhältnisses, Kündigungsbestimmungen, Durchführung von Investitionen, Instandhaltungen oder Reparaturen, usw., sind nicht einmal in Ansätzen vorhanden. Bei der gegebenen Sachlage kann für 2001 und 2002 somit keinesfalls von einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt einer angeblich abgeschlossenen Mietvereinbarung ausgegangen werden.

Mag der Ehegatte der Bw. von Anfang an Miete und Betriebskosten gefordert haben und mögen der Bw. für seine Forderungen Rechtsanwaltskosten erwachsen sein, so hat sie nie bekannt gegeben, wie hoch diese Forderungen tatsächlich gewesen sein sollen und welche konkreten Streitpunkte es waren, die die Rechtsanwaltskosten verursachten.

Wenn die Bw. ihrem Ehegatten die von ihr ins Treffen geführten Mängel anlasten will, so ist zu bemerken, dass es keine (fremdübliche) Vereinbarung darüber gibt, auf welche Kosten diese angeführten Arbeiten durchgeführt werden sollten und wer daher zur Beseitigung dieser Mängel zuständig war. Die Rechnungen bezüglich des Transparents bzw. der Fassadenbeschriftung lauteten ohnehin auf die Bw.

Mangels eines schriftlichen oder mündlichen Vertrages können im gegenständlichen Fall die geforderten Kriterien – Publizität, eindeutiger und klarer Inhalt, Fremdüblichkeit – überhaupt nicht der Beurteilung unterzogen werden. Es wurden keine Mietzahlungen tatsächlich geleistet, lediglich für 2002 wurde eine Rückstellung für einen "möglichen" Mietaufwand

eingestellt, für die es angesichts der Ausführungen der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 19. November 2004 keinen berechtigten Grund gab. Auch aus der Rechnung des Rechtsanwalts ist nicht zu ersehen, dass die Bw. tatsächlich im Jahr 2002 mit einer entsprechenden Mietforderung rechnen musste.

Anders verhält es sich mit den Betriebskosten. Diese sind, soweit sie mit dem Friseurbetrieb der Bw. zusammen hängen, auch nach Ansicht des Finanzamtes als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Da aber ein Unternehmer gemäß **§ 12 Abs. 1 UStG 1994** nur die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen darf, die Bw. und ihr Ehegatte aber im gegenständlichen Fall mangels eines fremdüblichen Mietverhältnisses nicht auf "unternehmerischer Basis" tätig wurden, sondern es sich um einen bloßen Kostenersatz an den Ehegatten handelte, ist der Bw. in diesem Fall der Vorsteuerabzug zu versagen. Diese Betrachtung basiert nicht mehr auf der Qualifikation der Vermietung beim Ehegatten der Bw. als Liebhaberei. Einer Berichtigung ex tunc steht nichts entgegen.

Nun zu den einzelnen Teilpositionen:

a. Erdgas:

Für ihre Behauptung, dass 2002 ein eigener Zählerkreis vorhanden gewesen sei, hat die Bw. keine Unterlagen beigebracht. Es sind daher die Aufwendungen für Erdgas für 2001 antragsgemäß und für 2002 im Ausmaß von 50% zu berücksichtigen, in beiden Fällen jedoch inklusive der Umsatzsteuer. Für 2002 konnte dem Begehren der Bw. kein Erfolg beschieden sein.

b. Grundsteuer:

unstrittig, daher antragsgemäß in Ansatz zu bringen.

c. Wasser- und d. Kanalgebühren:

Für Wasserbezugs- und Kanalgebühren begehrte die Bw. 2001 50% und 2002 75% des Gesamtaufwandes. Hinsichtlich 2001 ist das Vorbringen unstrittig. Für 2002 kann dem Vorbringen der Bw. gefolgt werden, wird doch ein Friseurgeschäft zweifellos einen höheren Verbrauch an Wasserbezugsgebühren mit sich bringen. Im selben Aufteilungsverhältnis sind dann auch die Kanalgebühren in Ansatz zu bringen. Dem Begehren der Bw. ist daher vollinhaltlich Rechnung zu tragen.

e. Müllabfuhr und f. Rauchfangkehrer:

Der Bw. hat keinen Beleg für das Wohnhaus in der P-Str. 29 vorgelegt, weshalb der Ansicht des Finanzamtes gefolgt wird, dass die Aufwendungen beide Gebäude betreffen. Es sind daher nur 50% des Gebäudes P-Str. 31 der geltend gemachten Betriebsausgaben, somit 25% des Gesamtaufwandes zum Abzug zuzulassen.

g. Versicherung:

unstrittig, daher erklärungsgemäß zu berücksichtigen.

Nunmehr sind Betriebskosten in folgender Höhe zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen:

2001	Gesamtaufwand in ATS	Gesamtaufwand in €	davon %	als Betriebsausgabe zu gewähren in ATS	als Betriebsausgabe zu gewähren in €
Erdgas	33.922,00	2.465,21	50,00	16.961,00	1.232,60
Grundsteuer	2.190,00	159,15	50,00	1.095,00	79,58
Wasserbezugs- gebühr	3.293,28	239,33	50,00	1.646,64	119,67
Kanalgebühr	4.447,44	323,21	50,00	2.223,72	161,60
Müllabfuhr	3.662,48	266,16	25,00	915,62	66,54
Rauchfangkehrer	778,00	56,54	25,00	194,50	14,13
Versicherung	5.286,90	384,21	50,00	2.643,45	192,11
	53.580,10	3.893,81		25.679,93	1.866,23

2002	Gesamtaufwand in €		davon %	als Betriebsausgabe zu gewähren in €	
Erdgas	1.194,05		50,00	597,03	
Grundsteuer	159,16		50,00	79,58	
Wasserbezugs- gebühr	122,68		75,00	92,01	
Kanalgebühr	325,04		75,00	243,78	
Müllabfuhr	280,88		25,00	70,22	
Rauchfangkehrer	82,70		25,00	20,68	
Versicherung	402,60		50,00	201,30	
	2.567,11			1.304,59	

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden daher für 2001 iHv S 110.138,00/€ 8.004,04 (S 135.818,00 abzüglich Betriebskosten iHv S 25.680,00) und für 2002 iHv € 12.337,95 (€ 13.642,54 abzüglich Betriebskosten iHv € 1.304,59) festgesetzt.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Klagenfurt, am 6. Dezember 2005