



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Viktoria Blaser, Felicitas Seebach und Karl Christian Gödde im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik über die Berufung der Bw, vertreten durch Dr. Peter Wolf, Wirtschaftsprüfer, 1060 Wien, Lehargasse 3A/14, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Gabriele Plaschka, gem. § 92 BAO betreffend Umsatzsteuer 1997 und 1998 und gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 nach der am 16. März 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. erklärte für das Jahr 1997 in der Umsatzsteuererklärung Umsätze in Höhe von S 333.333,33 mit dem Normalsteuersatz von 20 % und machte Vorsteuern in Höhe von S 210.209,60 geltend. Es ergab sich eine Gutschrift von S 143.543,-. In der Einkommensteuererklärung für 1997 wurde ein Verlust aus selbständiger Arbeit in Höhe von S - 2.936,- erklärt. Der Verlust ergab sich aus Mieteingängen in Höhe von S 400.000,- abzüglich der Ausgaben in Höhe von S 402.936,00.

Das Finanzamt erließ einen Bescheid gemäß § 92 Abs.1 lit.b BAO betreffend Umsatzsteuer 1997. Begründend wurde ausgeführt: Das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk stellt fest, dass die eheliche Wohnung unter der Anschrift "K" keine Vermietung und Verpachtung darstellt und folglich kein Unternehmen im Sinne des § 2 UStG 1994 vorliegt. Die

Voraussetzungen für die Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 1997 sind daher nicht gegeben.

In der Begründung wird auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen.

Das Finanzamt erließ einen Einkommensteuerbescheid 1997. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden mit 0 festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen ist.

Für das Jahr 1998 ergingen ebenfalls ein Bescheid gemäß § 92 Abs.1 lit.b BAO betreffend Umsatzsteuer 1998 und ein Einkommensteuerbescheid, der die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Jahr 1998 mit 0 festsetzte. Die Begründung erfolgte wie für das Jahr 1997.

Prüfungsfeststellungen:

Vermietung und Verpachtung "K" : Aufwendungen für eine gemeinsame eheliche Wohnung können als Kosten der Lebensführung weder bei der Einkünfteermittlung noch umsatzsteuerrechtlich geltend gemacht werden. Die von der Abgabepflichtigen getätigten Aufwendungen für das privat genutzte Haus verlieren den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten für die Lebensführung nicht dadurch, dass einem Teil des Hauses eine Vermietung an den Ehegatten zugrunde gelegt wird (siehe auch Erk. 93/13/0129). Die Vermietung wird daher nicht anerkannt. Die Besteuerungsgrundlagen werden mit 0,- festgesetzt.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 sowie gegen die Bescheide gemäß § 92 Abs.1 lit.b BAO betreffend Umsatzsteuer 1997 und 1998 wurde Berufung erhoben. Begründend wurde ausgeführt, dass wie sich aus der Berufung des Gatten der Bw. ergibt, wird die Bw. bei Obsiegen sowohl 1997 als auch 1998 ein zu versteuerndes Einkommen erzielen, das den seinerzeit eingereichten Steuererklärungen 1997 und 1998 entspricht und sich auch entsprechend umsatzsteuerlich auswirken wird. Es wurde der Antrag gestellt, die angefochtenen Bescheide dahingehend zu ändern, dass sie erklärungsgemäß erlassen werden.

In der am 16. März 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde u.a. zur Vermietung des Arbeitszimmers ergänzend ausgeführt:

Dr. Wolf: Das Finanzamt hat den Mietvertrag unter Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 13.10. 1993, 93/13/0129, nicht anerkannt. Der diesem Erkenntnis zu Grunde liegende Sachverhalt war allerdings ein ganz anderer; in diesem Fall hat nämlich ein Ehepaar das ihnen gemeinsam gehörige Haus sozusagen wechselseitig vermietet. Das Haus in K gehört aber hingegen ausschließlich Frau H.M., dies auch aus erbrechtlichen Gründen, sie hat nur einen Teil des Hauses, der wie bereits erwähnt, hinzugebaut wurde (Studio, Büro), vermietet.

Dr Wolf legte dem Berufungssenat eine Aktennotiz vom 17.12.1996 über den mündlichen Mietvertrag zwischen der Bw. und deren Gatten vor: Der Gatte mietet auf unbestimmte Zeit 65,69m<sup>2</sup> Studio + 20,4m<sup>2</sup> Büro + 43,28m<sup>2</sup> Keller (ausgebaut) – insgesamt 129,37m<sup>2</sup> zu 275,-/m<sup>2</sup> inkl. 20% USt zu abgerundet S 400.000,- p.a. im Haus K – Wertsicherung 5% wie üblich – BK in der Miete enthalten.

Weiters legte er eine Annuitätenberechnung, einen Kontoauszug mit 2 Überweisungen in Höhe von S 19.170,- und S 53.688,60 datiert mit 30.12.1998 und die Jahresabrechnungen der Miete im Jahr 1997 über S 400,000,- und im Jahr 1998 über S 378.584,57 vor.

Dr. Plaschka: Betreffend das behauptete Mietverhältnis zwischen den nunmehrigen Ehegatten ist allerdings darauf zu verweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof an Verträge zwischen nahen Angehörigen bzw. nahen Bekannten strenge Maßstäbe anlegt.

Diese sind nach Meinung des Finanzamtes im Berufungsfall keineswegs erfüllt. So würde insbesondere zwischen Fremden wohl kein bloß mündlicher Mietvertrag abgeschlossen werden, überdies entspricht auch ein Auszahlungsmodus, der von den jeweiligen Einkünften des Mieters abhängt, nicht einer Vorgangsweise, wie sie zwischen Fremden üblich ist.

Dr. Wolf: Ich verweise, dass beispielsweise 1997 sogar die Miete von meinem Mandanten akontiert wurde. Bezüglich Miethöhe kann jedenfalls wohl kein Zweifel bestehen, dass diese fremdüblichen Kriterien entspricht.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

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

Leistungen, die auf familienhafter Grundlage erbracht werden, sind nicht als "gewerbliche oder berufliche "Tätigkeit anzusehen. Ihnen liegt nicht das Motiv der Einnahmenerzielung zugrunde, sondern das eines Zusammenwirkens auf familienhafter Basis. Leistungsentgelte unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug. (UStG 1994, Ruppe, § 2 Tz 39)

Zu § 1 UStG wird in o.a. UStG 1994 TZ 180 ausgeführt: An einem umsatzsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch fehlt es, wenn Leistungen zwischen Angehörigen aus familiären Motiven – Unterstützung, Gefälligkeit, familienhafter Pflichtmitwirkung – erbracht werden, mögen hierfür auch "Gegenleistungen" gewährt werden. Derartige Leistungen dienen

nicht dem Zweck der Einnahmenerzielung, den "Gegenleistungen" fehlt die Entgeltseigenschaft (spezielle Entgeltlichkeit).

Gemäß § 167 Abs.2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es hierbei, 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 weniger Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. zB VwGH 18.12.1990, 87/14/0155).

Der Verwaltungsgerichtshof hat Kriterien entwickelt, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, nämlich 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 abgeschlossen worden wären.

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom Verwaltungsgerichtshof nur auf seine Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung ( vgl. für viele VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004; 28.11.2002, 2001/13/0032).

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten ( vgl. VwGH 31.3.2003, 98/14/0164)

Gemessen hieran entspricht der Mietvertrag keinen einzigen der angeführten Kriterien.

Publizität nach außen:

Der Verwaltungsgerichtshof führt hierzu in seinem Erkenntnis vom 8.9.1992, 87/14/0186, Folgendes aus:

"Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandsgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandszinses, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten, Tragung von

Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen."

Im gegenständlichen Fall wurde zwar beim steuerlichen Vertreter über den mündlichen Vertrag eine Aktennotiz verfasst.

Ein eindeutig, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt ist aber der Aktennotiz nicht zu entnehmen. Die Größe des Studios, der Preis pro m<sup>2</sup> und die sich daraus "in etwa" ergebende gesamte Jahresmiete. Ein Mietvertrag unter Fremden enthält die Miete pro m<sup>2</sup>, die Höhe und Tragung von Betriebskosten Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über Instandhaltungspflichten.

Die erforderliche Publizität ist daher keineswegs gegeben.

Eindeutiger und klarer Inhalt:

Der Gatte der Bw hat im Jahr 1997 S 400.000,- Jahresmiete bezahlt und zwar in der Weise, dass die Jahresmiete in Höhe von S 400.000,- mittels verschieden hohen Zahlungen zwischen S 30.000,- und S 170.000,- und in 6 Monaten von 26.2.1997 bis 28.7.1997 bezahlt worden ist. Für 1998 wurde eine Jahresabrechnung über S 378.584,57 ab April 1998 bis August 1998 und letzter Zahlung am 30.12.1998, wobei die Zahlungen in verschiedenster Höhe überwiesen worden sind. Es wurden Rechnungen betreffend den Hausbau, Gartengestaltung bezahlt, je nach finanzieller Lage des Gatten der Bw..

Liegen bei Abschluss eines Mietvertrages übliche Vereinbarungen tatsächlich nicht vor, fehlen also unter Fremden wesentliche Vertragsbestandteile, kann von einem klaren und eindeutigen Inhalt nicht gesprochen werden.

Fremdvergleich:

Ein Mietvertrag unter Fremdem würde nicht abgeschlossen werden, in dem man dem Mieter überlässt, je nach der Höhe seiner Einkünfte Miete zu bezahlen.

Weiters ist der laut mündlich abgeschlossenen Mietvertrag Preis/m<sup>2</sup> in Höhe von S 275,- verglichen mit den Mieten Mietenspiegel 2000 sehr hoch. Mieten in Wien "sehr gute Lage über 70m<sup>2</sup>, höchste Kategorie 105-125 Schilling /m<sup>2</sup> und für Niederösterreich St. Pölten sehr gute Lage" höchste Kategorie 88 Schilling/m<sup>2</sup> . Ein Fremder hätte eine so hohe Miete nicht bezahlt. In der Berufung wurde ausgeführt, dass der Grund für die Höhe des Preises für den m<sup>2</sup> in der Amortisation des in Österreich von der Bw. angelegten Kapitals war. Eine Orientierung an den marktüblichen Preisen, die von jedermann bezahlt worden wären, ist nicht erfolgt.

Da die Vorgangsweise einem Fremdvergleich nicht standhält, liegt eine unternehmerische Tätigkeit nicht vor. Es unterliegen daher weder die Zahlungen der Umsatzsteuer noch sind die geltend gemachten Vorsteuern anzuerkennen.

Auch betreffend die Einkommensteuer wird bei Verträgen zwischen sich nahe stehenden Personen auf die Fremdüblichkeit geachtet. Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Es müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und –verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechtes nur dann anerkannt, wenn sie die bereits vorstehend angeführten Kriterien erfüllen.

Wie den Ausführungen zur Umsatzsteuer zu entnehmen ist, entspricht der Mietvertrag zwischen den Ehegatten keinem einzigen Punkt den vom Verwaltungsgerichtshof herausgearbeiteten Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen.

Der Mietvertrag war nicht anzuerkennen.

Es fehlt an einem umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch. Es ist keine Umsatzsteuer festzusetzen und keine Vorsteuer anzuerkennen.

Es liegen keine steuerlich zu erfassenden Einkünfte vor.

Die Berufung war abzuweisen.

Wien, am 28. April 2005