



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsverwerberin, vom 29. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 4. Februar 2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-11/2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

**Strittig ist im gegenständlichen Fall die steuerliche Anerkennung der Verpachtung eines Betriebes, der sechs Ferienwohnungen im Salzkammergut vermietet, von der Berufungsverwerberin (in der Folge kurz BwF) an den mit ihr verheirateten Mann (in der Folge kurz BwM) und die gleichzeitige Anstellung der BwF durch BwM als geringfügig Beschäftigte.**

In der ergänzenden **Stellungnahme zur Verpachtung des Gewerbebetriebes vom 12. Dezember 2007** wurde der Sachverhalt **seitens der Bw.** wie folgt dargestellt:

*Die vertragsgegenständliche Liegenschaft Adr., wurde an BwF im Jahre 2000 unter der Auflage, weichende Erben auszuzahlen, übertragen. Die Bausubstanz war zu diesem Zeitpunkt schlecht, es wurde eine Frühstückspension bis 2004 mit ständigen kostenintensiven Reparaturaufwendungen geführt.*

*Im Jahr 2004 kamen die Ehegatten zu dem Schluss, dass entweder die Familienliegenschaft verkauft würde, oder eine völlige Generalsanierung bzw. Neubau erfolgen müsse.*

*BwF tendierte zu einem Verkauf, da sie sich weder finanziell noch kaufmännisch ein derartiges Projekt zutraute. BwM überzeugte jedoch mit seiner Projektidee, den Besitz für die Kinder zu erhalten und durch den völligen Umbau mit autonomen Appartements eine Substanzsicherung erreichen zu können.*

*Dabei erfolgte seitens seiner Gattin BwF die Auflage an BwM, die gesamte wirtschaftliche und kaufmännische Gebarung zu übernehmen, da BwF sich dazu nicht in der Lage sehe.*

*BwM stimmte dieser Bedingung zu, dies auch deshalb, als sowohl seine berufliche Tätigkeit als auch sein kaufmännisches Wissen dafür hervorragend geeignet seien. Durch seinen Einsatz und Engagement war es möglich, eine sehr gute Auslastung der Wohnungen zu erreichen und durch die Einrichtung einer Internet-Plattform zur Buchung der Wohnungen wirtschaftlich das Projekt zu forcieren.*

*Da in dem gegenständlichen Objekt keine Privatwohnung zur Verfügung steht, hatte BwF die Aufgabe wöchentlich mehrfach das Objekt anzufahren und für die Reinigung und die Ablauforganisation für die Gäste zu sorgen, die Gesamtverantwortung lag jedoch bei BwM.*

*Es ist dabei auch zu erwähnen, dass durch die Verpachtung an BwM Zusatzkosten durch Notariatsverträge sowie Führung von zwei Buchhaltungen und Erstellung von zwei Jahresabschlüssen entstanden sind.*

*Im Jahr 2007 erfolgte jedoch eine externe Zäsur:*

*Durch den Zusammenschluss der Raiffeisenbank Vöcklabruck und Umgebung und Hausruck-Süd bekam BwM die Verantwortung über die Zielgruppe und Vertrieb der KMUs für das Gesamthaus übertragen. Zudem wurden die gesetzlichen Bestimmungen hinsichtlich Interessenkonflikte von Mitarbeitern verschärft, sodass die Geschäftsführung unmissverständlich zu erkennen gab, dass Nebentätigkeiten nicht mehr erwünscht sind.*

*Dies bedeutete, dass BwM für sein Pachtobjekt weniger Zeit zur Verfügung hat und diese Tätigkeit von der Geschäftsleitung der Raiffeisenbank auch grundsätzlich ungern gesehen wird.*

*Die Folge dieser Situation konnte daher nur die Aufkündigung des Pachtverhältnisses sein. Da durch die gesamte Aufarbeitung von BwM ein funktionierendes Buchungssystem und eine sehr gute Auslastung bestehen, kann nun BwF mit Unterstützung ihres Gatten das Objekt weiterführen, diese Lösung war jedoch eindeutig von außen erzwungen.*

*Es ist bei Prüfung der vorgelegten Darstellung offensichtlich, dass im gegenständlichen Fall KEIN Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO erfolgte.*

**Im Besprechungsprogramm vom 21. Jänner 2008** wurden die Ermittlungsergebnisse der Betriebsprüfung betreffend **BwM** dargestellt und sodann rechtlich wie folgt gewürdigt:

### **Steuerliche Beurteilung des Pachtverhältnisses gewerbliche Fremdpension**

#### **Sachverhalt:**

*BwF, die Ehegattin des Abgabepflichtigen, ist aufgrund des Übergabevertrages vom 30.12.1999 Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ 244, Adr., auf der sich die gewerbliche Frühstückspension mit der Adresse x, befindet.*

*BwF führte den Betrieb von 2000 bis Mitte 2004. Unter ihrer Betriebsführung wurde die in die Jahre gekommene Fremdpension im Jahr 2004 saniert und in hochmoderne, komfortable und luxuriös ausgestattete Ferienwohnungen umgebaut. Das gesamte Investitionsvolumen betrug netto rd. 662.000,00 € abzügl. einer vom Land OÖ gewährten Subvention für Tourismusförderung von rd. 65.000,00 €. Finanziert wurde das Bauvorhaben mittels Kreditneuaufnahmen von rd. 677.000,00 €.*

Nach abgeschlossenen Sanierungsarbeiten wurde die Fremdenpension ab 18. Juni 2004 auf unbestimmte Zeit an den Ehegatten BwM verpachtet. Als monatlicher Pachtzins wurde ein Betrag von 3.000,00 € monatlich + 20% USt (36.000,00 € p.a.) vertraglich vereinbart. Verpachtet wird eine Wohnnutzfläche von ca. 440 m<sup>2</sup>, die sich auf fünf Ferienwohnungen zu je 69 m<sup>2</sup> und ein Penthouse mit 95 m<sup>2</sup> verteilt.

Eine für private Zwecke dienende Ferienwohnung liegt nicht vor.

Seit Verpachtungsbeginn ist BwF nun bei ihrem Ehegatten in der Fremdenpension angestellt und bezieht Einkünfte aus nsA als geringfügig beschäftigte Dienstnehmerin.

Mit Schriftsatz vom 6. August 2007 und einer dazu nachgereichten ergänzenden Stellungnahme vom 12. Dezember 2007 wird vom steuerlichen Vertreter die Verpachtung des Gewerbebetriebes im Wesentlichen damit begründet, dass BwM infolge seiner Tätigkeit als Bankstellendirektor über das notwendige Know-How, die Infrastruktur (Internet) sowie das moderne Image verfügt, um die im Juni 2004 neu eröffnete Fremdenpension aufzubauen. Dabei erfolgte seitens der Ehegattin die Auflage an BwM, die gesamte wirtschaftliche und kaufmännische Gebarung zu übernehmen, da sie sich dazu nicht in der Lage sehe.

Mit Vertrag vom 12. November 2007 wurde das Pachtverhältnis per 31.12.2007 aufgelöst. Als Auflösungsgrund wird im Vertrag angeführt, dass BwM aus beruflichen Gründen (ua. aus der Übernahme neuer Aufgabenfelder in seiner Funktion als Bankstellendirektor) zeitlich nicht mehr in der Lage ist, einer ordnungsgemäßen Betriebsführung nachzukommen.

#### Darstellung der bisher erwirtschafteten Betriebsergebnisse:

BwM	2004	2005	2006
Steuerlicher Verlust aus Gewerbebetrieb	- 11.217,48 €	- 11.783,10 €	- 1.257,17 €
Einkünfte aus nsA lt. KZ 245 Jahreslohnzettel	62.352,34 €	61.072,01 €	62.744,96 €
Lukrierte Lohnsteuergutschrift ESt-Bescheid	- 5.649,71 €	- 6.513,05 €	- 1.308,62 €

Die steuerlichen Verluste aus Gewerbebetrieb führten aufgrund der hohen Lohnbezüge, die BwM als Bankdirektor bezieht, zu hohen Lohnsteuergutschriften.

BwF	2004	2005	2006
Steuerlicher Verlust aus Gewerbebetrieb	- 17.147,97 €	- 19.836,31 €	- 26.108,75 €

In der G+V sind folgende Aufwendungen enthalten:

	2004	2005	2006
AfA	15.832,00 €	29.190,00 €	29.437,00 €
Finanzierungskosten (Bankzinsen)	21.096,00 €	26.029,00 €	27.346,00 €
Einkünfte aus nsA lt. KZ 245 Jahreslohnzettel	2.122,73 €	3.655,42 €	3.746,29 €

#### Rechtliche Würdigung:

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend (§ 21 Bundesabgabenordnung).

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden – selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen (hier durch notariell beglaubigte Verträge nachgewiesen) – im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären, wobei die Fremdüblichkeit aus Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen ist.

Da BwF auch den **Gewerbeschein** für das gebundene Gewerbe verfügt (Gastgewerbe in der Betriebsart Frühstückspension) und somit auch die entsprechende Prüfung erfolgreich absolviert hat, geht auch die Behauptung ins Leere, dass sie sich dazu nicht in der Lage sehe, die wirtschaftliche und kaufmännische Gebarung zu übernehmen.

Ein weiterer Punkt für die Fremdüblichkeit ist die **vorzeitige Vertragsauflösung** mit Jahresende 2007. Bei der Umsatzsteuernachschaupflicht für den Zeitraum ab Jänner 2007 bis laufend wurde aufgrund der vorgelegten Saldenliste 01-11/2007 festgestellt, dass **2007 bereits mit einem Gewinn zu rechnen** ist. Dies würde aufgrund der gemeinsamen Versteuerung von NSA-Bezug und Einkünften aus Gewerbebetrieb in Zukunft zu empfindlichen Einkommensteuerbelastungen führen.

Gegen eine Fremdüblichkeit spricht auch die Übernahme sämtlicher **Bürgschaften** für die aushaftenden Bankverbindlichkeiten von rd. 677.000,00 €. Der Eingang dieser Verpflichtung war auch deshalb notwendig, weil die Ehegattin BwF nicht über die nötigen Sicherheiten bzw. Geldmittel für die Tilgung der Kreditschulden verfügt. Die Ansicht der Fremdüblichkeit wird noch durch den Umstand verstärkt, dass der **Pachtvertrag jederzeit aufkündbar** ist und keinerlei Vorkehrungen getroffen wurden, den Pächter hinsichtlich dieser Bürgschaften schadlos zu halten.

Somit liegt lt. Feststellung der Bp. eine derart unübliche Vertragsgestaltung vor, die zwischen Familienfremden so nie abgeschlossen worden wäre, weshalb nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Zurechnung der Umsätze und Einkünfte aus der Fremdenpension an die Ehegattin BwF zu erfolgen hat.

Im **Besprechungsprogramm** vom **21. Jänner 2008** wurden die Ermittlungsergebnisse der Betriebsprüfung betreffend **BwF** wie folgt dargestellt:

Auf Grund der beim Ehegatten BwM getroffenen Prüferfestsstellungen ist das Pachtverhältnis zwischen den Ehegatten steuerlich nicht anzuerkennen, die Umsätze und Einkünfte aus der Bewirtschaftung der Fremdenpension sind BwF zuzurechnen, weshalb auch der bisher erklärte Lohnbezug als Dienstnehmerin in der Fremdenpension zu stornieren ist.

Aufgrund des inhaltsgleichen **Betriebsprüfungsberichtes vom 1. Februar 2008** ergingen für **BwF** die bekämpften **Bescheide vom 4. Februar 2008** mit folgenden Änderungen der Bemessungsgrundlagen:

<b>Umsatzsteuer</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>1-11/2007</b>
Steuerbarer Umsatz vor Bp	25.512,75	36.486,13	36.000,00	30.981,00

Storno Pachteinnahmen 20%	-22.300,00	-36.000,00	-36.000,00	-30.981,00
<b>Umsatz 20% lt. Bp KZ 022</b>	<b>3.212,75</b>	<b>486,13</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
<b>Umsatz 10% lt. Bp KZ 029</b>	<b>30.192,16</b>	<b>57.020,84</b>	<b>63.178,63</b>	<b>69.197,88</b>
<b>Stb. Umsatz lt. Bp. KZ 000</b>	<b>33.404,91</b>	<b>57.506,97</b>	<b>63.178,63</b>	<b>69.197,88</b>
- Vorsteuer vor Bp	133.627,06	1.026,29	489,06	753,70
- Vorsteuer BwM	8.296,10	12.076,23	10.717,68	9.509,97
Storno Vorsteuer aus Pachtzahlungen	4.460,00	7.200,00	7.200,00	6.196,20
<b>Vorsteuer lt. Bp</b>	<b>5.276,88</b>	<b>6.374,15</b>	<b>4.399,82</b>	<b>2.590,18</b>
<b>Einkommensteuer</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor Bp	-17.147,97	-19.836,31	-26.108,75	
Stornierter Verlust von BwM	-11.217,48	-11.783,10	-1.257,17	
+ Storno Lohnaufwand für BwF	2.477,84	4.419,12	4.488,96	
<b>Verlust aus Gewerbebetrieb lt. Bp</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	
	<b>25.887,61</b>	<b>27.200,29</b>	<b>22.876,96</b>	
<b>Stornierte Einkünfte aus NSA 0,00</b>	<b>2.122,73</b>	<b>3.655,42</b>	<b>3.746,28</b>	

Mit **Schriftsatz vom 29. Februar 2008** erhob **BwF Berufung** gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 und die Festsetzung Umsatzsteuer für die Monate 1-11/2007, beantragte die ersatzlose Aufhebung dieser Bescheide und begründete dies wie folgt:

#### **Sachverhalt:**

Im Rahmen der Außenprüfung (ABNr. 124057/07) wurden folgende Feststellungen bzw. rechtliche Würdigungen getroffen:

Der zwischen den Ehegatten BwF und BwM abgeschlossene Unternehmenspachtvertrag vom 18.6.2004 sei eine unübliche Vertragsgestaltung, welche zwischen Familienfremden derart nie abgeschlossen worden wäre.

Abzustellen sei auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise gem. § 21 BAO.

Da BwF über das gebundene Gewerbe "Gastgewerbe in der Betriebsart Frühstückspension" verfüge, habe diese die Qualifikation zur wirtschaftlichen und kaufmännischen Gebarung eines derartigen Betriebes.

Die vorzeitige Vertragsauflösung sei fremdunüblich.

Durch die gemäß Saldenliste 1-11/2007 zu erwartende Gewinne würde es zu empfindlichen Einkommensteuerbelastungen kommen.

Dem ist entgegenzuhalten:

## **Wirtschaftliche Betrachtungsweise gem. § 21 BAO**

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

§ 21 BAO ist lt. VwGH (VwGH 11.08.1993, 91/13/0005) eine Beweiswürdigungsregel, dies ist insofern wichtig, als die Finanzbehörde objektiv auch die Gegenbeweise zu würdigen hat. Seitens der Betriebsprüfung wird nun im gegenständlichen Fall der wahre wirtschaftliche Gehalt nicht bzw. zu wenig gewürdigt.

Wie bereits im Schreiben vom 12.12.2007 (Ergänzende Stellungnahme) ausführlich dargestellt, sah sich BwF wirtschaftlich nicht in der Lage, ein derartiges Großprojekt (Investitionsvolumen ca. 662.000,00 €) zu realisieren.

Es stellt sich somit bereits im Vorfeld der Beurteilung die Frage, ob dieses Projekt (Neuerrichtung der Pension mit 6 Appartements in der Größe von 69 bis 95 m<sup>2</sup>) auch dann ausgeführt worden wäre, wenn BwM dieses nicht von seiner Gattin im Rahmen einer notariell erstellten Unternehmenspacht gepachtet hätte.

### **Dies ist mit einem klaren NEIN zu beantworten.**

Bei Abstellung auf den nach § 21 BAO geforderten wahren wirtschaftlichen Gehalt sind zudem **nachstehende Faktoren** maßgeblich für die gewählten Gestaltung:

Die Bonität von BwF war für eine derartige Investition und der damit verbundenen Fremdfinanzierung (677.000,00 € inkl. Gebühren) nicht gegeben.

Um das Projekt zu realisieren war daher für das Finanzierungsinstitut einzig **BwM durch dessen Bonität Ansprech- und Vertragspartner**.

Die profunde kaufmännische und wirtschaftliche Ausbildung von BwM übertrifft, bei allem Respekt, jene der Gattin bei weitem.

Sämtliche Zielkunden und die Vermarktung des Projektes sind aus der nur von BwM erfolgten Umsetzung eigener Ideen hervorgegangen.

Seit Projektbeginn war BwM bei der Realisierung federführend und operativ tätig.

Es wurden von der Betriebsprüfung diese wesentlichen Faktoren bei Prüfung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes außer Acht gelassen.

**Die Betriebsprüfung unterliegt dem fatalen Irrtum, das äußere Erscheinungsbild (Unternehmenspacht zwischen Ehegatten) zu betonen. Gerade dies will § 21 BAO durch das Abstellen auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt verhindern.**

### **Unüblichkeit – Fremdvergleich**

Die Betriebsprüfung ist der Ansicht, dass eine derartige Unternehmenspacht unter Fremden nicht abgeschlossen worden wäre.

Dieser Behauptung fehlt jegliche Begründung. Nach **Ritz-Kommentar** zu § 21 BAO besteht jedoch eine Beweislast dessen, der atypisches Geschehen behauptet (vgl. auch Gassner, Interpretation, 61 f; Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, 199f).

Seitens der Betriebsprüfung wird zudem außer Acht gelassen, dass das in Österreich geltende Ehegesetz (Gütertrennung für vor aufrechter Ehe erworbenes Vermögen) im gegenständlichen **Fall die Parteien geradezu zu einer derartigen Vertragsgestaltung zwingt**.

Die Vertragsliegenschaft steht im Eigentum von BwF, diese floss ihr aus der eigenen Familie zu.

Da die Schwiegereltern von BwM noch leben ist eine Schenkung der Liegenschaft (bzw. eine Teilschenkung) an ihn nicht gewünscht. Dies gilt auch für den umgekehrten Fall der Familienliegenschaften von BwM.

Aus diesen Gründen war die gewählte Unternehmenspacht **die einzige Möglichkeit** für BwM **das Projekt durchzuführen**.

Ob diese Gestaltung auch von Familienfremden derart vorgenommen worden wäre, ist eine hypothetische Frage, kann aber nicht grundsätzlich verneint werden. **Gerade im Bereich der Gastronomie ist die Unternehmenspacht eine übliche Vertragsform.**

Als Beispiel dafür wird ein **gängiger Unternehmenspachtvertrag (Beilage A)** beigelegt, dieser unterscheidet sich nicht wesentlich vom gegenständlichen Unternehmenspachtvertrag der Ehegatten BwF und BwM. (Dass die Ehegatten BwF und BwM keine Pönale für den Fall der vorzeitigen Pachtauflösung vereinbart haben, liegt daran, dass dies unter Ehegatten unüblich ist und an der Grenze zur Sittenwidrigkeit liegen würde).

Auch kann die Höhe der gewählten Unternehmenspacht (monatlich 3.000,00 €) durchaus mit ortsüblichen m<sup>2</sup>-Preisen für Miete bzw. Pacht im Gastronomiebereich verglichen werden.

Ein m<sup>2</sup>-Preis von 6,00 € gilt als angemessen. (3000/440 m<sup>2</sup>). Beim Pachtvertrag des Fremdobjektes ergibt sich ein Pachtzins von 5,03 (1302/260,00 €), die Qualität der Einrichtung und Ausstattung ist jedoch nicht vergleichbar.

Seitens der Betriebsprüfung wird zudem **nicht gewürdigt, dass BwM persönlich durch Haftung gegenüber den Kreditgebern massiv an das Projekt gebunden ist** und Projektkosten und Aufwendungen auch aus den Einkünften aus unselbständiger Tätigkeit bezahlt werden.

**Es wäre daher fremdunüblich, wenn ein Dritter in diesem Fall nicht auf die eigene Betriebsführung bestehen würde und dies jemanden überlassen würde, der über weniger kaufmännische Erfahrung und vor allem über weniger Kapital bzw. Einkommen verfügt.**

#### **Gewerbeschein BwF:**

Ein aufrechter Gewerbeschein für Gastronomie ist **kein Beweis** dafür, dass jemand wirtschaftlich in der Lage sei, ein Projekt in einer derartigen Größenordnung aufzustellen und zu führen.

Seitens der Betriebsprüfung wird vollkommen **außer Acht gelassen**, dass sich die Gewerbeberechtigung auf eine Frühstückspension beschränkt, Art und Umfang derartiger Betriebe liegen nicht im Bereich der vorliegenden Investitionshöhe und der damit verbundenen wirtschaftlichen und kaufmännischen Agenden.

#### **Vorzeitige Vertragsauflösung – Fremdvergleich:**

Die vorzeitige Vertragsauflösung per 31.12.2007 ist **durch externe Einflüsse bedingt** und war von den Vertragspartnern für diesen Zeitpunkt niemals geplant.

#### Externe Einflüsse:

Im Zuge der Neustrukturierung des Arbeitgebers von BwM (Raika) sind folgende Punkte für die vorzeitige Vertragsauflösung relevant:

Erweiterung des Portfolios von BwM hinsichtlich der Kundenbetreuung und einem damit verbundenen zeitlichen Mehraufwand. Damit wäre eine weitere optimale Geschäftsführung für die Pension gefährdet.

**Einschränkende Dienstanweisungen hinsichtlich unternehmerischer Nebentätigkeiten durch Mitarbeiter der Raika, speziell im mittleren und oberen Führungsbereich.**

**Wesentlich für die vorzeitige Kündigung war die Tatsache, dass BwM im Rahmen der neuen internen Dienstanweisungen (Gültigkeit ab 2007) seitens der Geschäftsführung der Raika Region Vöcklabruck nahegelegt wurde, Nebeneinkünfte aufzugeben.**

Es unterliegt durchaus einem fremdüblichen Verhalten, Dienstanweisungen nachzukommen und im konkreten Fall zur Erfüllung dieser Dienstanweisung die Unternehmenspacht aufzukündigen.

Unabhängig davon ist der Aufgabenbereich von BwM im Rahmen seiner unselbständigen Tätigkeit (Bankstellenleiter) erweitert worden, sodass er ab dem Jahr 2008 **keine bzw. nur mehr geringe Zeit für die kaufmännische und wirtschaftliche Betreuung des Projektes hat.**

Da BwM das **Projekt seit 2004** managte (bereits in der Bauphase und nicht wie irrtümlich im Betriebsprüfungsbericht angeführt wird, dass die Bauphase unter der Betriebsführung von BwF erfolgt sei) und durch massives Marketing eine hohe Auslastung erreichen konnte, kann der Betrieb nunmehr als lebensfähig bezeichnet werden.

Dies bedeutet, dass BwF zukünftig (mit Unterstützung ihres Gatten) den Betrieb weiterführen kann und mit einem wirtschaftlichen Einbruch nicht zu rechnen ist.

### **Saldenliste 1-11/2007-Gewinnerwartung**

Ziel eines jeden Unternehmens ist es, dass das Unternehmen Gewinne erwirtschaftet.

Eben dieses Ziel wurde von BwM seit Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit im Jahr 2004 verfolgt.

Ein wesentliches Indiz dafür ist auch, dass die Gattin im Betrieb nur im Rahmen einer geringfügigen Tätigkeit angestellt war und daher die Personalkosten niedrig gehalten werden konnten.

**BwM wollte als sorgfältiger Kaufmann die Kosten niedrig halten und zugleich die Einnahmen steigern.** Dies ist ihm auch gelungen und kann dies nur seinem größtmöglichen persönlichen Einsatz zugerechnet werden.

Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass bei Beginn der unternehmerischen Tätigkeit im Rahmen eines derartigen Projektes bedingt durch Abschreibungen und noch geringen Einnahmen Verluste anfallen.

Dass BwM den Betrieb bereits nach 3 Jahren in die Gewinnzone führt, ist seinem kaufmännischen Geschick zuzuschreiben.

**Da dies auch das unternehmerische Ziel war, wurden seinerseits zukünftige Steuerbelastungen in Kauf genommen. (Hätte dies bewusst vermieden werden sollen, dann wären zB. die Personalkosten bereits im Jahr 2007 erhöht worden oder man hätte auf eine hohe Auslastung verzichtet und weniger Marketingmaßnahmen gesetzt).**

Nach Ritz-Kommentar zur Ansicht des VwGH zu § 22 BAO wird festgehalten:

**Es steht jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastungen erreicht wird.**

Es kann daher im gegenständlichen Fall aufgrund der Tatsache, dass BwM in den Anfangsjahren Verluste zufielen, nicht abgeleitet werden, dass dies gezielt durch eine unübliche Vertragsgestaltung herbeigeführt wurde.

Dies würde bedeuten, dass hier der Mandant aus der Sicht der Finanzbehörde schlechter zu stellen sei, als dies bei Fremden der Fall wäre.

---

**Denn auch ein Dritter hätte für die wirtschaftliche Verantwortung auf eine Unternehmenspacht bestanden, um eventuelle steuerliche Anfangsverluste nutzen zu können.**

**Abschließende Bemerkungen:**

**BwM wird im Zuge der Aufkündigung der Unternehmenspacht die Haftungen gegenüber dem Finanzierungsinstitut auf ein Mindestmaß reduzieren.**

**Aus beiliegenden Unterlagen ist ersichtlich, dass BwM aus der Kredithaftung zu Nr. 2.288.918 bereits entlassen wurde und wird dies auch bei der Bausparkasse erfolgen.**

Dies ist ein klarer Beweis für ein fremdübliches Verhalten.

**Der Betriebsprüfer gab zur Berufung am 6. März 2008 folgende Stellungnahme ab:**

*Wirtschaftliche Betrachtungsweise (§ 21 BAO) und Unüblichkeit-Fremdvergleich:*

*Der Prüfer vertritt nach wie vor die Meinung, dass dieser Pachtvertrag zwischen Familienfremden in dieser Form nie abgeschlossen worden wäre, weil die Fremdüblichkeit aus Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen ist. Diese Fremdüblichkeit ist jedoch aus Sicht des BwM nicht gegeben, weil dieser bei einer Fremdperson niemals eine Bürgschaftsverpflichtung für Bankverbindlichkeiten iHv 677.000,00 € übernommen hätte. Die Ehegattin BwF wäre aufgrund ihrer Einkommensverhältnisse gar nicht in der Lage diesen Kredit abzustatten. Ohne die durch Friedrich K. eingegangene Bürgschaftsverpflichtung hätte BwF diese Geldmittel von der Bank nie erhalten.*

*Der Berufung liegt ein Schreiben der Raiffeisenbank Region Vöcklabruck – datiert mit 25.2.2008 – bei, in dem bestätigt wird, dass am Kreditkonto 123 dzt. ein Saldo von 72.675,52 € aushaftet und BwM aus der Kreditnehmerschaft dieses Kredites entlassen wurde.*

*Für die 3 verbleibenden Kredite, die ca. noch mit einer Schuld von 600.000,00 € aushaften, wurde BwM selbstverständlich nicht aus der Haftung entlassen (was aus den oben erwähnten Gründen ja auch nicht möglich ist). Sollten jedoch im laufenden Berufungsverfahren weitere Entlassungen aus der Bürgschaft auftauchen, wären diese als nicht glaubwürdige Gefälligkeitsbestätigungen abzuhandeln, weil BwM eben auch bei dieser Bank als Bankstellendirektor beschäftigt ist.*

*Aufgrund der obigen Darstellungen ist klar ersichtlich, dass die Verpachtung der Fremdenpension nach abgeschlossenem Umbau und Revitalisierung (auch wenn BwM die Planung und Überwachung bereits in seinen Händen hatte) unter Fremdpersonen so nie stattgefunden hätte.*

Über Vorhalt der Berufungsbehörde legte **BwF** mit **Schriftsatz** vom **30. April 2009** weitere **Unterlagen** vor **und** gab folgende ergänzende **Stellungnahme** ab:

**1. Vorlage des Jahresabschlusses für das Jahr 2007**

## 2. Darlegung der Gründe für

### a) Abschluss des Pachtvertrages vom 15.6.2004

Ich hatte im Jahr 2000 die Frühstückspension in A von meinen Eltern übernommen. Dabei handelte es sich um eine kleinere Pension mit ca. 20 Betten und einfachster Ausstattung, welche ausschließlich in der Sommersaison frequentiert wurde. Das Haus, welches aus den 60-iger Jahren stammt, war zu diesem Zeitpunkt abgewohnt und sanierungsbedürftig. Bis 2003 wurden vorwiegend kleinere Reparaturen am Gebäude bzw. an der Ausstattung vorgenommen.

Schon in den Jahren 2000-2003 musste ich erkennen, dass Konkurrenzbetriebe in der Region ihren Standard laufend verbesserten und auch die Anforderungen der Gäste wurden ständig größer. Ich musste daher dahingehend eine Entscheidung treffen, ob ich konkurrenzfähig bleiben wollte oder die Pension aufgeben sollte, da auf dem bestehenden Niveau die Nachfrage sinken wird. Zugleich stellte sich das Problem, dass die Pension als "Familienerbe" nicht verkauft werden sollte und für unsere Kinder als Wertobjekt gesichert werden sollte.

Nach ersten Anfragen bei Architekten hinsichtlich der Größenordnung eines sinnvollen Umbaues war mir klar, dass es für mich unmöglich ist, eine derartige Bausumme (mindestens 600.000,00) zu verantworten. Zudem fühlte ich mich auch zur Koordinierung eines derartigen Projektes nicht in der Lage. Da ich einerseits die Liegenschaft nicht aufgeben wollte, andererseits aber die Notwendigkeit einer völligen Neugestaltung und auch Neuausrichtung hinsichtlich der Betriebsführung erkannte, war ich intensiv bemüht, eine nachhaltige Lösung zu finden.

Ich brauchte einen wirtschaftlichen Partner, der bereits in der Umbauphase seine Ideen und Wünsche zur Umgestaltung einbrachte (Beispiel: Swimming-Pool für Gäste) und in der Folge für das Projekt voll verantwortlich war. Da mein Gatte BwM aus einer Gastronomiefamilie kommt und zugleich durch seine Tätigkeit als leitender Angestellter bei der Bank über viel Branchenerfahrung und kaufmännisches Wissen verfügt, war die Überlegung nahe liegend, dass dieser die wirtschaftliche Verantwortung für die Neuausrichtung der Pension übernehmen sollte.

Ich war finanziell bzw. betriebswirtschaftlich nicht in der Lage ein derartiges Projekt auszuführen. Ich war bis zu diesem Zeitpunkt vertraut mit dem traditionellen Beherbergungsgewerbe in der Form einer Frühstückspension, nicht aber mit der Durchführung einer völligen Umgestaltung und auch der Akquirierung neuer Gästeschichten. Aus familiären Gründen, nämlich wegen des Widerstandes meiner Eltern war es aber nicht möglich, die Liegenschaft an meinen Gatten BwM zu übertragen, sodass die Unternehmenspacht als einzige Möglichkeit verblieb, die operative Projektabwicklung sowie die Neuausrichtung der Betriebsstruktur an meinen Mann, BwM zu übergeben. Denn nur durch dessen profunde kaufmännische Kenntnisse sowie sein finanzielles Engagement war es möglich, das Projekt auszuführen.

### b) Höhe des vereinbarten Pachtzinses

Da ich diesbezüglich über wenig Erfahrung verfügte, wurden von mir Anfragen bei der Wirtschaftskammer und bei einem Immobilienbüro gestellt. Für die Gastronomie wurde dabei ein Preis von € 5,7,— pro m<sup>2</sup> monatlich genannt. Der Pachtzins wurde daher monatlich mit 3.000,00 netto festgelegt, dies entspricht einem m<sup>2</sup>-Preis von 6,00 (440 m<sup>2</sup>) und kann als durchaus ortsüblich betrachtet werden. Zum Vergleich wurde auch ein Pachtvertrag der Eltern von BwM herangezogen, der m<sup>2</sup>-Preis liegt hier bei 5,03 €.

### c) Forderung des Kündigungsverzichtes des Pächters für fünf Jahre

Ich wollte mich dahingehend absichern, dass ich zumindest für die Dauer von 5 Jahren (Punkt IV. Pachtdauer des Pachtvertrages vom 15.6.2004) die Sicherheit hätte, dass der Betrieb von einer anderen Person wirtschaftlich geführt wird und die Neuausrichtung auch funktioniert.

### d) Duldung der vorzeitigen Pachtvertragsauflösung zum 31.12.2007 ohne Gegenleistung des Pächters:

Da die vorzeitige Pachtvertragsauflösung durch Einfluss von außen, nämlich durch den Dienstgeber meines Gatten bedingt war, wurde von der Einforderung einer Gegenleistung Abstand genommen. Es galt dabei auch abzuwagen, dass es bei einer weiteren Fortführung des Pachtverhältnisses durch meinen Mann BwM für diesen zu arbeitsrechtlichen Problemen hätte führen können und dies wirtschaftlich ein Desaster bedeutet hätte.

### **3. Vorlage des mit dem Gatten BwM abgeschlossenen bzw. ggf. Darlegung des Inhaltes des mündlichen Dienstvertrages.**

Es wurde kein schriftlicher Dienstvertrag erstellt, da dieser nicht verpflichtend notwendig war. Es reichte ein Dienstzettel. Grundsätzlich war ich für folgende Arbeiten zuständig:

- Reinigung und kosmetische Instandhaltung des Pachtobjekts
- Frühstückzubereitung für die Gäste

### **4. Darlegung der Gründe für**

#### **a) Abschluss diese Dienstvertrages**

Da ich nicht nur zu Hause den Haushalt versorgen wollte, sondern als aktiver Mensch auch gerne arbeite, war ich bereit, weiterhin in der nunmehr zum Appartementhaus ausgebauten Pension tätig zu sein. Allerdings wollte ich nur mehr jene Arbeiten übernehmen, die mir vertraut waren (Reinigung, Frühstück).

#### **b) der unterschiedlichen Höhe der Lohnzahlungen in den Jahren 2004 bis 2007**

Von 2004 bis September 2007 erhielt ich 300,00 bzw. 326,00 für meine geringfügige Tätigkeit.

Als mein Gatte BwM die Tätigkeit einstellen und er den Vertrag über Druck der Bank aufzukündigen musste, war ich gezwungen, den gesamten Betrieb ab Oktober 2007 wieder selbst zu führen. Dies beinhaltete die operative Geschäftstätigkeit wie Kassabuchführung, Fakturierung, Belegaufbereitung, Zahlungswesen etc. Für diese Tätigkeiten wurde ich gesondert von unserer Steuerberatungskanzlei eingeschult. Dies war der Grund, dass ich auch einen höheren Lohn (brutto 2.271,00) erhielt.

#### **c) Auflösung**

Die Auflösung erfolgte einvernehmlich, ab 1.1.2008 führte ich den Betrieb notwendigerweise wieder alleine.

### **5. Beschreibung Ihrer Tätigkeit im Zusammenhang mit dem Betrieb an diesem Ort**

#### **a) 2000 bis 17.6.2004**

Ich führte den übernommenen Familienbetrieb alleine und war für sämtliche Aufgaben zuständig. Der Umsatz lag in diesem Zeitraum bei ca. 15.000,00.

Gästebetreuung, Ausfüllen von Meldezetteln, Belegwesen, Ausgangsrechnungen, Kassaführung, Vorbereiten der Buchhaltungsunterlagen für den Steuerberater, Bestellwesen, Behördenkontakte (Gemeinde, Tourismusbüros), Reinigung, Frühstückszubereitung

#### **b) 18.6.2004 bis 31.12.2007**

Nachdem mein Gatte BwM den neu gestalteten und renovierten Pachtbetrieb führte, war ich nur mehr für die Reinigung und das Frühstück zuständig. Allerdings übernahm ich nach Bedarf den Telefondienst.

#### **c) 1.1.2008 bis laufend**

Ab 1.1.2008 musste ich den Betrieb wieder selbstständig führen, dies mit allen Aufgaben, die ich bis Juni 2004 zu tätigen hatte, da meinem Gatten BwM aus arbeitsrechtlichen Gründen das Führen des Pachtbetriebes verwehrt wurde. Für diese Aufgaben wurde ich auch gesondert von der Steuerberatungskanzlei und meinem Mann eingeschult z.B. für Internetbuchungen.

#### **d) als Dienstnehmerin**

Ich reinigte die Innen- und Außenanlagen und richtete das Frühstück. Nach Bedarf übernahm

ich Telefondienste wie z.B. Entgegennahme von Buchungen, die Abrechnung erfolgte aber nicht durch mich.

## **6. Vorlage der Kostenvoranschläge betreffend**

**a) den Umbau – BEILAGEN**

**b) betreffend dessen Planung – BEILAGEN**

Die Kostenvoranschläge sowie die Rechnungen waren zwar an mich gerichtet, die Bauabwicklung erfolgte jedoch einzig durch meinen Gatten BwM. Ebenso erfolgten durch ihn die Rechnungsprüfung sowie die Abwicklung der Zahlungen.

Es ist aus Art und Umfang des Werkvertrages des Architekten zu ersehen, dass mich ein derartiges Projekt sowie die damit verbundenen Problemstellungen überfordert hätten und nur mein Gatte es ermöglichen konnte, die Neustruktur des Betriebes in der Umbauphase und auch nach der Projektabwicklung zu sichern. Er hatte diesbezüglich bereits Erfahrung, da er den Umbau der Bank in Attnang koordinierte.

Ich möchte in diesem Zusammenhang auf ein Schreiben des verantwortlichen Architekten an die E-Filmproduktions GmbH verweisen (BEILAGE), darin wird auf die Exklusivität des neuen Hauses hingewiesen. Niemals hätte ich es geschafft, die alte Pension zu einem derartigen Objekt zu machen.

Der Schriftverkehr im Zusammenhang mit Kostenvoranschlägen sowie der Rechnungen umfasst insgesamt 2 Ordner, sodass ich aus ökonomischen Gründen nur die wesentlichen Schriftstücke beigelegt habe.

Als Hinweis dafür, dass die tatsächliche und operative Abwicklung nur durch meinen Mann BwM erfolgte, ist eine Faxnachricht vom 20.1.2004 beigelegt, worin dokumentiert ist, dass er auch direkt von seiner Arbeitstätte aus mit den Professionisten Kontakt hielt, allerdings nicht in der laufenden Arbeitszeit.

## **7. Vorlage der Rechnungen betreffend**

a) den Umbau- BEILAGE

b) betreffend dessen Planung – BEILAGE

## **8) Vorlage der dem Umbau des Betriebes dienenden Kreditverträge samt Nebenabreden (Sicherheitsleistung durch Bürgen oder Pfand) und Unterlagen betreffend deren Beendigung.**

Abstattungskreditvertrag 123 über 108.370.02

Entlassung aus der Kreditnehmerschaft zu 123

Schuld – und Pfandurkunde – Bausparkasse 456/456

Kontoauszug der Bausparkasse vom 31.12.2008 woraus ersichtlich ist, dass mein Gatte BwM auch hier aus der Kreditnehmerschaft entlassen wurde (Kontoauszug ist nur mehr an mich gerichtet).

## **9) Darlegung Ihrer Gründe für die Einbeziehung des Gatten BwM als (Mit-) Schuldner bzw. Sicherheitsleistender zu Punkt. 6 und der jeweiligen Beendigung**

Wie aus den vorgelegten Urkunden ersichtlich ist, haften hypothekarisch sowohl meine Betriebsliegenschaft (Eigentum von BwF) als auch unsere Privatliegenschaft.

Es ist aus der Sicht der Kreditgeber zu verstehen, dass diese auch bedingt durch die bankinternen Vorschriften ein Höchstmaß an Besicherung zur Kreditvergabe benötigen.

Zugleich ist dies auch ein Nachweis dafür, dass meine Bonität für das Gesamtprojekt nicht ausreichend war und hier der operative Betreiber (Pächter) auch zur Besicherung herangezogen wurde.

Nach Ausscheiden aus dem Pachtvertrag wurde mein Mann BwM am 25.2.2008 aus dem Kreditvertrag 123 und aus dem Bauspardarlehen 123 als Kreditnehmer entlassen.

## **10. Beschreibung der Struktur der Gäste des Betriebes in den Jahren**

### **a) 2000 bis 2004**

- Älteres, einfaches Publikum ohne größere Ansprüche hinsichtlich der Zimmerausstattung

bzw. Service.

- Keine Vorausbuchungen, mindestens 90 % sogenannte "Laufkundschaft"
- Aufenthalte der Gäste durchschnittlich 3 Tage
- Reiner Saisonbetrieb (Zuletzt ein Umsatz von ca. 15.000,00)

**b) 2005 bis 2007**

- Mittelschicht (viele Akademiker), welche einem 4-Sterne-Publikum zuzurechnen ist
- Vorausbuchungen über Internet (90 %)
- Aufenthaltsdauer: 8 Tage und darüber
- Ganzjahresbetrieb (Umsatz 2007: 72.000,00)

**c) 2008 bis laufend**

- wie 2005-2007

**11. Vorlage der mit Dauermieter abgeschlossenen Verträge**

Es gibt keine Dauermieter, sondern nur Gäste, die die Appartements mehrere Monate nutzen, diese werden auch monatlich abgerechnet. (Vor allem in der Wintersaison)

Über **Vorhalt der Berufungsbehörde vom 31. März 2009** legte **BwM mit Schriftsatz vom 30. April 2009** weitere **Unterlagen** vor **und** gab folgende ergänzende **Stellungnahme** ab:

**1. Vorlage der Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen als gewerblicher Pächter des Pensionsbetriebes mit sechs Appartements für die Jahre 2004-2007: BEILAGEN**

**2. Darlegung der Gründe für**

**a) Abschluss dieses Pachtvertrages:**

*Meine Frau führte seit 2000 die ihr von den Eltern übertragene Pension in A in der herkömmlichen Art einer einfachen Frühstückspension.*

*Ich nahm bis 2003 keinen Einfluss auf den Geschäftsbetrieb, allerdings konnte ich bereits seit der Übernahme durch meine Frau erkennen, dass der Betrieb langfristig nicht konkurrenzfähig ist. Das Haus war sanierungsbedürftig und Konkurrenzbetriebe adaptierten ihre Häuser auf neuesten Standard. Da ich aus einer Gastronomiefamilie stamme, war es mir durchaus bewusst, dass es galt, mit den Anforderungen der Gäste Schritt zu halten.*

*Ich hatte bereits Ideen zur Neugestaltung des Objektes und zu professionellen Vermarktungsmöglichkeiten wie zum Beispiel der Verwendung des Internets oder der Errichtung eines Swimming-Pools für die Gäste. Auch die Erschließung neuer Gästeschichten durch Etablierung von ganzjährig nutzbaren Appartements erschien mir ein richtiger Weg.*

*Nach vielen diesbezüglichen Diskussionen und Überlegungen stimmte meine Frau einer völligen Neugestaltung des Betriebes zu, allerdings nur unter der Bedingung, dass ich die volle Verantwortung für den Umbau und die zukünftige Betriebsführung übernehme.*

*Wie bereits im Berufungsschreiben angeführt wurde, bedeutete nun die Entscheidung darüber, einen völlig neu umgestalteten Betrieb durch Investitionen in Höhe von über 600.000,00 € zu errichten, eine Zäsur für die Art und Weise der bisherigen Betriebsführung.*

*Meine Gattin war alleine finanziell bzw. wirtschaftlich nicht in der Lage ein derartiges Projekt auszuführen, noch fühlte sie sich der betriebswirtschaftlichen Neusituation, nämlich Akquirierung neuer Gästeschichten sowie Neugestaltung des Marketing und des innerbetrieblichen Ablaufes gewachsen.*

*Aus familiären Gründen, nämlich des Widerstandes der Eltern war es nicht möglich, die Liegenschaft an mich zu übertragen, sodass ich bereit war, in der Form einer Unternehmenspacht den Betrieb zukünftig zu führen. Um diese Entscheidung auch formal-juristisch und zweifelsfrei zu dokumentieren, wurde von uns der erwähnte Pachtvertrag vom*

15.4.2009 notariell abgeschlossen. Dabei wurde vorweg darauf Rücksicht genommen, dass der Pachtvertrag grundsätzlich einem Fremdvergleich standhält.

**b) Höhe des vereinbarten Pachtzinses:**

Um einen vertretbaren Pachtzins festzulegen, informierte ich mich sowohl bei der zuständigen Kammer als auch bei Immobilienbüros. Auch hatte ich durch den Pachtvertrag meiner Eltern (sie waren Verpächter des Lokalen H-Keller in U) Grundlagen für eine Entscheidung.

Der Pachtzins wurde sodann mit monatlich 3.000,00 € netto festgelegt, dies entspricht einem m<sup>2</sup>-Preis von 6,00 € (440m<sup>2</sup>) und kann als durchaus ortsüblich betrachtet werden.

**c) Abgabe des Kündigungsverzichtes als Pächter für fünf Jahre:**

Um eine betriebswirtschaftliche Neustrukturierung aufzubauen und auch neue Gästeschichten anzusprechen, bedarf es mehrerer Jahre. Ich wollte vorweg meiner Frau BwF als Verpächter die Sicherheit gewährleisten, dass mein Konzept der Betriebsführung langfristig auch von mir verantwortet wird und ich zu meiner Entscheidung der Übernahme des Objektes stehe.

**d) Fehlende Vereinbarung eines Kündigungsverzichtes der Verpächterin:**

Dies wurde uns als bei derartigen Pachtverträgen üblich genannt.

**e) Vorzeitige Pachtvertragsauflösung zum 31.12.2007:**

Die vorzeitige Pachtvertragsauflösung erfolgte durch Einfluss von außen, nämlich durch meinen Dienstgeber, der Raiffeisenbank Vöcklabruck und Umgebung. In internen Dienstanweisungen wurde vor allem den führenden Mitarbeitern nahe gelegt, sämtliche selbständigen oder gewerblichen Tätigkeiten, welche mit der Tätigkeit in der Bank nicht vereinbar sind, aufzugeben. Es galt dabei auch abzuwägen, dass eine Fortführung des Pachtverhältnisses durch mich zu arbeitsrechtlichen Problemen hätte führen können und dies wirtschaftlich ein Desaster bedeutet hätte.

**3. Vorlage des mit der Gattin abgeschlossenen bzw. ggf. Darlegung des Inhaltes des mündlichen Dienstvertrages, Dienstzettels, Kündigung und Lohnkontos.**

Es wurde kein schriftlicher Dienstvertrag erstellt. Beilage: Lohnkonten 2004-2007. Die Dienstvereinbarung betraf inhaltlich im Wesentlichen:

Reinigung und kosmetische Instandhaltung des Pachtobjektes, Frühstücksbereitung für die Gäste (auf Wunsch).

**4. Darlegung der Gründe für**

**a) Abschluss dieses Dienstvertrages:**

Wie oben angeführt, wurde nur ein mündlicher Dienstvertrag geschlossen.

**b) der unterschiedlichen Höhe der Lohnzahlungen in den Jahren 2004 bis 2007:**

Bis zur Kündigung des Pachtvertrages zum 31.12.2007 wurde die operative Tätigkeit einschließlich des Rechnungswesens von mir (BwM) durchgeführt. Für Reinigungsdienste und Frühstücksbereitung erhielt meine Gattin (BwF) ein geringfügiges Gehalt von 300,00 bis 326,00 €. Nachdem sie im Oktober 2007 wieder die operative Tätigkeit wie die Fakturierung, Zahlungswesen oder Belegaufbereitung und Kassabuchführung übernehmen musste, wurde ihr Gehalt den damit verbundenen Aufgaben angepasst. Für diese Aufgaben wurde sie auch gesondert von unserer Steuerberatungskanzlei eingeschult.

**c) Auflösung**

Da meine Gattin ab 1.1.2008 für den gesamten Betrieb wieder voll verantwortlich war und ich den Betrieb aufgegeben hatte, wurde das Dienstverhältnis am 31.12.2007 einvernehmlich aufgelöst.

**5. Beschreibung der Tätigkeit des BwM im Zusammenhang mit diesem Betrieb**

**a) 2000 bis 17.6.2004**

Von 2000 bis Mitte 2003 keine Tätigkeit. Ab Mitte 2003, nachdem der Umbau beschlossen wurde, Einholung von ersten Kostenvoranschlägen sowie Finanzierungsplanung.

**b) 18.6.2004 bis 31.12.2007:**

*Organisation und Beaufsichtigung des Umbaues, Rechnungsprüfung, Finanzierungsgebarung, Einreichung von Förderungsansuchen, Beibringung von Nachweisen für die Förderung. Rechnungswesen, Zahlungswesen, Kassaführung, Belegaufbereitung für die Buchhaltung und Lohnverrechnung. Lieferantenbestellungen, Beschaffungswesen, Mahnwesen Abrechnung von Gästebuchungen Marketing, Einrichtung einer Homepage sowie Internetbuchungen.*

**c) 1.1.2008 bis laufend:**

*Keine operative Tätigkeit.*

**d) als Dienstgeber:**

*Beaufsichtigung und Kontrolle der Reinigung.*

**6. Vorlage der dem Umbau des Betriebes dienenden Kreditverträge (samt Nebenabreden) für die Sie selbst (Mit-)Schuldner geworden sind oder Sicherheiten (Bürgschaft oder Pfand) geleistet haben, und Unterlagen betreffend deren Beendigung.**

*Abstattungskreditvertrag 123 über 108.370,02 €, Entlassung aus der Kreditnehmerschaft zu 123, Kontoauszug der Bausparkasse vom 31.12.2008 woraus ersichtlich ist, dass ich aus der Kreditnehmerschaft entlassen wurde und nur mehr meine Gattin Kreditnehmerin ist.*

**7. Darlegung Ihrer Gründe für Übernahme der Funktion als Schuldner bzw. Sicherheitsleistender zu Punkt 6 und der jeweiligen Beendigung**

*Grundsätzlich war es eine Bedingung seitens der Darlehensgeber (Bausparkasse und Bank), dass ich dem Obligo als Schuldner beitrete.*

*Wie aus den vorgelegten Urkunden ersichtlich ist, haften hypothekarisch sowohl die Betriebsliegenschaft (Eigentum von BwF) als auch unsere Privatliegenschaft in O, U (je 50 % Eigentümer).*

*Hier konnte erreicht werden, dass die Hypothek auf 100.000,00 € eingeschränkt wurde, da ich auch als Kreditnehmer haftete. Diese Kreditnehmerschaft hatte für mich den Vorteil, dass ich dadurch auch jegliches Informationsrecht erhielt.*

*Überdies konnte ich erreichen, dass die Liegenschaften aus meinem elterlichen Umfeld nicht belastet wurden.*

*Es ist aus Sicht der Kreditgeber zu verstehen, dass diese auch bedingt durch die bankinterne Vorschriften ein Höchstmaß an Besicherung zur Kreditvergabe benötigen.*

*Aus meiner beruflichen Erfahrung möchte ich hier erwähnen, dass zB. bei Pachtbetrieben der Pächter das Inventar investiert und dafür auch Bankhaftungen übernimmt. Da im gegenständlichen Fall meine Gattin als Gesamtinvestor aufgetreten ist, war es logisch, dass ich als Pächter in die Kreditnehmerschaft einbezogen wurde.*

*Auch war ich selbstverständlich bereit, ein unternehmerisches Risiko mitzutragen, dies auch deshalb, als die gesamte Projektierung des Umbaues nach meinen Ideen erfolgte.*

*Zugleich ist dies auch Indiz dafür, dass die Bonität meiner Gattin für das Gesamtprojekt nicht ausreichend war und ich hier als operativer Betreiber (Pächter) zur Besicherung auch herangezogen wurde.*

*Nach Ausscheiden aus dem Pachtvertrag wurde ich am 25.2.2008 aus dem Kreditvertrag 2.288.918 sowie aus dem Bausparkassendarlehen 123 entlassen.*

**8. Beschreibung der Struktur der Gäste des Betriebes in den Jahren**

**a) 2000 bis 2004:**

*Älteres, einfaches Publikum ohne größere Ansprüche hinsichtlich der Zimmerausstattung bzw. Service, keine Vorausbuchungen, so genannte "Laufkundschaft" zu 90 %, die Aufenthalte der Gäste waren durchschnittlich 3 Tage, reiner Saisonbetrieb, Umsatz ca. 15.000,00 €.*

**b) 2005 bis 2007:**

*Mittelschicht (viele Akademiker) welche einem 4-Sterne-Publikum zuzurechnen ist, Vorausbuchungen mit Anzahlungen über Internet über 90 %, Aufenthaltsdauer: 8 Tage und darüber, Ganzjahresbetrieb, Umsatz 2007: 72.000,00 €.*

**c) 2008 bis laufend:**

*Wie in den Jahren 2005 bis 2007.*

**Der Betriebsprüfer äußerte sich zum Schriftsatz vom 30. April 2009 der BwF wie folgt:**

*Die Konkretisierung von Sachverhaltselementen aus der Vorhaltsbeantwortung durch die gegenständlichen Berufungswerber erscheinen nicht geeignet, das Finanzamt von der Fremdüblichkeit der gesamten Gestionsgestaltung zu überzeugen.*

*Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die rechtliche Würdigung aus dem Besprechungsprogramm vom 21. Jänner 2008 (Prüfungsbericht vom 1. Februar 2008) erneut hingewiesen.*

*Der von den Berufungswerbern eingeschlagene Weg widerspricht sämtlichen Branchenerfahrungen oder isolierten Finanzierungsüberlegungen.*

*Von der Sicht der Grundeigentümer oder der Ehegatten wäre es gerade noch verständlich, dass man es akzeptiert, dass eine fremde Person sich mit einem solchen aktenkundigen Kredit- und Organisationspaket belastet, nicht aber von der Sicht des Ehegatten. Allein schon vor Eingehen dieser Gesamtbelastung müsste BwM klar gewesen sein, dass "der Tag nur 24 Stunden hat" und ein Hereinschwappen von Aufgaben dieser gewerblichen Tätigkeit in das reguläre Dienstverhältnis über kurz oder lang eine Reaktion des Arbeitgebers zur Folge haben werde.*

*Wenn man schon den einkommensteuerlichen ("Lohnsteuer-Rückfluss") Aspekt nicht im Vordergrund gesehen haben sollte, so wird man nicht leugnen können, diesen zumindest erkannt und in Kauf genommen zu haben.*

*Das Finanzamt sieht keine Veranlassung, von dem Antrag auf Abweisung der Berufungen abzuweichen.*

**Mit Schriftsatz vom 25. Juni 2009 gab BwF folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 2. Juni 2009 ab:**

**Fremdvergleich:**

*In der Stellungnahme wird wie folgt argumentiert:*

*"Von der Sicht der Grundeigentümer oder der Ehegatten wäre es geradezu noch verständlich, dass man es akzeptiert, dass eine fremde Person sich mit einem solchen aktenkundigen Kredit- und Organisationspaket belastet, nicht aber von der Sicht der Ehegatten."*

*Damit gibt die Finanzbehörde offensichtlich zu, dass eine Fremdüblichkeit durchaus gegeben ist. Allerdings ist nicht zu verstehen, warum in der Folge ein Ehegatte schlechter gestellt würde als ein Dritter. Damit würde man einem Fremden eine höhere Risikobereitschaft für eine derartige Investition bzw. Organisationsstruktur zubilligen, als einem Ehepartner. Gerade dies spricht gegen jede Lebenserfahrung.*

**Mit Schriftsatz vom 25. Juni 2009 gab BwM folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 2. Juni 2009 ab:**

**Fremdvergleich:**

*In der Stellungnahme wird wie folgt argumentiert:*

*"Von der Sicht der Grundeigentümer oder der Ehegatten wäre es geradezu noch verständlich, dass man es akzeptiert, dass eine fremde Person sich mit einem solchen aktenkundigen Kredit- und Organisationspaket belastet, nicht aber von der Sicht der Ehegatten."*

*Damit gibt die Finanzbehörde offensichtlich zu, dass eine Fremdüblichkeit durchaus gegeben ist. Allerdings ist nicht zu verstehen, warum in der Folge ein Ehegatte schlechter gestellt würde als ein Dritter. Damit würde man einem Fremden eine höhere Risikobereitschaft für eine derartige Investition bzw. Organisationsstruktur zubilligen, als einem Ehepartner. Gerade dies spricht gegen jede Lebenserfahrung.*

***Dienstverhältnis:***

*Im Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrages (18.6.2004) wurde seitens meines Arbeitgebers die Tätigkeit toleriert. Zu diesem Zeitpunkt waren die internen Richtlinien für Nebentätigkeiten weniger streng.*

*Allerdings erfolgte im Jahr 2007 im Zuge der Neustrukturierung der Raiffeisenbank Region Vöcklabruck (Zusammenschluss mit Raiffeisenbank Hausruck-Süd) auch eine Änderung der Dienstanweisungen. Zugleich wurde mein Zuständigkeitsbereich erweitert.*

*Wenn die Finanzbehörde nun argumentiert, dass "der Tag nur 24 Stunden hat" so ist dem entgegenzuhalten, dass es gerade die heutige Lebenserfahrung zeigt, dass viele Erwerbstätige mehrfache Tätigkeiten ausüben. Es ist keineswegs unüblich, über die obligate Arbeitszeit hinaus eine Zusatzbeschäftigung auszuüben und verweise dabei beispielhaft auf Versicherungsvertreter, welche häufig in einem völlig anderen Beruf vollzeitbeschäftigt sind.*

***"Lohnsteuer-Rückfluss":***

*Nach meinem Wissensstand werden in Österreich für die steuerliche Bemessung alle Einkunftsarten zusammengerechnet, sowohl die positiven Einkünfte als auch die negativen Einkünfte. Meiner Ansicht nach entspricht es dabei der Lebenserfahrung, dass für den Fall von negativen Einkünften auf eine Verrechnung mit positiven Einkünften von keinem Steuerpflichtigen verzichtet wird.*

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

**Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 und Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum 1-11/2007**

**Folgender Sachverhalt wird aus nachstehenden Gründen der Entscheidung zugrunde gelegt:**

Im Grundbuch ist ersichtlich, dass die Liegenschaft Adr., durch Übergabevertrag vom 30. Dezember 1999 BwF gegen Einräumung der Reallast der Pflege übergeben worden und BwF durch Schuldschein und Pfandurkunde vom 17. Februar 2004 zu Gunsten der Bausparkasse eine Hypothek in Höhe von 550.000,00 € eingeräumt hat.

Mit 1. Mai 2000 erwarb BwF die Gewerbeberechtigung für das gebundene Gewerbe – Gastgewerbe in der Betriebsart Frühstückspension (Verständigung der BH vom 15. Mai 2000 an das Finanzamt).

Mit Werkvertrag vom 22. August 2003 nahmen BwF und BwM das an sie mit Schreiben vom 18. Juni 2003 gerichtete Anbot des Architekten Aichinger zum Umbau der auf der an BwF übergebenen Liegenschaft befindlichen Frühstückspension in sechs Ferienwohnungen, allesamt mit Seeblick oder Gartenbezug, zentrale Lobby, neuem Aufzug und Siegenaufgang und damit folgende Leistungen an:

Bestandplanung, Vorentwurf, Entwurf, Einreichplanung, Ausführungsplanung, Kostenermittlungsgrundlagen, künstlerische, technische und geschäftliche Oberleitung und örtliche Bauaufsicht.

Mit Werkvertrag vom 23. Dezember 2003 beauftragte BwF zur Umsetzung dieses Umbaues als Generalunternehmer die Ing. M. S Bau GmbH. Für die bis Ende Juli 2004 erbrachten Leistungen legte die Generalunternehmerin am 30. Juli 2004 eine Schlussrechnung in Höhe von 636.193,52 € brutto. Dieser Betrag verminderte sich laut Korrektur vom 25. August 2004 durch den Architekten A auf 622.733,52 € abzüglich folgender weiterer Positionen: 5 % Haftrücklass (31.136,68 €) und 3% Skonto (18.682,01 €).

Die Kosten des Umbaus wurden wie folgt finanziert:

Abstattungskredit der Raiffeisenbank Vöcklabruck und Umgebung Kto.Nr. 123 vom 29. März 2005 mit einem einmal ausnützbaren Kreditbetrag von 80.000,00 €, Zinsen 3,125% Rückzahlung: 240 Monatsraten a` 452,00 € je zum Monatsletzten ab 31. Mai 2005

Kreditnehmer: BwM und BwF

Sicherheiten: Pfandrecht an der BwF und BwM je zu 1/2 gehörigen Liegenschaft in U 2 Versicherungspolizzen, Gehalt des BwM und Deckungswechsel

BwM wurde mit Schreiben vom 25. Februar 2008 von der Bank als Kreditnehmer entlassen.

Bausparkassendarlehen Kto.Nr. 123, Zinsen 3,3%, Tilgung 2.456,54 € 348 Monate

Darlehensnehmer: BwM und BwF

Sicherheiten: Pfandrecht an der BwF gehörigen Liegenschaft mit dem genannten Umbau Laut Kontoauszug vom 31. Dezember 2008 ist Schuldnerin dieses Bauspardarlehens von ursprünglich 558.805,60 € nur noch BwF.

Aus der Ertragsrechnung 2003 und den Bilanzen der Jahre 2004 bis 2008 der BwF ist folgende Entwicklung der Verbindlichkeiten ersichtlich:

Verbindlichkeiten zum 31.12.	2003	2004	2005	2006	2007	2008
3220 Kto. 123	62.750	58.408	53.819	49.300	44.774	40.022
3235 Darlehen 123			78.243	75.728	73.235	70.733

3243 RBSK 123			556.026	547.261	537.826	528.799
3210 Kto. 123	8.657	-3.074	<u>-4.153</u>	<u>2.178</u>	<u>11.696</u>	<u>18.780</u>
3230 Kto. 123	<u>16.975</u>	149.358				
3240 Darlehen 123		556.996				
3241 RBKS Darl. Eigenmittel		280.810				
<b>3242 RBKS Ansparguthaben -</b>		<u>276.687</u>				
<b>Summe</b>	88.383	765.811	683.936	674.468	667.531	658.336

Aus dem aktenkundigen notariellen **Pachtvertrag vom 15. Juni 2004** der BwF mit BwM ist im Wesentlichen Folgendes ersichtlich:

BwF verpachtet ab 18. Juni 2004 BwM auf unbestimmte Zeit die ihr am 30.12.1999 übergebene oben genannte Liegenschaft mit der darauf befindlichen neu umgebauten Fremdenpension (Pkt. I und II). Der Pachtzins von 3.000,00 € zuzüglich Umsatzsteuer ist monatlich im Vorhinein bis längstens 3. jeden Monats an die Verpächterin BwF auszubezahlen. Der Pachtzins ist wertgesichert, wobei Indexschwankungen ab Überschreiten von 5% (Basis ist die Indexzahl des VPI 2000 für den Monat Juni 2004) zur Gänze zu berücksichtigen sind (Pkt. III). Das Pachtverhältnis kann von beiden Vertragsparteien ohne Angabe von Gründen unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Ende jeden Quartals jeden Jahres gekündigt werden. Der Pächter BwM verzichtet jedoch darauf fünf Pachtjahre, sodass durch ihn eine Aufkündigung frühestens zum 30. Juni 2009 möglich ist (Pkt. IV). Von den Vertragsparteien wird ausdrücklich keine Kaution vereinbart (Pkt. XI).

In der von BwM der Berufungsbehörde am 27. März 2009 vorgelegten „**Dienstanweisung – Interessenskonfliktleitline**“ vom **November 2007** wird darauf hingewiesen, dass auch durch die Ausübung entgeltlicher oder unentgeltlicher Nebentätigkeiten sowie die Geschenkannahme von Kunden Interessenskonflikte entstehen können. Die Ausübung von entgeltlichen und unentgeltlichen Nebentätigkeiten seien daher dem Compliance-Verantwortlichen zu melden.

Mit Notariatsakt vom **12. November 2007** haben BwF und BwM den Pachtvertrag vom 15. Juni 2004 im Wesentlichen mit folgender Begründung (Pkt. I) **einvernehmlich per 31. Dezember 2007 aufgelöst**:

BwM habe auf Grund der im September 2007 erfolgten Umstrukturierung als

Bankstellendirektor ein völlig neues erweitertes Betätigungsgebiet übernommen, weshalb er die im Unternehmenspachtvertrag vereinbarte Betriebsführungspflicht nicht mehr erfüllen könne.

Aus dem der **Berufung zum Vergleich** in Ablichtung als **Beilage A** angeschlossenen „**gängigen Unternehmenspachtvertrag**“ ist Folgendes ersichtlich:

Die Eltern des BwM haben diesem mit Vertrag vom 29. Mai 1996 einen Gastgewerbebetrieb übergeben, an dem ihnen BwM im selben Vertrag den Fruchtgenuss eingeräumt hat. Die Eltern des BwM verpachten diesen Gastgewerbebetrieb ab 1. Jänner 2000 auf unbestimmte Zeit um einen Pachtzins von monatlich 18.000,00 S (1.308,11 €) netto an einen Fremden. Der Pächter gibt einen Kündigungsverzicht für drei Jahre ab und verpflichtet sich bei Kündigung bis zum Ende des 6. Pachtjahres eine halbe Jahrespacht und bei Kündigung bis zum Ende des 9. Pachtjahres  $\frac{1}{4}$  Jahrespacht zusätzlich zu zahlen. Die Verpächter geben einen Kündigungsverzicht für 10 Pachtjahre ab. Der Pächter stellt eine Kaution von 216.000,00 S (eine Jahrespacht netto).

Aus der Ertragsrechnung 2003 und der Gewinn- und Verlustrechnung der Jahre 2004 bis 2008 der BwF ist Folgendes ersichtlich:

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Umsatzerlöse Pension 10%	15.550					67.620
Pachteinnahmen 20%		22.300	36.000	33.000	37.144	
Zinsaufwand	2.980	21.096	26.029	27.346	33.255	36.305
AfA	3.759	15.832	29.190	29.437	29.178	32.116
Erklärte Einkünfte Gewerbebetrieb	2.889	-17147	-19836	-26108	-30597	-22370
lt. bekämpften Bescheiden		-25887	-27200	-22876		
Privatentnahmen		8.547		500	2.599	11.127
Privateinlagen		11.978		5.100	15.344	8.558

Aus den Ertragsrechnungen für die Jahre 2004 bis 2007 des BwM als Pächter ist Folgendes ersichtlich:

	2004	2005	2006	2007
Erlöse Zimmervermietung 10%	30.192	57.020	62.590	72.956

Löhne	2.450	4.263	4.361	8.733
Pacht	22.300	36.000	36.000	34.144
Erklärte Einkünfte Gewerbebetrieb	- 11.217	- 11.783	- 1.257	- 2.138

Aus den vorgelegten Lohnkonten der Jahre 2004 bis 2007 geht Folgendes hervor:

BwF war seit 1. Juni 2004 bei BwM als Gewerbliche Hilfskraft an zwei Tagen mit elf Stunden nach dem Kollektivvertrag für das Gastgewerbe, Verwendungsgruppe 3.7, als geringfügig beschäftigte Arbeiterin gegen einen Grundlohn von 300,00 € monatlich tätig (ab Mai 2005 306,35 €, ab Mai 2006 314,38 €, ab Mai 2007 321,75 €, Juni bis September 2007 326,58 €). Ab Oktober 2007 bis zur Beendigung am 31. Dezember 2007 wurde die Beschäftigung auf 5 Tage mit 40 Stunden (Vollzeit) ausgeweitet und der Grundlohn auf 2.271,22 € monatlich erhöht.

### **Rechtliche Würdigung unter Einbeziehung weiterer Umstände**

In § 21 bis §23 Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961 (BAO) ist Folgendes geregelt:

*§ 21. (1) Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.*

*§ 22. (1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.*

*(2) Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.*

*§ 23. (1) Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.*

Die Verlagerung privat motivierter Geldflüsse soll durch die Hintanhaltung von Missbrauchshandlungen (§ 22 BAO) und Scheinhandlungen (§ 23 BAO) verhindert werden.

Bei nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessengegensatz, der aus dem Bestreben nach Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (VwGH 06.04.1995, 93/15/0064). Durch rechtliche Gestaltungen können steuerliche Folgen abweichend von wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Daher sind eindeutige Vereinbarungen erforderlich, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen.

---

**Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit (VwGH 26.01.1999, 98/14/0095) im Steuerrecht nur dann anerkannt, wenn sie**

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung)
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich)

**Diese Kriterien sind bei der Beweiswürdigung von Bedeutung (VwGH 30.06.1994, 92/15/0221; 20.11.1990. 89/1470090).**

Zum Erkenntnis des **VwGH 24.09.2008, 2006/15/0119**, gibt es folgenden **Rechtssatz**:

*Die 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 ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen nahen Angehörigen 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 § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits. Helfen etwa Familienmitglieder oder (Ehe-)Partner in ihrer Freizeit im Betrieb des Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer oder partnerschaftlicher Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand. Die den unterstützenden Familienangehörigen bzw. (Ehe-)Partner solcherart zugewendete "Gegenleistung" stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (vgl. das hg. Erkenntnis vom 1. Juli 2003, 98/13/0184).*

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt der von BwF und BwM vorgenommenen vertraglichen Gestaltung die Anerkennung versagt, weil sie zwischen Familienfremden so nie abgeschlossen worden wäre (Besprechungsprogramm vom 21. Jänner 2008).

Für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der dieser Ansicht folgenden bekämpften Bescheide sind nach Ansicht der Berufungsbehörde mehrere Aspekte von Bedeutung, auf die in der Folge näher eingegangen wird.

## **Umbau und dessen Finanzierung**

---

Den Werkvertrag zur Planung samt geschäftlicher Oberleitung und örtlicher Bauaufsicht des Umbaus der von ihren Eltern an BwF am 30. Dezember 1999 übergebenen Frühstückspension in sechs Ferienwohnungen mit zentraler Lobby haben BwF und BwM am 22. August 2003 mit dem Architekten abgeschlossen. Mit Werkvertrag vom 23. Dezember 2003 hat BwF den Generalunternehmer zur Umsetzung dieses Umbaus mit Gesamtkosten von über eine halbe Mio. Euro beauftragt. Für das dazu bei der Bausparkasse aufgenommene Darlehen wurde am 17. Februar 2004 bei der BwF gehörenden Liegenschaft (mit diesem Umbau) eine Hypothek von 550.000,00 € eingetragen.

Nach Meinung von BwF (Vorhaltsbeantwortung vom 30. April 2009) sei aus Art und Umfang des Werkvertrages mit dem Architekten zu ersehen, dass BwF ein derartiges Projekt sowie die damit verbundenen Problemstellungen überfordert hätten und nur ihr Gatte BwM ermöglichen habe können, die Neustruktur des Betriebes in der Umbauphase und auch nach der Projektabwicklung zu sichern.

Dem ist zu entgegnen, dass im gegenständlichen Fall durch den umfassenden Auftrag an den Architekten (Planung bis Bauaufsicht) und die Betrauung eines Generalunternehmers BwF durch Fachleute weitgehend entlastet worden ist. Damit ist jedoch auch die Notwendigkeit wesentlicher Aktivitäten des BwM bei der Planung und Durchführung dieses Umbaus entfallen, wofür auch seine Einschränkung in zeitlicher Hinsicht durch seinen Beruf als leitender Bankangestellter spricht. Die im Schreiben des Architekten vom 26. März 2004 erwähnte Exklusivität des neuen Hauses ist offensichtlich auf dessen fachliche Planung und nicht BwM zurückzuführen. Entgegen der Meinung von BwF (Vorhaltsbeantwortung vom 30. April 2009) kann aus dem Telefax vom 20. Jänner 2004, in dem BwM dem Generalunternehmer von der Bank aus um 20:47 Uhr mitgeteilt hat, beim Stromlieferanten für die Bauphase den deutlich günstigeren Tarif für Haushaltsstrom erwirkt zu haben, nicht die alleinige tatsächliche und operative Abwicklung durch BwM gefolgt werden. Der Umbau wurde vielmehr im Wesentlichen durch den Architekten und den Generalunternehmer bewerkstelligt. BwM mag auch bei der Entscheidungsfindung mitgewirkt und dem tatsächlichen Umbau vereinzelt tätig geworden sein. Dies ist nach Meinung der Berufungsbehörde jedoch im Rahmen der wechselseitigen ehelichen Beistandspflicht geschehen. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass der Pachtvertrag zwischen BwF und BwM erst am 15. Juni 2004 abgeschlossen worden ist.

Als nicht fremdüblich hat der Betriebsprüfer im Besprechungsprogramm auch die Finanzierung des Umbaus angesehen, weil BwM für die ganzen diesbezüglichen Bankverbindlichkeiten von ca. 677.000,00 € die Bürgschaft übernommen habe. Der Eingang dieser Verpflichtung sei auch deshalb notwendig, weil BwF gar nicht über die Geldmittel zur Tilgung der

---

Kreditschulden und die notwendigen Sicherheiten verfügt habe. Diese Fremdunüblichkeit werde noch durch den Umstand verstärkt, dass der Pachtvertrag jederzeit aufkündbar sei und keinerlei Vorkehrungen getroffen worden seien, den Pächter BwM hinsichtlich dieser Bürgschaften schadlos zu halten.

Zunächst ist diese Argumentation insoweit zu berichtigen, dass BwM nicht Bürge, sondern sogar jeweils neben BwF Kreditnehmer des Abstattungskredites von 80.000,00 € bzw. Darlehensnehmer des Bauspardarlehens von ca. 560.000,00 € ist, wofür monatliche Tilgungsraten von 452,00 € und von 2.456,54 € zu leisten sind. Es ist dem Finanzamt beizupflichten, dass ein Fremder in Ansehung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse von BwF Bürgschaften bzw. Schulden von über einer halben Mio. € nicht übernommen hätte. Die Berufungsbehörde teilt die Ansicht des Finanzamtes, dass ein Fremder sich auf eine derartige Position schon gar nicht bei der Möglichkeit der jederzeitigen Kündigung des Pachtvertrages durch BwF eingelassen hätte. Auch bei wesentlich besseren Einkommens- und Vermögensverhältnissen von BwF hätte sich ein Fremder zur (Mit-) Schuldübernahme in derartiger Höhe jedenfalls nur bei einer schriftlichen Vereinbarung mit BwF, wer was zahlt und wie die Refundierung durch BwF erfolgen soll, bereit gefunden. Die Existenz einer derartigen Vereinbarung wurde im gegenständlichen Fall von BwF und BwM trotz der oben genannten Feststellung im Besprechungsprogramm nicht einmal behauptet. Auch die Aufforderung der Berufungsbehörde in den Vorhalten vom 31. März 2009 an BwF und BwM, Unterlagen und Nebenabreden zur Finanzierung des Umbaus vorzulegen, haben sie nicht dazu veranlasst. Es mangelt daher insoweit auch an der Erfüllung des Postulats der Eindeutigkeit und Klarheit, weil die aufgezeigten Zweifel nicht ausgeräumt sind.

### **Pachtvertrag zwischen BwF und BwM**

Zum diesbezüglichen Vorhalt, warum er von der Verpächterin BwF keinen Kündigungsverzicht verlangt habe, hat BwM lediglich behauptet, dies sei BwF und BwM („uns“) als bei derartigen Pachtverträgen üblich genannt worden. Dem ist entgegen zu halten, dass BwM die Quelle dieser Auskunft nicht nennt und diese Behauptung außerdem nicht im Einklang mit der Lebenserfahrung steht. Es haben z.B. auch in dem von BwM seiner Berufung angeschlossenen und als „gängiger Unternehmenspachtvertrag“ bezeichneten Vertrag die Eltern des BwM gegenüber dem fremden Pächter einen Kündigungsverzicht für zehn Pachtjahre abgegeben.

In dem zwischen BwF und BwM geschlossenen Pachtvertrag wird außerdem die regelmäßig bei Miet- und Pachtverträgen verlangte Kaution ausdrücklich ausgeschlossen (Pkt. XI). In dem von BwM vorgelegten „Musterpachtvertrag“ muss der fremde Pächter (Pkt. IX) hingegen insbesondere zur Abdeckung eventueller Pachtrückstände und Schäden am Mietobjekt eine Kaution in Höhe einer Jahrespacht stellen.

---

Bei Beurteilung der zwischen BwF und BwM vereinbarten Höhe des Pachtzinses von 36.000,00 € jährlich ist nach Ansicht der Berufungsbehörde zu berücksichtigen, dass es sich beim Pachtobjekt um eben erst um über 600.000,00 € auf den neuesten Stand gebrachtes Haus gehobenen Standards handelt. Der Umstand, dass (s. obige Darstellung) der jährliche Zinsaufwand nahezu die Pachteinnahmen aufzehrt, die jedenfalls bei weitem nicht ausreichen, die Zinsen und die Abschreibung für Abnutzung abzudecken, spricht gegen eine angemessene Höhe des Pachtzinses. Am Rande sei erwähnt, dass auch die gänzliche Erfüllung des Vertrages (Pacht von monatlich 3.000,00 €) in Anbetracht des von BwF für das Jahr 2006 ausgewiesenen Pachtertrages von nur 33.000,00 € fraglich erscheint.

Als nicht fremdüblich hat der Betriebsprüfer im gegenständlichen Fall auch die vorzeitige Auflösung des Pachtvertrages mit Jahresende 2007 beanstandet. Aufgrund der bei der Umsatzsteuernachschaub vorgelegten Saldenliste 01-11/2007 sei 2007 bereits mit einem Gewinn des Pächters BwM zu rechnen gewesen, was aufgrund seiner nichtselbständigen Einkünfte künftig empfindliche Einkommensteuerbelastungen durch diese Einkünfte aus Gewerbebetrieb hätte erwarten lassen.

In der Berufung entgegnete BwM, diese vorzeitige Vertragsauflösung sei durch unvorhergesehene externe Einflüsse bedingt. Wesentlich für die vorzeitige Kündigung sei gewesen, dass BwM auf Grund ab 2007 gültiger neuer Dienstanweisungen betreffend die Einschränkung unternehmerischer Nebentätigkeiten der Mitarbeiter im mittleren und oberen Führungsbereich von seiner Bank nahegelegt worden sei, diese Tätigkeit aufzugeben. Sein Aufgabenbereich hinsichtlich der Kundenbetreuung im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Bankstellenleiter sei erweitert worden, sodass er ab 2008 nur mehr wenig Zeit für die kaufmännische und wirtschaftliche Betreuung des Projektes (Pachtbetrieb) gehabt habe.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist die Behauptung des BwM, Hauptgrund für die Aufgabe seiner Nebentätigkeit als Unternehmenspächter sei gewesen, dass ihm dies seitens seines Arbeitgebers nahegelegt worden sei, nicht glaubwürdig, weil dies in der notariellen einvernehmlichen Auflösung des Pachtvertrages nicht erwähnt wird. Außerdem kann auch ein Dienstgeber im Bankenbereich, der Nebentätigkeiten einschränken will, nicht ernsthaft verlangen, dass die Vermietung von sechs Wohnungen im Rahmen einer Unternehmenspacht bei einem nur noch ca. zwei Jahre geltenden Kündigungsverzicht sofort beendet wird. Eine fremde Verpächterin hätte dem zweifellos nicht zugestimmt.

## **Tätigkeit von BwF und BwM**

Der Betriebsprüfer hat der Behauptung von BwF, sie habe sich nicht in der Lage gesehen, die wirtschaftliche und kaufmännische Gebarung zu übernehmen, keinen Glauben geschenkt, weil

---

BwF über den Gewerbeschein für das Gastgewerbe in der Betriebsart Frühstückspension verfügt und somit auch die entsprechende Prüfung erfolgreich absolviert hat.

Dem wurde in der Berufungsschrift entgegnet, ein aufrechter Gewerbeschein für Gastronomie sei kein Beweis dafür, dass jemand wirtschaftlich in der Lage sei, ein Projekt in einer derartigen Größenordnung aufzustellen und zu führen. Die Gewerbeberechtigung sei auf eine Frühstückspension beschränkt. Art und Umfang derartiger Betriebe lägen nicht im Bereich der gegenständlichen Investitionshöhe und der damit verbundenen wirtschaftlichen und kaufmännischen Agenden.

Was die Betriebsführung als solche anbelangt, teilt die Berufungsbehörde die Ansicht des Betriebsprüfers. Die Vermietung von sechs Ferienwohnungen stellt eher weniger als mehr Anforderungen als eine Frühstückspension an den Betreiber. Die Einrichtung einer Homepage mit Buchungsmöglichkeit über das Internet samt Schulung wird in der Regel von Fachleuten zugekauft. Es besteht kein Zweifel, dass BwF einen derartigen Betrieb führen kann. Sie hat dies nach der vorzeitigen Auflösung des Pachtvertrages durch die neuerliche selbständige Führung des Betriebes ab 2008 bewiesen. Die Notwendigkeit einer Schulung betreffend Internetbuchungen tut dem nach Ansicht der Berufungsbehörde keinen Abbruch. Die diesbezügliche Einschulung durch BwM ist als Erfüllung der ehelichen Beistandspflicht zu qualifizieren. An der Fähigkeit von BwF zur Ausübung der operativen Geschäftstätigkeit wie Kassabuchführung, Fakturierung, Belegaufbereitung und Zahlungswesen besteht nach Ansicht der Berufungsbehörde kein Zweifel, weil sie nicht nur im Jahr 2000 durch Prüfung einen Gewerbeschein im Gastgewerbe in der Betriebsart Frühstückspension erworben, sondern bis 2003 auch einen derartigen Betrieb geführt hat. Hinsichtlich der Planung und Durchführung des Umbaus wird auf die Betrauung eines Architekten und eines Generalunternehmers im gegenständlichen Fall und obige Ausführungen dazu verwiesen.

### **Dienstvertrag zwischen BwF und BwM**

Der Dienstvertrag wurde nicht schriftlich, sondern nur mündlich geschlossen. Über Vorhalt der Berufungsbehörde gaben der Dienstgeber BwM und die Dienstnehmerin BwF als wesentlichen Inhalt des Dienstvertrages die Reinigung und kosmetische Instandhaltung des Pachtobjektes sowie Frühstücksbereitung für die Gäste (auf Wunsch) an. Bei Beschreibung ihrer Tätigkeit ab 18. Juni 2004 bis Ende 2007 (Vorhaltsbeantwortung vom 30. April 2009) gab BwF außerdem an, bei Bedarf den Telefondienst übernommen zu haben. In der Stellungnahme vom 12. Dezember 2007 hatten BwF und BwM noch angegeben, BwF habe die Aufgabe, das Objekt mehrfach in der Woche anzufahren und für die Reinigung und die Ablauforganisation für die Gäste zu sorgen, weil im gegenständlichen Objekt keine Privatwohnung zur Verfügung stehe. Die Gesamtverantwortung sei jedoch bei BwM gelegen.

---

Der lediglich mündliche Dienstvertrag zwischen BwM und BwF entspricht nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten. Die auf dem Lohnkonto ausgewiesene geringfügige Beschäftigung von zwei Tagen und insgesamt 11 Stunden pro Woche hätte eine Fremde von BwM bei der tatsächlich erforderlichen flexiblen mehrmaligen Tätigkeit nicht angenommen. Dazu kommt noch die Erfüllung des Telefondienstes.

Die Berufungsbehörde hält nämlich die ursprüngliche Angabe von BwM und BwF hinsichtlich des Umfanges der Tätigkeit von BwF für glaubwürdig. Demnach hat sich im Wesentlichen BwF um das gegenständliche Haus und dessen Gäste gekümmert. Dies wäre dem hauptberuflich als leitender Bankangestellter tätigen BwM aus zeitlichen Gründen auch gar nicht möglich gewesen. Der Kontakt und die Betreuung der Gäste - sei es zur Geschäftsanbahnung oder zur Erledigung von Beschwerden - ist bei einem Beherbergungsbetrieb wesentlich. Diese Aufgabe samt Reinigung der Wohnungen und Betreuung des Objektes hat BwF erfüllt.

BwF und BwM haben ausdrücklich darauf hingewiesen, dass eine Beteiligung des BwM am Eigentum der BwF hinsichtlich der Liegenschaft mit den sechs Wohnungen wegen der Übergeber nicht erwünscht sei. BwF und BwM haben in keiner Weise das Vorliegen einer GesbR zwischen ihnen behauptet.

Der Betriebsprüfer hat im Besprechungsprogramm vom 21. Jänner 2008 auf die ab 2008 BwM bei Fortführung des Pachtverhältnisses drohende Einkommensteuerbelastung hingewiesen. Der Einfluss steuerlicher Aspekte ist bei der von BwF und BwM vorgenommenen vertraglichen Gestaltung nicht von der Hand zu weisen. BwM hat das Ergebnis seiner Tätigkeit nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 erklärt. Durch Ausgleich der erklärten Verluste als Unternehmenspächter mit den hohen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hätte BwM im Wege der Veranlagung in den Berufungsjahren 2004 bis 2006 eine Minderung der Einkommensteuer von ca. 12.000,00 € lukrieren können. Umgekehrt wäre für spätere Gewinne – jedenfalls ab Überschreiten der Anlaufverluste (vgl. § 18 Abs. 6 EStG 1988) mit entsprechend höherer Einkommensteuer zu rechnen gewesen.

Die von BwM vorgelegte Dienstanweisung datiert vom November 2007. Diese soll zur einvernehmlichen vorzeitigen Auflösung des Pachtvertrages zwischen BwF und BwM vom 12. November 2007 geführt haben. BwF hat ihre geringfügige Beschäftigung als Dienstnehmerin des BwM laut Lohnkonto jedoch schon ab Oktober 2007 auf Vollzeit mit fünf Tagen und 40 Stunden pro Woche ausgeweitet. Durch die damit verbundene Erhöhung der Betriebsausgaben um ca. 6.000,00 € ergab sich bei BwM statt eines Gewinnes von ca. 4.000,00 € ein Verlust von 2.138,00 €.

---

Die insbesondere für die Berufungsjahre erwartete, nicht unerhebliche Einkommensteuerersparnis von BwM wäre für die verfügbaren Finanzmittel der Familie von BwM und BwF zweifellos von erheblicher Bedeutung und liegt als Motiv der vorgenommenen Gestaltung auf der Hand. Eine unkündbare langjährige Verpachtung von BwF liefe Gefahr, als Betriebsaufgabe mit entsprechenden Folgen qualifiziert zu werden.

Die Teilnahme von BwM an der Finanzierung des Objektes findet ihre Erklärung in der Erhaltung und Sicherung des gegenständlichen Hauses als „Wertobjekt“ für die Kinder von BwM und BwF (Stellungnahme von BwM und BwF vom 12. Dezember 2007 und Vorhaltsbeantwortung von BwF vom 30. April 2009).

**Die Berufungsbehörde geht bei Beachtung des Gesamtbildes des gegenständlichen Falles in freier Beweiswürdigung davon aus, dass der von BwM und BwF abgeschlossene Pachtvertrag und Dienstvertrag zwischen Fremden nicht abgeschlossen worden wäre. Der wahre wirtschaftliche Kern des Ablaufes des Geschehens ist nämlich, dass BwF die ihr übergebene Frühstückspension durch einen Architekten und einen Generalunternehmer in sechs Wohnungen umgebaut hat, die sie (wie auch davor und danach) im Berufungszeitraum durch Vermietung bewirtschaftet hat.**

Daran vermag der Umstand, dass ihr BwM bei der Entscheidungsfindung beigestanden hat ebenso wenig zu ändern, wie dessen Einrichtung der Homepage samt Buchungsmöglichkeit über das Internet, weil dies der Beistandspflicht ehelichen entspricht.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde hat das Finanzamt daher zu Recht die Umsätze und Einkünfte aus der strittigen wirtschaftlichen Tätigkeit BwF zugerechnet und dem entsprechend sinngemäß die Unternehmereigenschaft von BwM und dessen Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (vgl. § 23 EStG 1988) verneint.

Deshalb konnte der Berufung der BwF gegen die bekämpften Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 24. November 2009