

GZ. RV/0308-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Calcula Treuhand WTH GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg-Liezen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Zur Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2003 ergibt sich keine Änderung.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist sowohl Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft als auch zusammen mit seiner Ehegattin deren Geschäftsführer.

Im gegenständlichen Verfahren geht es um die Einkünfte des Bw. aus Vermietung und Verpachtung einer Liegenschaft in L., deren Miteigentümer er zu 23 % ist. Weitere

Miteigentümer sind die obgenannte Kapitalgesellschaft zu 66 % und die B."W." zu 11 %. Das Gebäude hat eine Gesamtnutzfläche von 1.100 m² und beinhaltet mehrere Tops, die sowohl vom Bw. als auch von der GmbH an diverse Dauermieter vermietet werden. Von der B."W." wird der Anteil selbst betrieblich genutzt.

Eine die Jahre 1996 – 2000 umfassende Betriebsprüfung führte zu folgenden Feststellungen:

Tz. 13 Leistungsverrechnungen durch die K GmbH

Der Bw. erbringt für die Fa K GmbH verschiedene Dienstleistungen unentgeltlich, die wie folgt beschrieben wurden.

Bei diesen Dienstleistungen handelt es sich um Pflege - und Reinigungsleistungen der Außenanlagen, Stiegenhäuser und Passage, der Schneeräumung sowie diverse Büroarbeiten.

Von Seiten der Fa. K GmbH werden nun diese erbrachten Leistungen mit einem Stundensatz zwischen S 440,00 und S 550,00 (netto) an den Bw. verrechnet. Wobei durch die Bp festgestellt werden konnte, dass diese Kosten zur Gänze an den Bw. verrechnet werden; d.h. es findet keine Kostenaufteilung zwischen den Miteigentümern statt.

Durch die Bp werden diese Kostenabrechnungen für die erbrachten Leistungen nicht anerkannt, da es im gewöhnlichen Geschäftsverkehr und auch im Fremdvergleich nicht üblich ist, Kosten für erbrachte Dienstleistungen im Rahmen einer Miteigentümergemeinschaft nur an einen Miteigentümer weiterzuverrechnen, wenn zumal dieser Miteigentümer die Leistung erbracht hat.

Dies führte zur Nichtanerkennung folgender Beträge:

1996: S 106.150,00

1997: S 112.920,00

1998: S 132.000,00

1999: S 161.320,00

2000: S 165.510,00

Tz. 14 Korrektur des AfA-Satzes

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass der angewandte Abschreibungssatz für das Gebäude 3 % beträgt bzw. der AfA-Satz auf die verbleibende Restnutzungsdauer angepasst wurde. Gem. § 16 (8) e EStG 88 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Das Finanzamt folgte in den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheiden für die Streitjahre der Auffassung der Betriebsprüfung.

In seiner dagegen gerichteten Berufung begründete der Bw. diese Leistungsverrechnung im Wesentlichen damit, dass es sich bei den Dienstleistungen nicht nur um Pflege – und Reinigungsleistungen der Außenanlagen, Stiegenhäuser und Passage, der Schneeräumung

sowie "diverse Büroarbeiten" handle, sondern um die gesamte Hausverwaltung inklusive Zahlungsüberwachung und Mahnwesen, Vertragserrichtung mit einzelnen Mietern und Mietvertragshandlungen im Vorfeld, Kostenerfassung, Aufteilung und Abrechnung, Erstellung der steuerrechtlich relevanten Aufzeichnungen, die Erledigung des überwiegenden Teiles der Gebäudewartung, Reparaturarbeiten und teilweise sogar Errichtung und Änderung von Elektroinstallationen und Umbauarbeiten im Innenbereich. Die genannten Leistungen werden nicht vom Bw. allein, sondern mit tatkräftiger Unterstützung der übrigen GmbH Gesellschafter bewerkstelligt.

Die Behörde gehe auch völlig fehl in der Auffassung, bei den verrechneten Leistungen handle es sich um jene für das gesamte Gebäude, vielmehr handle es sich dabei um jenen Teil der erbrachten Leistungen, welcher ausschließlich das Unternehmen Vermietung und Verpachtung des Bw. betreffe.

Bezüglich des AfA – Satzes werde nochmals eingewendet, dass sich der überwiegende Teil des vermieteten Gebäudes im Altteil befindet, welcher als für die örtlichen Verhältnisse als historisch (mit Kreuzgewölbe) bezeichnet werden kann. Ausgehend von einer angemessenen Restnutzungsdauer von 25 Jahren für ein Gebäude im Alter von 150 Jahren (oder mehr) und einem sechzigprozentigen Gebäudeanteil ergebe sich im gewogenen Mittel ein AfA – Satz von drei Prozent.

In der abweislich ergangenen Berufungsvorentscheidung anerkannte das Finanzamt die Leistungsverrechnung nicht, da die Fremdüblichkeit keinesfalls erfüllt sei:

"Es ist wohl fremdunüblich, wenn jemand mit seiner eigenen Arbeitskraft sein eigenes Vermögen verwaltet, sodann vorgibt, dies gratis für einen anderen (hier für die GmbH) zu tun, damit sodann dieser Andere dieselbe soeben gratis empfangene Vorleistung anschließend wieder entgeltlich an den vorherigen ohnehin Gratisleister und de-facto Leistungserbringer weiterverrechnet. Durch diese gekünstelte Zwischenschaltung der GmbH – nämlich zunächst Gratisleistung des Bw. an die GmbH bei anschließender entgeltlicher Rückleistung der GmbH an den Bw. – würden üblicherweise einnahmenvermittelnde Eigenleistungen des Bw. bei ihm plötzlich in Aufwandsposten umkonstruiert werden."

Auch sei die gegenständliche Methode, nämlich 1. Stufe Gratisleistung und anschließende 2. Stufe entgeltliche Rückleistung nicht nur dem Grunde nach fremdunüblich, sondern bei den gegenständlichen Verrechnungspreisen auch der Höhe nach.

Die Abgabenbehörde erster Instanz stellte die Verrechnung der Betriebskosten ausführlich wie folgt dar:

Der Bw. habe an seine Mieter die jeweiligen vertraglichen Hautmietzinse verrechnet und unter seinen V+V - Einnahmen erklärt. Die seinen gesamten Vermietungsbereich betreffenden Hausbetriebskosten habe er nicht als Werbungskosten erfasst und mangels eigener Weiterverrechnung an seine Mieter auch nicht unter seinen Einnahmen erklärt. Die seinen Vermietungsbereich betreffenden Betriebskosten habe die GmbH (vermeint als Verwalter, jedoch fälschlicherweise im eigenen Namen) an die Mieter des Bw. direkt verrechnet. Die GmbH habe die Betriebskosten auf Aufwandskonten und die an die Mieter des Bw. verrechneten Betriebskosten auf Erlöskonten gebucht. Neben diesen Ausgangsrechnungen an die Mieter des Bw. habe die GmbH die streitgegenständlichen Betriebskosten auch an den Bw. selbst gelegt. Der Bw. habe im Schreiben vom 19. August 2002 dazu ebenfalls ausgeführt, dass er auf der Ausgabenseite keine Betriebskosten berücksichtigt habe, da sie zur Gänze an die Mieter weiterverrechnet worden seien. Die Betriebskostenverrechnung sei ausschließlich über das Rechnungswesen der GmbH erfolgt.

Hinsichtlich der strittige Frage der AfA, führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass der Nachweis für eine kürzere Nutzungsdauer nur mit einem Gutachten über den Bauzustand erbracht werden könne. Für 40 % des Gesamtgebäudes wurde, in Übereinstimmung mit dem Bw., ein AfA – Satz von 1,5 % angesetzt. Für den Altteil wurde der AfA – Satz auf 2 % angehoben, mit der Begründung, dass das Gebäude vor 1915 errichtet und vor 1989 erworben worden sei. Den durchschnittlichen AfA – Satz erhöhte sie somit auf 1,8 %.

Mit Eingabe vom 9. September 2003 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 – 2000 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und machte hinsichtlich Leistungsverrechnung zwischen Berufungswerber und GmbH ergänzende Ausführungen. Insbesondere versuchte der Bw. an Hand der vom Fachverband für Immobilienverwalter und Immobilientreuhänder bei der Wirtschaftskammer veröffentlichten Richtlinien und Honorarsätze für Immobilienverwalter, der Mindestlohnarife für die Betreuung und Bedienung von Anlagen und Einrichtungen auf Liegenschaften und der Mindestlohnarife für Hausbesorger die Angemessenheit der angewendeten Stundensätze zu beweisen und kam zu dem Schluss, dass die an den Bw. verrechneten und als Betriebsausgaben berücksichtigten Leistungshonorare absolut und unwiderlegbar dem Fremdvergleich standhielten.

Hinsichtlich des AfA – Satzes verwies er auf seine Berufungsausführungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt es idR an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Dadurch könnten durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden (VwGH 4.6.2003, 97/13/0208).

Im Hinblick auf den fehlenden Interessengegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen (Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 44).

Nach ständiger Rechtsprechung setzt die betriebliche Veranlassung von Vereinbarungen bzw. Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 18.9.2003, 99/15/0096).

Die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung (VwGH 24.9.2003, 97/13/0232).

Diese Kriterien spielen im Rahmen der Beweiswürdigung eine Rolle und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 25.11.1997, 96/14/0024).

Im vorliegenden Fall hat nun der Bw. mit der Gesellschaft, deren Gesellschafter er ist, eine Vereinbarung geschlossen. Er selbst erbringt in seiner Funktion als Gesellschafter der GmbH eine unentgeltliche Leistung an diese, welche ihm wiederum in der Folge von der GmbH in Rechnung gestellt wird. Wie der Bw. in seiner Berufung dazu ausführt, bezieht sich dieses

Verhältnis Leistung und Gegenleistung (Verrechnung) **ausschließlich auf seinen Miteigentumsanteil iHv. 23 %.**

Diese Vereinbarung war an Hand der oben angeführten Kriterien zu prüfen.

Der Bw. hat in seiner Eingabe vom 8. Jänner 2001 ausgeführt:

Ein Vertrag zwischen der GmbH und A.K. über die Erbringung von Pflege- und Reinigungsleistungen der Außenanlagen, Stiegenhäuser und Passage sowie Schneeräumung liegt nicht vor und ist für derartige Leistungen auch nicht fremdüblich.

Vereinbart ist bereits seit vielen Jahren, dass die Pflege der Außenanlagen, Stiegenhäuser und Passage sowie der Verwaltungstätigkeiten im Zusammenhang mit der Mietzins- und Betriebskostenverrechnung sowie die Führung der damit im Zusammenhang stehenden Aufzeichnungen durch die GmbH erledigt und dem Grundstücksmiteigentümer A.K. anteilig in Rechnung gestellt wird.

Dabei wurde davon ausgegangen, dass der anteilige Zeitaufwand zur Reinigung von zwei Stiegenhäuser, einer Passage, des gesamten Gehsteig- und Parkplatzbereiches sowie die entsprechende Schneeräumung eine Stunde pro Werktag (5-Tage-Woche) in Anspruch nimmt. Für die anteiligen Büroarbeiten wurden monatlich ca. fünfeinhalb Stunden präliminiert und abgerechnet.

In den von der GmbH gelegten Rechnungen wurden diese Leistungen dem Bw. verrechnet. In seiner Berufung wurde der Leistungskatalog vom Bw. wie im Sachverhalt dargestellt erweitert.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, ist eine ausreichende Publizität nur dann gegeben, wenn vertragliche Vereinbarungen unter Schilderung der wesentlichen Punkte pro futuro bekannt gegeben werden (vgl. VwGH 21.10.1986, 84/14/0046). Gerade das Erfordernis der Publizität soll verhindern, dass steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden können.

Das Nichtvorliegen einer Vereinbarung ist gegenständlichenfalls unbestritten.

Der Bw. rechtfertigt diesen Mangel in seinem Vorlageantrag mit dem Hinweis, dadurch dass die erbrachten Leistungen für Verwaltung und Betreuung der Liegenschaft **gleichermaßen für alle Miteigentümer erbracht und mit den gleichen Stundensätzen verrechnet worden seien**, seien die gegenständlichen Vereinbarungen bereits auf andere Weise hinreichend zum Ausdruck gekommen.

Das Argument ist jedoch nicht geeignet, die Tatsache des Nichtvorhandenseins einer schriftlichen Vereinbarung zu kompensieren:

Auf die Frage der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Vorhalt vom 7. Mai 2004, wie die Verrechnung mit den anderen Miteigentümern erfolgt sei, hat der steuerliche Vertreter des Bw. die Betriebskostenabrechnung der B."W." vorgelegt und ausgeführt, dass die strittigen

Leistungen, die die GmbH selbst als Miteigentümerin betreffen, dieser nicht weiterverrechnet wurden. Die Weiterverrechnung erfolgte lediglich an den Bw. und die B."W".

In der vorgelegten Betriebskostenermittlung wird im Jahr 2000 einen **Gesamtbetrag** jeweils für "Reinigung" S 39.360,00; "Außenanlagen" S 10.023,00 und "Verwaltung" S 37.556,00 aufgelistet. Davon wurde der anteilmäßige Betrag für die Miteigentümerin B."W." herausgerechnet. Dieser beträgt somit im Jahr 2000 S 9.820,98 (im Jahr 1999 S 9.947,52, im Jahr 1998 S 9.499,20, im Jahr 1997 S 9.249,00 und im Jahr 1996 S 9.911,40).

Der Argumentation des Bw. in seiner Berufung folgend handelt es sich bei den ihm verrechneten (strittigen) Leistungen um jenen Teil, der **ausschließlich** das Unternehmen Vermietung und Verpachtung A.K. (23 %) betreffe. Obwohl der Bw. in seinem Vorlageantrag behauptet, die erbrachten Leistungen für Verwaltung und Betreuung der Liegenschaft werden für alle Miteigentümer erbracht und mit den gleichen Stundensätzen verrechnet und **anteilmäßig** aufgeteilt, stellt sich die Situation durch die vorgelegte Verrechnung in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Juli 2004 anders dar:

Dem Bw. wurden im Jahr 2000 S 165.510,00 anteilmäßig für 23 %, einem familienfremden Mieter hingegen nur S 9.820,98 für 11 % verrechnet. Ein Blick auf die Diskrepanz bei diesen Beträgen zeigt, wie unentbehrlich eine schriftliche Vereinbarung gewesen wäre. Dadurch hätten sich auch Rückschlüsse auf einen eindeutigen und klaren Inhalt ergeben. So sind die zu erbringenden Leistungen nicht ausreichend konkretisiert:

In der Eingabe vom 8. Jänner 2001 wurden sie wie oben wiedergegeben beschrieben; in der Niederschrift vom 6. August 2001 wurden die Tätigkeiten folgendermaßen bezeichnet:

Zwei Stiegenhäuser und die Passage (Chinarestaurant) reinigt Frau B.K.; Kleinreparaturen und die Außenanlagenpflege erledigt Herr A.K.

Die "Rechnungen" wiederum wurden für folgende Leistungen ausgestellt:

Pflege und Reinigung der Außenanlagen, Stiegenhäuser, Passage, Schneeräumung, Buchhaltung und Büroaufwand.

In der Berufung hat der Bw. zur Untermauerung seines Begehrens, die von ihm erbrachten Leistungen derart erweitert, dass nach der Erfahrung des täglichen Lebens die dort aufgelisteten Tätigkeiten in den angegebenen Stunden nicht einmal annähernd erfüllt werden könnten.

Auch die Verrechnung stellt sich in einer unter Familienfremden nicht üblichen Höhe dar:

Betrachtet man nun beispielsweise das Jahr 2000 und folgt der Behauptung des Bw., dass es sich bei diesen verrechneten Leistungen in Höhe von S 165.510,00 nur um den Teil (23 %) handle, der seine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betrifft, so muss man von einer Gesamtleistung von S 719.609,00 ausgehen. Stellt man diese Summe in Relation zu den ursprünglich, in der Niederschrift vom 6. August 2001, aufgezählten Tätigkeiten, lässt sich die Fremdunüblichkeit dieser Verrechnung erkennen. Diese findet eine weitere Bestätigung in der oben dargestellten Verrechnung dieser Positionen mit einem familienfremden Dritten. Daraus folgt aber, dass zur fehlenden Publizität und dem Fehlen eines klaren und eindeutigen Inhaltes auch die Fremdunüblichkeit dieser Vereinbarung kommt. Zwischen Fremden wäre neben der Höhe der verrechneten Leistungen auch die Unbestimmtheit des Inhaltes der Vereinbarung schlechthin undenkbar.

Der unabhängige Finanzsenat kommt somit zu dem Schluss, dass die Leistungsbeziehung zwischen dem Bw. und der GmbH nicht den Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen genügt.

ad AfA – Satz

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Der Gesetzgeber vermutet bei Gebäuden, die der Vermietung und Verpachtung dienen, eine Nutzungsdauer von 66,6 Jahren und nicht weniger. Die Beweislast für eine kürzere Nutzungsdauer trifft daher denjenigen, der eine solche behauptet (VwGH 25.9.2002, 97/13/0098). Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer (höherer AfA – Satz) kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den **Bauzustand** erbracht werden (Doralt, EStG⁴, § 16, Tz 159)

Der Bw. hat sich jedoch auf die Behauptung beschränkt, dass das in Rede stehende Gebäude für örtliche Verhältnisse als historisch bezeichnet werden könne, ohne hiefür ein Gutachten vorzulegen. Ein Nachweis für die von ihm behauptete (kürzere) Nutzungsdauer von 25 Jahren wurde folglich nicht erbracht.

Das Finanzamt geht in seiner Berufungsvorentscheidung davon aus, dass das Altgebäude vor dem Jahre 1915 errichtet wurde und gewährte für diesen Teil einen AfA – Satz von 2 %. Auch für den unabhängigen Finanzsenat bestehen keine Bedenken für den gegenständlichen vor 1915 errichteten und 1989 erworbenen Teil des Gebäudes einen AfA Satz von 2 % anzuwenden (Kohler/Wakounig, Steuerleitfaden zur Vermietung, 8. Auflage, Seite 298).

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 2. September 2004