

GZ. RV/4592-W/02

GZ. RV/4593-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 27. Mai 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Werner Albeseder, gegen die Bescheide des Finanzamtes Scheibbs, vertreten durch HR Dr. Wolfgang Bichler und ADir. Erwin Rolek, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 und 2000 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide ergehen endgültig.

### Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### Rechtsbelehrung

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

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

## Entscheidungsgründe

Die Bw. betreibt in der Rechtsform einer KEG eine Übersetzungsanzlei unter den Anschriften W., A-Str. 29a und St. A., G. 15. In St. A., G. 15 befindet sich den Angaben in den Steuererklärungen zufolge der Ort der Geschäftsleitung.

An der Bw. sind folgende Personen beteiligt:

Hr. DDr. R. als persönlich haftender Gesellschafter mit 50 %, Fr. Dr. R. als Kommanditistin mit 42,5 % und Fr. Mag. P. als Kommanditistin mit 7,5 %.

Fr. Dr. R. ist die Ehegattin des Hrn. DDr. R.

Hr. DDr. R. vertritt die Gesellschaft selbständig.

Im Zuge einer den Streitzeitraum umfassenden, im Jahr 2002 durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung versagte der Prüfer folgenden, in den Steuererklärungen geltend gemachten Aufwendungen und Vorsteuern die steuerliche Anerkennung (Tz. 15 BP-Bericht):

	1999	2000	2001
Reparatur und Adaptierung Büro	203.447,99	67.359,45	23.770,79
darauf entfallende Vorsteuer	40.689,60	13.471,89	
1/10 Fassadenreparatur Büro	45.010,00		
darauf entfallende Vorsteuer	90.020,00		

Der Prüfer führt dazu aus, das Gebäude in St. A., G. 15 stehe im Eigentum der Fr. Dr. R. (3/4) und deren Mutter Fr. F. (1/4). Die Eigentümergegemeinschaft trete der Bw. gegenüber als Vermieter auf und vermiete dieser auf Grundlage eines am 30. November 1991 (mit Zusatzvereinbarung vom 16. September 1999) schriftlich abgeschlossenen Mietvertrages in St. A., G. 15 einen Büroraum. Die Bw. habe basierend auf einem am 2. August 1999 abgeschlossenen, schriftlichen Vertrag die oben genannten Instandhaltungsmaßnahmen und Fassadenrenovierung vorgenommen sowie im Kellergeschoss einen Raum, der als Seminarraum dienen sollte, mit einer Fußbodenheizung und einem Parkettboden ausgestattet.

Der Vertrag vom 2. August 1999 hat im Wesentlichen folgenden Inhalt (Bl. 105 Arbeitsbogen der BP):

Der Vertrag wurde abschlossen zwischen der Eigentümergegemeinschaft Fr. F. und Fr. Dr. R. (in der Folge "Vermieterin") und der Bw.

Unter "Prämissen" wird zunächst festgehalten, dass zwischen der Vermieterin und der Bw. ein mit 30. November 1991 schriftlich festgehaltener Mietvertrag über die Vermietung von Büroräumlichkeiten zum Betrieb einer Übersetzungs- und

Fremdsprachenberatungskanzlei existiert. Die Mieträumlichkeiten befänden sich in dem als "Villa H-Str." bekannten Gebäude (Anmerkung: das ist das Gebäude in St. A., G. 15), welches im Fassadenbereich auf Grund natürlicher Abnutzung und Einwirkung von Bodenfeuchtigkeit Schäden aufweise, welche die Sicherheit des Gebäudes nicht, den optischen Eindruck desselben jedoch stark beeinträchtigen würden.

Unter C) der "Prämissen" wird ausgeführt:

"Die Vermieter sind auf Grund ihrer gegenwärtigen wirtschaftlichen Lage nicht imstande und nicht bereit, eine entsprechende Fassadenrenovierung in dem für eine deutliche Verbesserung des optischen Eindrucks erforderlichen Ausmaß vornehmen zu lassen. [Die Bw.], deren Hauptsitz sich jetzt in den dort gemieteten Räumlichkeiten befindet, hat jedoch die Absicht, den repräsentativen Gesamteindruck des Hauses G. 15 für Werbe- und PR-Zwecke zu nutzen und besitzt daher ein sehr starkes, deutlich das der Vermieter übersteigendes Interesse an einer möglichst raschen Sanierung und ästhetisch ansprechenden Gestaltung der Fassade des Hauses."

Ausgehend von diesen Prämissen trafen die Parteien folgende Vereinbarung:

- „1. Die Vermieter erklären ihr Einverständnis damit, dass [die Bw.] eine Fassadenrenovierung in dem für eine repräsentative Gestaltung des Erscheinungsbildes des Hauses G. 15 erforderlichen Ausmaß in Auftrag gibt und durchführt, wobei die hiefür entstehenden Kosten zur Gänze von [der Bw.] zu tragen sind.
2. Im Gegenzug erklären die Vermieter sich bereit, auf jegliches ordentliche Kündigungsrecht bezüglich des genannten Mietvertrages für die Dauer von zehn Jahren (somit bis 1.10.2009) zu verzichten. Das Recht auf außerordentliche Kündigung aus wichtigem Grund (§ 30 MRG) bleibt hiervon unberührt.
3. Weiters erklären sich die Vermieter im Gegenzug bereit, [der Bw.] bei Bedarf für kurzfristige Gelegenheiten (Empfänge, Kundenbewirtung, Seminare etc.) die Benutzung des Hauses G. 15 und des zugehörigen Gartens über die vermieteten Räumlichkeiten hinaus ohne finanzielle Gegenleistung zu gestatten; die entsprechenden Zeiten der Inanspruchnahme weiterer Räumlichkeiten sind jedoch zuvor einvernehmlich festzulegen und dürfen insgesamt fünfzehn (15) Tage pro Jahr nicht übersteigen.
4. Weiters erklären die Vermieter im Gegenzug ihr Einverständnis damit, dass [die Bw.] ohne finanzielle Gegenleistung Darstellungen bzw. Ansichten (Photos, Zeichnungen und dgl.) des Hauses G. 15, in welcher Form auch immer (Logo,

Prospekte, PR-Unterlagen) für Werbe- und PR-Zwecke nutzt. Diese Genehmigung gilt für die Dauer des aufrechten Bestandsverhältnisses bezüglich der in dem Haus vermieteten Räumlichkeiten und danach für weitere sechs (6) Monate.

5. Über diese Zugeständnisse hinaus hat [die Bw.] keinen Anspruch auf Ersatz der Kosten und Auslagen für die Renovierung der Fassade des Hauses G. 15 bzw. die zusätzlichen Kosten einer etwaigen Fremdfinanzierung, selbst dann nicht, wenn diese den ursprünglich geplanten Umfang aufgrund unvorhergesehener Ereignisse übersteigen sollten.“

Der Prüfer führt unter Tz. 15 des BP-Berichts weiter aus, nach den Angaben des Hrn. DDr. R. werde noch im Jahr 2002 ein Seminar durchgeführt. Dieses Seminar werde aber bei einem Kunden (Rechtsanwaltskanzlei) stattfinden.

Der Prüfer folgerte aus dem dargelegten Sachverhalt, dass aus der Sicht im Zeitpunkt des Prüfungsabschlusses keine klare Zuordnung der geltend gemachten Betriebsausgaben bzw. Vorsteuern zu einer betrieblichen Tätigkeit vorgenommen werden könne. Die geltend gemachten Ausgaben und Vorsteuern seien im Wege einer vorläufigen Veranlagung gemäß § 200 BAO nicht anzuerkennen, wobei ein Beobachtungszeitraum umfassend die Jahre 1999 bis 2009 vorgesehen werde. Das sei jener Zeitraum, für den im Vertrag vom 2. August 1999 ein Kündigungsverzicht vereinbart wurde.

Das FA erließ, zum Teil nach Wiederaufnahme des Verfahrens, den Feststellungen der BP folgende vorläufige Umsatzsteuerbescheide und vorläufige Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 und 2000 sowie Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Februar, März, Juni, Juli und August 2001, sämtliche datiert mit 17. Mai 2002.

Am 3. Juni 2003 erging der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001. Das FA kürzte dabei, wie bereits in den zuvor erwähnten Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden, den Feststellungen der BP folgend die geltend gemachten Vorsteuern.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung (Bl. 44/2000 F-Akt) führt die Bw. aus, die Arbeiten am Haus in St. A., G. 15, in welchem sich der Hauptsitz der Bw. befindet, seien auf Grund des Vertrages vom 2. August 1999 durchgeführt worden. Aus den darin angeführten Prämissen gehe eindeutig die Interessenlage hervor. Die Bw. habe, sowohl im Hinblick auf eine geplante zusätzliche Tätigkeit im Bereich Seminare für Fremdsprachenmanagement und interkulturelle Kommunikation als auch im Rahmen eines langfristigen Image- und Werbekonzepts, das auf dem Symbol der "Villa am Berg mit dem weiten Horizont" ausgerichtet ist, ein vordringliches Interesse an der repräsentativen Gestaltung der

Außenfassade der Villa. Die Vermieter hätten sich aus eigenem außerstande gesehen, diese für den Erhalt des Gebäudes nicht unumgänglich notwendigen Arbeiten durchzuführen.

Deshalb sei vertraglich vereinbart worden, dass die Bw. sich gegen entsprechende Gegenleistungen (weitgehende Unkündbarkeit, Genehmigung zur Nutzung weiterer Räumlichkeiten auf befristete Dauer zur Abhaltung von Seminaren und dgl., Erlaubnis der Verwendung des Erscheinungsbildes des Hauses zu Webezwecken etc.) zur Renovierung der Fassade verpflichtet. Demzufolge stelle diese Verpflichtung ein entgeltliches Geschäft dar, das dem Drittvergleich standhalte.

Die kleineren Arbeiten der Renovierung seien in den einzelnen Jahren als laufender Wartungs- und Instandsetzungsaufwand abgesetzt worden, der Nettobetrag der Hauptrechnung des Baumeisters aus dem Jahr 1999 sei dagegen auf zehn Jahre verteilt worden, wobei im Jahr 2000 durch ein Versehen die Geltendmachung des 10-tel Betrages unterblieben sei, die Korrektur dieses Versehens werde nunmehr beantragt.

Die wichtigsten Arbeiten der Fassadenreparatur seien im Jahr 2000 abgeschlossen worden. Daraufhin habe die Bw. im Jahr 2001 im Sinne der Planung für die Abhaltung von Seminaren im Einverständnis mit den Vermietern Ausbuarbeiten eines Raumes im Halb-Souterrain zum Seminarraum vorgenommen und für die Monate 2, 3, 6, 7 und 8/2001 den Vorsteuerabzug aus den entsprechenden Rechnungen geltend gemacht. Infolge eines überraschenden und plötzlichen Umsatzrückgangs um die Jahresmitte, der sich nach dem 11. September 2001 durch die bekannten Effekte des Terroranschlags in den USA noch weiter verstärkte, habe ein akuter Liquiditätsmangel bei der Bw. eine Unterbrechung der Ausbuarbeiten notwendig gemacht, weshalb auch die geplante Abhaltung von Seminaren verschoben werden musste. Dies sei von Prüferseite als weiteres Argument für die Aberkennung der betrieblichen Veranlassung bemüht worden. Die Verzögerung bedeute aber keine Aufgabe der Seminarpläne. Im Jahr 2002 und in den Folgejahren würden mit Sicherheit die ersten Seminare stattfinden, möglicherweise allerdings noch nicht im Seminarraum, sondern in anderen Räumlichkeiten des Hauses. Angesichts der dokumentierbaren wirtschaftlichen Rahmenbedingungen wäre es wirtschaftlich verantwortungslos gewesen, eine weitere Kreditbelastung zu riskieren, um den Ausbau des Seminarraums doch noch in aller Eile abzuschließen und die Seminare früher beginnen zu können. Die Bw. behalte sich vor, im laufenden Berufungsverfahren Nachweise für die Werbung für solche Seminare und die Abhaltung derselben nachzureichen. Selbstverständlich könne keine Garantie für eine kurzfristige Amortisierung der Investition abgegeben werden, die betriebliche Veranlassung derselben stehe jedoch außer Zweifel.

Darüber hinaus sei zu bedenken, dass Seminarorganisation, Übersetzungs- und Fremdsprachenberatung in der "Villa am Berg mit dem weiten Horizont" von Anfang an als synergieträchtige, also "einander zuarbeitende" Tätigkeiten konzipiert wurden. Die Renovierung des Hauses sei demzufolge nicht ausschließlich einem dieser Zweige zuzuordnen, ihre betriebliche Veranlassung könne daher durch die geringfügige Verzögerung der geplanten Seminaraktivitäten nicht in Frage gestellt werden.

In seiner zur Berufung ergangenen Stellungnahme (Bl. 56/2000 F-Akt) wendet der Prüfer ein, dass das Vorbringen der Bw., einen Seminarraum (dieser sei über einen Heizungskeller oder über eine nicht befestigte Wiese zu erreichen) auszubauen, andererseits sollten die Seminare dann in anderen Räumlichkeiten des Hauses stattfinden, keine klare Linie erkennen lasse. Im Betriebsprüfungsverfahren habe Hr. DDr. R. angegeben, es würde nur noch die Bestuhlung des Seminarraums fehlen.

Die Bw. reichte zu dieser Stellungnahme eine Gegenäußerung (Bl. 58/2000 F-Akt) ein. Darin hält sie dem Einwand des Prüfers entgegen, auf Grund des Vertrages mit der Eigentümergemeinschaft des Hauses sei von Anfang an vorgesehen gewesen, auch andere Räumlichkeiten des Hauses für Seminare zu nutzen (gedacht gewesen sei vor allem an Pausenräume, Essräume, Räume für Einzel-Videoanalysen) und eben dieses Nutzungsrecht habe eine der – geldeswerten – Gegenleistungen der Eigentümer für die Übernahme der Renovierungskosten durch die Bw. dargestellt.

Es erscheine durchaus nachvollziehbar, wenn man angesichts einer finanziellen Notlage Seminare nicht in einem nicht zur Gänze fertiggestellten Raum, sondern in anderen Räumlichkeiten abhalte, wenn man das vertragliche Recht zur entgeltlosen Nutzung derselben besitze.

Die Bw. erklärte ferner, mittlerweile stehe der Termin für das erste Seminar fest. Ein Exemplar der Einladung hierzu (aus dem auch die Werbelinie der Bw. und die Verwendung des – renovierten – Hauses als Werbeträger für die Bw. hervorgehe), legte die Bw. der Gegenäußerung bei.

Der Seminarprospekt (Bl. 59 bis 61/2000 F-Akt) enthält auf der ersten Seite ein Foto der "Villa am Berg", das Seminar ist ein solches zur "Interkulturellen Kommunikation". Auf den weiteren Seiten sind Seminarinhaltablauf- und organisation beschrieben. Als Termin für das Seminar werden der 4./5. Oktober 2002 genannt.

In Beantwortung eines Vorhalts des UFS teilte die Bw. mit, das Seminar am 4./5. Oktober 2002 sei sowohl im Internet als auch durch ein Mailing an einen gezielten Interessentenkreis beworben worden. Es habe drei Anmeldungen für die Seminare gegeben.

Die bei der Seminar-Vorbereitung verwendeten Räume (Ess- und Wohnzimmer sowie Salon im Erdgeschoss) seien auf dem beigelegten Plan markiert.

In der Folge habe es Gespräche mit Rechtsanwaltskanzleien über gemeinsame Seminare gegeben, die aber bislang zu keinem Abschluss geführt hätten. In der ersten Jahreshälfte 2003 sei die Abhaltung von Seminaren auf Grund einer Gastprofessur des DDr. R. in Mexiko nicht möglich gewesen. In der Folge hätten eine Erkrankung des DDr. R., die schließlich zu einer Operation im März 2004 führte, eine Planung weiterer Seminare nicht zugelassen. Nach der nunmehr erfolgten Operation sollten für 2004/2005 neue Seminare geplant werden.

Auf Grund der bereits erwähnten wirtschaftlichen Notlage im Jahr 2001/2002, die sich erst allmählich gebessert habe und der Tatsache, dass ohnedies einstweilen keine Seminare geplant werden konnten, sei der Ausbau nicht weitergeführt worden. Es sei allerdings lediglich die Bestuhlung und technische Einrichtung sowie die Herstellung eines verbesserten Zugangs von außen ausständig. Diese Investitionen wären für die nächste Zukunft im Zusammenhang mit der Intensivierung des Seminarbetriebs geplant.

Die Räumlichkeiten des Hauses G. 15 beschrieb die Bw. wie folgt:

Das Haus umfasse zwei gleich angeordnete Stockwerke. Im Erdgeschoss befindet sich eine Forstkanzlei, eine Küche, ein Badezimmer sowie drei Wohnräume. Im ersten Stock befänden sich eine kleine Hausbesorgerwohnung, ein weiteres Badezimmer/WC, zwei Wohnräume und die Übersetzungskanzlei. Der ausgebauten Seminarraum liege im Halb-Souterrain, da das Haus durch eine steile Hanglage nach Süden ein Stockwerk gewinne. Daher sei der Zugang sowohl von außen als auch durch das Haus möglich. Außerdem gehöre zu dem Ensemble ein gegenüber stehendes Holzhaus, ebenfalls zweistöckig, mit zwei Wohnräumen und Bad/WC im Obergeschoss, das zu Wohnzwecken genutzt werde.

Die Hausbesorgerwohnung sei ganzjährig bewohnt, die restlichen Wohnräumlichkeiten würden unregelmäßig von verschiedenen Familienmitgliedern und Freunden der Eigentümer bzw. zwischendurch auch von der jeweils im Büro beschäftigten Person bewohnt. Im Prinzip könnten daher für kurze Seminare bei entsprechender Voranmeldung sämtliche Räume verwendet werden.

Vor allem sei natürlich an eine Nutzung der beiden großen Räume im Erdgeschoss (Ess-/Wohnzimmer mit Salon) gedacht (für gemeinsames Essen, Einzel – Coaching, lockere Nachbesprechung oder Seminardiskussion im kleinen Kreis), aber auch die weiteren Räume im Erdgeschoss könnten einbezogen werden. Die Küche werde ohnedies für Bewirtung notwendigerweise mitbenutzt, ebenso die Sanitärräume.

Schließlich wies die Bw. darauf hin, dass sich die Berufung nicht ausschließlich bzw. vordringlich gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen für den Seminarraum, also ausschließlich für die Vorbereitung einer zukünftigen Seminartätigkeit gewidmeten Ausgaben, richte. Es gehe vielmehr vor allem um die Nichtanerkennung der betrieblichen Veranlassung für die Aufwendungen im Rahmen der in den Jahren 1999 – 2001 durchgeführten Fassadenreparatur des Hauses G. 15, in welchem der Hauptsitz der Bw. untergebracht sei. Die Arbeiten seien auf Grund eines Vertrages mit den Vermietern vom 2. August 1999 durchgeführt worden. Daraus gehe hervor, dass die Bw. nicht nur im Hinblick auf eine geplante zusätzliche Tätigkeit im Bereich Seminare für Fremdsprachenmanagement und interkulturelle Kommunikation, sondern auch und vor allem im Rahmen eines langfristigen Image- und Werbekonzepts, das auf das Symbol der "Villa am Berg mit dem weiten Horizont" ausgerichtet sei, ein vordringliches Interesse an der repräsentativen Gestaltung der Außenfassade der Villa gehabt habe und sich deshalb im Rahmen eines entgeltlichen Geschäfts, das einem Drittvergleich standhalte, dazu verpflichtet habe.

Die Bw. legte der Vorhaltsbeantwortung u.a. die Honorarnote bezüglich des am 4./5. Oktober 2002 abgehaltenen Seminars sowie einen Raumplan des Hauses G. 15 bei. Auf dem Plan sind im Erdgeschoss ein Ess- und Wohnraum sowie ein Salon als bei der Vorbereitung des erwähnten Seminars verwendet gekennzeichnet. Ferner sind im Erdgeschoss die bereits genannten Räume sowie die Forstkanzlei und ein als Archiv bezeichneter Raum, im Obergeschoss der als Übersetzungskanzlei genutzte Raum als für die Seminarnutzung potentiell vorgesehen gekennzeichnet.

In der am 27. Mai 2004 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend Folgendes vorgebracht:

Der steuerliche Vertreter der Bw. verwies darauf, dass die Frage der betrieblichen Veranlassung der Fassadenrenovierung nicht allein an der Abhaltung von Seminaren gemessen werden dürfe. Die Seminartätigkeit stelle bloß ein Indiz dar. Entscheidend sei, dass die Bw. bereits seit Jahren in dem Haus G. 15 ihre Übersetzungstätigkeit ausübe und die Renovierung daher Folge dieser längeren Nutzung sei.

Dass sich die Abhaltung von Seminaren verzögere, sei auf die bereits in der Berufung erwähnten wirtschaftlichen Schwierigkeiten sowie auf die Erkrankung des DDr. R., somit auf höhere Gewalt zurückzuführen. Das Bemühen, Seminare abzuhalten, werde dadurch belegt, dass bereits ein Seminar organisiert worden sei, ferner sei eine Kooperation mit einer französischen Übersetzungskanzlei geplant. Der vom steuerlichen Vertreter im diesem

Zusammenhang vorgelegte Schriftverkehr mit der französischen Übersetzungskanzlei hat im Wesentlichen folgenden Inhalt:

Mit an die französische Übersetzungskanzlei adressiertem Schreiben vom 6. Mai 2004 erklärt sich die Bw. bereit, in den Räumlichkeiten der "Villa am Berg" Seminare zur Übersetzungsfortbildung für die Mitarbeiter/Partner dieser Übersetzungskanzlei zu veranstalten oder an der Veranstaltung mitzuwirken.

Mit Schreiben vom 24. Mai 2004 bekundet die französische Übersetzungskanzlei ihr Interesse daran, die angebotenen Seminarveranstaltungen zu nutzen. Beabsichtigt sei, jeweils drei Seminare zu veranstalten, jeweils ein Termin im September, Oktober und November.

Vorgeschlagen wird ein Treffen zur Führung eingehender Gespräche, bei dem auch die Preise fixiert und entschieden werden könne, ob die französische Übersetzungskanzlei als Mitveranstalter auftrete.

Die Vertreter des Finanzamtes verwiesen darauf, dass die Vereinbarung nicht fremdüblich sei, wofür auch spreche, dass die Eigentümer des Gebäudes und die Gesellschafter der Bw. in einem Verwandtschaftsverhältnis zueinander stehen. Die mangelnde Ernsthaftigkeit sei daran zu erkennen, dass, nachdem nunmehr rund die Hälfte des 10-jährigen Zeitraums des Kündigungsverzichts abgelaufen ist, nicht mehr als eine Seminar mit 3 Teilnehmern über 2 Tage organisiert worden sei. Auch sei der Seminarraum bis heute nicht endgültig ausgestattet, insbesondere weise er noch keine Bestuhlung auf. Der Zugang sei weiterhin nur über den Heizungskeller und über eine unbefestigte Wiese möglich. Was den Schriftverkehr mit der französischen Übersetzungskanzlei betrifft, so sei dies eine bloße Absichtserklärung, aber keine fixe Vereinbarung.

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

Vorweg ist festzuhalten, dass der am 3. Juni 2003 ergangene Umsatzsteuerveranlagungsbescheid für das Jahr 2001 an die Stelle der mit der gegenständlichen Berufung bekämpften Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Monate Feber, März, Juni, Juli und August 2001 tritt. Gemäß § 274 BAO gilt diese Berufung als auch gegen den Umsatzsteuerveranlagungsbescheid für das Jahr 2001 gerichtet (Ritz, BAO-Handbuch, § 274, 187, 188).

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften u.a. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 19.5.1993, 91/13/0045) ist für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlich, dass die Vereinbarungen

- 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- 2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- 3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (z.B. VwGH 22.6.1993, 93/13/0067).

Auch eine Personengesellschaft kann zu einem nahen Angehörigen eines Gesellschafters im "Nahen-Angehörigen-Verhältnis" stehen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 Tz. 45). So kommt auch der der Bw. auf Seiten der Vermieterin gegenüberstehenden Fr. F. als Mutter der 42,5 % Gesellschafterin Dr. R. und Schwiegermutter des 50 % Gesellschafters DDr. R. Angehörigeneigenschaft im Verhältnis zur Bw. zu. Die der Bw. ebenfalls auf Seiten der Vermieterin gegenüberstehende Fr. Dr. R. ist zum einen selbst an der Bw. beteiligt und weist zum anderen als Ehegattin des Hauptgesellschafters gleichzeitig Angehörigeneigenschaft zur Bw. auf.

Beteiligte der zu beurteilenden Vereinbarung vom 2. August 1999 bzw. Gesellschafter der Bw. sind somit fast ausschließlich durch Familienbande verbundene Personen. Dass es bei dieser Konstellation an einem Interessengegensatz mangelt, liegt auf der Hand.

Die Vereinbarung vom 2. August 1999 betrifft zudem ein Gebäude, das, sieht man von dem der Übersetzungstätigkeit dienenden Raum ab, für Wohnzwecke eingerichtet ist und von den erwähnten Personen auch in einer diesen Zwecken entsprechenden Weise genutzt wird.

Diese Besonderheiten rechtfertigen die Prüfung anhand der o.g. Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenvereinbarungen, ob für die durch diese Vereinbarung nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung nicht in Wahrheit eine familienhafte, in der Lebensführung der beteiligten Personen wurzelnde Veranlassung besteht.

In der Vereinbarung vom 2. August 1999 übernimmt die Bw. gegen bestimmte Gegenleistungen der Vermieterin die Renovierung der Fassade des im Eigentum der Vermieterin stehenden Gebäudes.

Gegen die mangelnde Fremdüblichkeit spricht bereits der Umstand, dass der Vereinbarung eine betragsmäßige Festlegung der von der Bw. übernommenen Verpflichtung nicht zu entnehmen ist. Pkt. 1 der Vereinbarung spricht davon, dass die für die Fassadenrenovierung entstehenden Kosten zur Gänze von der Bw. zu tragen sind, Pkt. 5 entbindet die Vermieterin von jeglicher Ersatzpflicht hinsichtlich der Kosten und Auslagen für die Renovierung, selbst wenn diese den ursprünglich geplanten Umfang übersteigen.

Die Bw. übernimmt folglich für die von der Vermieterin zu erbringenden Leistungen eine Gegenleistung in betragsmäßig unbestimmter, ja sogar unbegrenzter Höhe. Die Gegenleistung der Bw. besteht letztlich in der Durchführung der Fassadenreparatur, egal, was diese kostet.

Ein der Vermieterin fremd gegenüberstehender Dritter wäre eine solche Verpflichtung nicht eingegangen. Es ist zwischen Fremden nicht üblich, Verträge abzuschließen, in denen die Höhe des Entgelts bzw. die Berechnung des Entgelts betragsmäßig nicht dargetan wird (vgl. VwGH 21.7.1998, 93/14/0187). Ein fremder Dritter hätte auf einer betragsmäßigen Begrenzung der zu tätigen Investitionen bestanden.

Zwischen Fremden unüblich ist die Vereinbarung auch insofern, als die Zeiten der Inanspruchnahme weiterer Räumlichkeiten, etwa für die Abhaltung von Seminaren, einvernehmlich festzulegen sind. Das Erfordernis der Einvernehmlichkeit kann dazu führen, dass der Bw. die Nutzung weiterer Räumlichkeiten, selbst wenn sie konkret Teilnehmer für die Abhaltung von Seminaren zur Hand hätte, überhaupt verwehrt wäre, nämlich dann, wenn Einvernehmen eben nicht erzielt werden kann. Ein fremder Dritter würde sich nicht zur Erbringung einer Leistung verpflichten, wenn ungewiss ist, ob er aus dieser Leistung auch einen Nutzen wird ziehen können, weil der Nutzen eben nur mit Zustimmung des Vertragspartners zu erhalten ist, somit von dessen Gutdünken abhängt. Eine Verpflichtung der Vermieterin, die Nutzung weiterer Räumlichkeiten jedenfalls in bestimmter Zahl zu gestatten, enthält die Vereinbarung nicht.

Die Vereinbarung vom 2. August 1999 legt nicht einmal die Überlassung des als Seminarraum vorgesehenen Raumes in verbindlicher Weise fest. Ein fremder Dritter würde Investitionen in einen Raum, auf dessen Nutzung er keinen Rechtsanspruch hat, nicht vornehmen.

Für einen fremden Dritten würde sich damit ferner die Frage stellen, inwiefern Seminartätigkeit und Übersetzungstätigkeit synergieträchtige, einander zuarbeitende Tätigkeiten sein sollen, wenn auf Grund unzulänglicher vertraglicher Absicherung ungewiss ist,

ob Seminare überhaupt oder in einer Synergieeffekte schaffenden Anzahl abgehalten werden können.

Auch würde ein fremder Dritter den Umstand berücksichtigen, dass für private Zwecke eingerichtete und von der Vermieterin für solche Zwecke benutzte Räumlichkeiten wohl kaum das geeignete Ambiente für die Abhaltung von Seminaren bieten.

Dass Privaträumlichkeiten der Abhaltung von Seminaren dienen sollen, familienfremden Personen also die, wenn auch nur vorübergehende, Nutzung privater Räumlichkeiten für die Abhaltung von Seminaren gestattet werden soll, muss zudem als ungewöhnlich bezeichnet werden.

Die Vermieterin würde einem ihr fremd gegenüber stehenden Mieter wohl kaum von ihr für ihre Wohnzwecke benutzte Räumlichkeiten für die Durchführung von Seminaren überlassen.

Die Bw. betreibt eine Übersetzungskanzlei. Für den Erfolg einer solchen Tätigkeit ausschlaggebend sind die fachliche Kompetenz und die Qualität der Übersetzungsarbeiten. Warum es der Schönheit der Fassade eines im Wesentlichen für Wohnzwecke genutzten Hauses bedarf, um Werbeeffekte für die Tätigkeit als Übersetzer zu erzielen, ist nicht nachvollziehbar. Auch Fremdsprachenseminare werden in erster Linie nach der fachlichen Kompetenz und dem vermittelten Wissen beurteilt. Ein geeigneter Veranstaltungsort und eine angenehme Atmosphäre mögen zwar der Abhaltung von Seminaren förderlich sein.

Ein fremder Dritter würde aber weder zur Erzielung von Werbe- und PR-Effekten für seine Übersetzungskanzlei, zumal er in Betracht ziehen würde, dass der mehr als fragwürdige Werbewert, den das Symbol der "Villa am Berg mit dem weiten Horizont" für den Betrieb einer Übersetzungskanzlei zu entfalten vermag, eine Investition im berufungsgegenständlichen Ausmaß nicht rechtfertigt, noch für eine beabsichtigte Erweiterung dieser Tätigkeit um Sprachseminare Beträge in unbestimmter Höhe in die Renovierung der Fassade eines ihm nicht gehörenden Hauses, in dem er lediglich einen Raum für Zwecke seiner Übersetzungstätigkeit gemietet hat und von dem ungewiss ist, ob und in welchem Umfang er es überhaupt für eine Seminartätigkeit wird nutzen können, investieren. Unter diesen Prämissen wäre es wirtschaftlicher und vom Umfeld her sinnvoller, als Veranstaltungsort ein Seminarhotel zu wählen.

Die vom steuerlichen Vertreter der Bw. in der Berufungsverhandlung erstmals in Treffen geführte Begründung, die Fassadenrenovierung sei Folge der bereits langjährigen Nutzung des Gebäudes für die Übersetzungstätigkeit der Bw., vermag ebenfalls nicht zu überzeugen.

Abgesehen davon, dass die Berufung und die Vereinbarung vom 2. August 1999 anderes, nämlich die Abhaltung von Seminaren und die Erzielung von Synergie- sowie Werbe- und PR-

Effekten, als die betriebliche Veranlassung auslösende Momente nennen, nutzt die Bw. nicht das gesamte Gebäude, sondern einen einzigen Raum für ihre Übersetzungstätigkeit (siehe Mietvertrag vom 30. November 1991). Warum aber die Übernahme der Kosten für die Renovierung der Hausfassade Folge des Umstandes, dass die Bw. einen Raum dieses Hauses für ihre Übersetzungstätigkeit nutzt, sein soll, ist nicht nachvollziehbar. Ein der Vermieterin fremd gegenüberstehender Mieter, der im Haus der Vermieterin einen einzigen Raum gemietet hat, würde die – betraglich nicht einmal bestimmten – Kosten für die Renovierung der Fassade jedenfalls nicht übernehmen.

Festzustellen bleibt, dass die Vereinbarung vom 2. August 1999 zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen nicht abgeschlossen worden wäre.

Die Kriterien für die Beurteilung von Angehörigenvereinbarungen haben Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Im Rahmen der Beweiswürdigung war aus der Ungewöhnlichkeit und mangelnden Fremdüblichkeit der Vereinbarung vom 2. August 1999 zu folgern, dass die Aufwendungen nicht durch den Betrieb der Bw. veranlasst sind, der wahre wirtschaftliche Gehalt der Vereinbarung vom 2. August 1999 vielmehr darin besteht, im Haushalt und in der Lebensführung der Gesellschafter der Bw. bzw. deren Angehörigen begründeten Aufwendungen unter Vorgabe einer betrieblichen Veranlassung steuerliche Abzugsfähigkeit zu verleihen.

Dafür spricht auch der Umstand, dass die Bw. die in Aussicht gestellte Abhaltung von Seminaren nie ernsthaft betrieben hat. Seit Vornahme der strittigen Investitionen, somit seit rd. 5 Jahren, hat die Bw. Räumlichkeiten des Hauses lediglich für die Vorbereitung eines Seminars verwendet. Unter ihrer Internet Adresse bietet die Bw. im Jahr 2004 noch immer die Abhaltung des Seminars vom Oktober 2002 an und hält dort noch immer das Formular für die Anmeldung zu diesem Seminar bereit. Der schon im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung in Aussicht gestellte Ausbau des Seminarraums ist noch immer ausständig. Unverändert spricht die Bw. von geplanten Investitionen und von einer beabsichtigten Intensivierung des Seminarbetriebes.

Auch die im Zuge der Berufungsverhandlung vorgelegte, mit 6. und 24. Mai 2004 datierte, somit im zeitlichen Zusammenhang mit der Anberaumung und Abhaltung der Berufungsverhandlung geführte Korrespondenz mit einer französischen Übersetzungskanzlei lässt nicht mehr erkennen, als das bloße Bekunden von Absichten.

Bei dieser Sachlage sind die Beteuerungen der Bw., eine zusätzliche Tätigkeit im Bereich Seminare für Fremdsprachenmanagement und interkultureller Kommunikation geplant zu haben und dadurch Synergieeffekte mit der Übersetzungstätigkeit erreichen zu wollen,

---

unglaublich. Auch die von der Bw. ins Treffen geführte finanzielle Notlage sowie der Auslandsaufenthalt und die Erkrankung des Hauptgesellschafters vermögen nicht zu erklären, warum seit nunmehr rd. 5 Jahren noch immer kein ernsthafter Versuch, die in Aussicht genommene Seminartätigkeit in der "Villa am Berg" zu entfalten, erkennbar ist.

Unter dem Aspekt der mangelnden Fremdüblichkeit der gegenständlichen Vereinbarung wurde bereits darauf hingewiesen, dass für den Erfolg einer Übersetzungskanzlei die fachliche Kompetenz und die Qualität der Übersetzungen ausschlaggebend sind. Eine nachvollziehbare Erklärung, inwieweit die Schönheit der Fassade eines Hauses bzw. das Symbol der "Villa am Berg mit dem weiten Horizont" der Übersetzungstätigkeit der Bw. förderlich sein soll, bleibt die Bw. schuldig. Die Bw. beschränkt sich vielmehr darauf, in unbestimmter Weise ein langfristiges Image- und Werbekonzept zu behaupten. Eine konkrete Veranlassung der Ausgaben für die Fassadenreparatur durch den Übersetzungsbetrieb der Bw. wird damit aber nicht dargetan. Soweit die Bw. ihr Interesse an einer repräsentativen Gestaltung der Außenfassade der Villa betont, gibt sie auch nur das Vorliegen eines gemäß § 20 Z 3 EStG nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwandes zu erkennen.

Auffällig ist ferner die uneinheitliche Argumentationslinie der Bw. Die Bw. betont einerseits die geplante zusätzliche Seminartätigkeit und die Synergieeffekte, die sich daraus mit der Übersetzungstätigkeit ergeben sollen, schwächt aber an anderer Stelle die Bedeutung der Seminartätigkeit ab, während das gesamte Vorbringen sich im Wesentlichen doch auf die geplanten Seminaraktivitäten und Erklärungen für die zeitliche Verzögerung dieser Aktivitäten bezieht. In der Berufungsverhandlung wird dann, als neues Argument, die Fassadenrenovierung als Folge der betrieblichen Nutzung des Gebäudes dargestellt.

Ferner muss gefragt werden, was als die betriebliche Veranlassung auslösendes Moment verbleiben soll, wenn der geplanten Seminartätigkeit in diesem Zusammenhang keine besondere Bedeutung zukommt. Dass der Umstand, dass die Bw. im Haus G. 15 einen einzigen Raum gemietet hat sowie das behauptete, nicht nachvollziehbare Image- und Werbekonzept die betriebliche Veranlassung der strittigen Aufwendungen nicht zu begründen vermögen, wurde bereits dargelegt.

In der bloßen Behauptung eines langfristigen Image- und Werbekonzepts ist daher ebenso wie in der die Ebene von Absichtserklärungen nicht verlassenden Ausweitung der Übersetzungs- um eine Seminartätigkeit bloß der Versuch zu sehen, den am privaten Wohngebäude durchgeführten, den Haushalt und die Lebensführung der beteiligten Personen betreffenden Investitionen den Anstrich betrieblicher Veranlassung zu geben.

Dass die Bw. die betragsmäßig unbegrenzte Verpflichtung zur Durchführung der Fassadenreparatur übernommen hat, findet seine Erklärung nur in der familienhaften Verflechtung der beteiligten Personen, somit in dem Umstand, dass die Investitionen für die Bw., da es sich um Investitionen in ein Gebäude handelte, das im Eigentum einer Gesellschafterin bzw. naher Angehöriger von Gesellschaftern steht, nicht verloren waren. Die Bw. hätte, so sie der Vermieterin fremd gegenübergestanden wäre, diese Investitionen nicht getätigt.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Vereinbarung vom 2. August 1999 einem Fremdvergleich nicht Stand hält und dass hieraus im Rahmen der Beweiswürdigung, auch unter Würdigung des sonstigen Vorbringens der Bw., die Schlussfolgerung zu ziehen ist, dass diese Vereinbarung nicht durch die nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung, sondern familienhaft, in der Lebensführung der beteiligten Personen veranlasst war, weshalb den streitgegenständlichen Aufwendungen und Vorsteuern die steuerliche Abzugsfähigkeit zu versagen ist.

Diese Feststellung kann endgültig getroffen werden. Eine Ungewissheit über Bestand oder Umfang der Abgabepflicht lässt der vorliegende Sachverhalt nicht erkennen, weshalb ein Grund für vorläufige Abgabenfestsetzungen nicht besteht. Der Spruch der angefochtenen Bescheide war daher insoweit zu ändern, als diese Bescheide endgültig zu ergehen haben.

Wien, 28. Mai 2004