



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des SN, vom 23. Mai 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr, vertreten durch Johann Wurm, vom 8. April 2005 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer, jeweils für 1999 bis 2002, nach der am 28. Oktober 2008 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

**(1)** Der Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) betrieb im berufsgegenständlichen Zeitraum als Einzelunternehmer eine Mühle. Die Gewinnermittlung erfolgte im Berufszeitraum nach § 4 Abs. 1 EStG 1988. Im März 2008 wurde das Einzelunternehmen in eine GmbH eingebracht, an der der Bw. 100% der Anteile hält.

Im Betrieb ist ua. der Sohn des Bw., NN (im Folgenden als „Sohn“ bezeichnet), als Müllermeister beschäftigt; seit Gründung der dem Bw. gehörenden GmbH ist er auch – ohne selbst Anteile zu halten – deren Geschäftsführer. Er bewohnt seit dem Jahr 2000 mit seiner Familie (Ehegattin, zwei Kinder) ein am Betriebsgrundstück gelegenes Gebäude, welches im Berufszeitraum errichtet wurde und sich im Betriebsvermögen des Betriebes des Bw. befindet.

Der Sohn ist weiters zu 100% an der 2005 gegründeten Fa. N-Verarb-u-Handels-GmbH (im Folgenden N-GmbH) beteiligt und auch deren Geschäftsführer, die an derselben Adresse wie seine Wohnadresse situiert ist.

**(2)** Im Zuge einer den Rechtsmittelzeitraum umfassenden **Außenprüfung** stellte ein Prüfer ua. fest:

### **Betriebswohnung**

(Pkt. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung; Tz 1a des Betriebsprüfungsberichts)

*In den Jahren 1999 und 2000 wurde – angrenzend an die bestehende Lagerhalle – ein Wohnhaus ("Betriebswohnung") errichtet. Die Anschaffungskosten wurden aktiviert, Vorsteuerabzüge in Anspruch genommen. Diese Wohnung steht ab Fertigstellung im Jahr 2000 dem im Betrieb beschäftigten Sohn samt dessen Familie gegen eine jährlich verbuchte Miete von anfangs ATS 24.000,- als Betriebswohnung zur Verfügung.*

*Verträge zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.*

*Bei Bestehen einer persönlichen Nahebeziehung wäre lt. ständiger Rechtsprechung eine betriebliche Veranlassung für die Zurverfügungstellung einer Wohnung nur dann anzunehmen, wenn dafür praktisch ausschließlich betriebliche Erwägungen maßgebend sind und die Überlassung von Dienstwohnungen an (fremde) Arbeitnehmer bei Betrieben vergleichbarer Art üblich ist. Nach der Verkehrsauffassung ist dies bei Betrieben mittlerer Größe, so wie er auch hier vorliegt (damaliger Jahresumsatz ca. ATS 19 Mio.), nicht üblich. Die mit der Wohnung in Zusammenhang stehenden Kosten und Vorsteuern sind daher nicht abzugsfähig, der verbuchte Mieterlös ist zu stornieren.*

### **Wasseranschlussgebühr**

(Pkt. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung; Tz 2a des Betriebsprüfungsberichts)

*Die seitens der Stadtgemeinde ... vorgeschriebene Wasserleitungsanschlussgebühr betrifft ... private Wohneinheiten .. bzw. die ... nicht als betrieblich anerkannte Betriebswohnung ....*

### **Darlehen des Sohnes**

(Pkt.11 der Niederschrift über die Schlussbesprechung; Tz 10a des Betriebsprüfungsberichts)

*Im Jahr 1999 wurde vom Sohn in drei Tranchen ein Darlehen iHv. ATS 1.150.000,- aufgenommen. Dieses Darlehen wurde erst per 31.12.2000 erstmals gesondert bilanziert (und zwar mit einem Betrag von ATS 1.180.000), auch wurden die Zinsen für 1999 erst mit 31.12.2000 nachgebucht.*

*Verträge zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität) eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.*

*Nach Ansicht der Betriebsprüfung halten die getroffenen Leihgeldvereinbarungen dem gebotenen Fremdvergleich nicht stand (völlig offene Zinssatzvereinbarung, keine klaren Rückzahlungsvereinbarungen, keine Vereinbarung über eine Besicherung).*

*Die als Betriebsausgaben geltend gemachten Zinsen sind daher ... nicht anzuerkennen.*

**(3)** Im vom Prüfer angelegten Arbeitsbogen befinden sich hinsichtlich dieser Feststellungen folgende Unterlagen.

- a) Einreichpläne des vom Sohn bewohnten Hauses, in denen ursprünglich dieser als „Bauherr“ aufscheint; nachträglich ist die Bezeichnung handschriftlich auf den Namen des Bw. ausgebessert;
- b) Entwicklung des Gehalts des Sohns, der folgende Bruttogehälter bezog:

1998: ATS 299.352

1999: ATS 304.640

2000: ATS 310.124

2001: ATS 317.648

2002: ATS 326.738.

c) Mail des Prüfers an den steuerlichen Vertreter, in welchem um die Übermittlung von Vereinbarungen zum Leihgeld und zur Wohnung des Sohns ersucht wurde.

d) Vom Sohn und dem Bw. unterfertigte Leihgeldvereinbarungen vom 31. März 1999, 26. April 1999 sowie 23. November 1999 mit jeweils folgenden – identen - Inhalten:

### **Vereinbarung**

*Über die Gewährung eines Leihgeldes in Form eines Prekariums im Sinne des ABGB wie folgt:  
NN ... gewährt dem Bw. ein Leihgeld nach Maßgabe der folgenden Punkte:*

*1) Höhe des Leihgeldes – Saldoführung*

*... Dieses Leihgeld ist in die Bücher des Unternehmens aufzunehmen. Der Saldo des Leihgeldes ist weiterhin in den jährlichen Jahresabschlüssen auszuweisen und fortzuführen. Eine Nachvollziehbarkeit der Saldoentwicklung ist zu gewährleisten.*

*2) Verrechnung des Leihgeldes*

*kontokorrentmäßig;*

*Die Zinsen sind jährlich zum 31.12. zu berechnen und dem Saldo anzurechnen.*

*3) Zinssatz*

*1,5 %;*

*Dieser Zinsfuß versteht sich als grundsätzlicher Ansatz. Anpassungen nach oben oder unten sind entsprechend der aktuellen Situation des Geldmarktes möglich und bedürfen nicht der Schriftform. Die Entscheidung über eine allfällige Anpassung kann über die Steuerberatung bei der Erstellung der Jahresabschlüsse bzw. im Zuge der Berechnung der jährlichen Zinsen des Leihgeldes getroffen werden.*

*4) Fälligkeit*

*sofort nach Fälligstellung, Auszahlung ohne Verzug;*

*5) Sonstige Absprachen*

*Die Liquidität des Unternehmens des Bw., ist infolge großer Investitionen nach Möglichkeit länger zu stützen. Aus diesem Grunde sollte eine Fälligstellung des Leihgeldes so spät wie möglich erfolgen.*

*Diese Vereinbarung kann jederzeit widerrufen oder geändert werden, wobei Änderungen dieser Vereinbarung mit Ausnahme von Änderungen gem. Pkt. 3 der Schriftform bedürfen.*

**(4)** Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ am 8. April 2005 im wiederaufgenommenen Verfahren **neue Umsatz- und Einkommensteuerbescheide** für 1999 bis 2002.

**(5)** Dagegen wurde am 23. Mai 2005 **Berufung** erhoben, in der eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt und zur Begründung ausgeführt wurde:

1999 sei im Betrieb eine grundsätzliche erweiternde Tätigkeit aufgenommen worden. Hiezu sei es erforderlich gewesen, einerseits größere Investitionen zu tätigen, andererseits den

Einsatz der Mühlenmaschinen im Nachtbetrieb, wenn sich die Investitionen lohnen sollten. Die Tätigkeitserweiterung habe erwarten lassen, dass dadurch sowohl die Umsätze als auch Gewinne steigern sollten, welche Erwartungen auch tatsächlich eingetroffen seien.

Sowohl der Bw. als auch der Sohn seien bereit gewesen, einerseits die nicht unbeträchtlichen Investitionen zu riskieren und andererseits die zusätzlichen Aufgaben zu übernehmen. Aus diesem Grund sei eine Aufteilung der Arbeitsbereiche vorgenommen worden: Der Bw. habe die Beschaffung und den Vertrieb übernommen, der Sohn sei als gelernter Müllermeister für die Produktion zuständig gewesen. Mit seinem Wissen und Fachkönnen sei er in der Lage gewesen, nicht nur die bisher in der Mühle zu verrichtenden Produktionsarbeiten zu erledigen, sondern auch jene Produkte zu bearbeiten und die Waren herzustellen, deren Produktion und Bearbeitung mit den neu investierten Maschinen und Einrichtungen überhaupt erst möglich geworden war.

Für die Tätigkeit, mit welcher der Sohn auf Grund der Neuinvestitionen zu betrauen gewesen sei, seien grundsätzlich hochspezialisierte Fachkräfte erforderlich, die in der Branche gesuchte Kräfte seien.

Einerseits liefen die Mühlmaschinen im Tag- und Nachtbetrieb rund um die Uhr. Andererseits sei es in der Branche sehr schwierig, überhaupt Dienstnehmer zu finden, die fachlich in der Lage seien, die teilweise hochspezialisierten Arbeitsabläufe zu beherrschen und die Maschinen richtig zu bedienen. Der Tag- und Nachtbetrieb erfordere es, dass jene Personen, welche die Mühlenmaschinen betreuten, ständig in unmittelbarer Nähe vor Ort zur Verfügung stünden. Dies sei nicht nur wegen der ständig drohenden Brandgefahr (Selbstentzündung und Staubexplosionsgefahr, in der berufungsgegenständlichen Mühle habe schon einmal ein verheerender Brand den gesamten Betrieb verwüstet) unabdinglich, sondern auch dann erforderlich, wenn die Mühlenmaschinen eine Störung aufzeigten, was praktisch sehr oft der Fall sei.

Da diese Kräfte vor Ort nahezu überhaupt nicht verfügbar seien, sei es daher unabhängig von der Größe eines Betriebes branchenüblich, derartigen Personen auch Dienstwohnungen anzubieten. Dies geschehe in der Praxis branchenweit und regionalübergreifend in sehr großzügiger Weise. Die Betriebe würden in ihren Stellenangeboten bei Verheirateten teilweise mit einer Zurverfügungstellung von Wohnungen sogar in Größen bis zu Einfamilienhäusern für leitende Angestellte und Obermüller werben.

Der Sohn habe die Leitung der Produktion im Betrieb des Bw. übernommen. Bei einem Dienstverhältnis mit einem fremden Dienstgeber würde ihm aus dem oben genannten Gründen in jeder Mühle – unabhängig von der Betriebsgröße – eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt werden. Der Sohn sei verheiratet und Familienvater. Er habe damals,

schon bevor die Investition in der Mühle spruchreif geworden war, für sich und seine Familie ein Einfamilienhaus bauen wollen, wofür seine Familie schon jahrelang Mittel angespart gehabt hätte. In Folge des betrieblichen Erfordernisses einer Nähe des Wohnortes zum Arbeitsplatz habe die Familie in Miete in nächster Nachbarschaft gewohnt. Dieses Haus, sei jedoch abgerissen worden. Es sei – trotz des Versuches – unmöglich gewesen, dieses Grundstück auf dem das abzureißende Haus gestanden habe, zu erwerben. Falls dies möglich gewesen wäre, hätte der Sohn dieses erworben und sein Heim auf diesem, in nächster Nachbarschaft befindlichem, Grundstück auf eigene Kosten und Gefahr errichtet. In Folge der Unmöglichkeit, das Familienheim auf einem eigenen Grundstück zu errichten, sei der Entschluss gefasst worden das Heim auf dem Betriebsgrundstück der Mühle zu errichten, weil eine entsprechende Nähe branchentypisch unbedingt notwendig sei. Der Sohn habe jedoch kein Interesse gehabt seine Wohnung auf einem Grundstück zu errichten, bei dem er nicht selbst Eigentümer sei. Es sei daher der Gedanke gefasst worden, dass die Wohnung vom Bw. errichtet würde. Der Sohn habe dafür seine gesparten Mittel dem Betrieb geliehen, der die Wohnung errichtet habe und er bewohne seither als Mieter zu einem ortsüblichen Mietzins die Wohnung als Dienstnehmer. Hinsichtlich der Leihgeldgestellung und der Wohnungsbenützung seinen schriftliche Vereinbarungen getroffen worden, in welchen die in beiderseitigen Einvernehmen getroffenen Vereinbarungen exakt festgehalten worden seien. Sowohl die Betriebsgröße als auch die Tätigkeit des Sohns entsprächen im Fremdvergleich jenen Fällen, in denen auch anderen Obermüllern Betriebswohnungen (teilweise sogar kostenlos, teilweise entgeltlich) zur Verfügung gestellt würden.

Sämtliche weiteren Sachverhalte (Art und Umfang der geschilderten Investition, niedergeschriebene Vereinbarungen, etc.) seien der Abgabenbehörde bekannt und müssen daher nicht nochmals vorgelegt werden.

Hinsichtlich dieses Sachverhaltes habe die Abgabenbehörde im Rahmen einer Außenprüfung entgegen der in der Berufung vertretenen Ansicht die Meinung vertreten, die Zurverfügungstellung einer Wohnung sei bei Betrieben kleiner und mittlerer Größe nicht üblich und verwehre daher sämtlich Ansätze und Buchungen, welche mit diesem Faktum in Verbindung stünden.

Die Abgabenbehörde vertrete weiters die Ansicht, die Leihgeldgewährung entspreche nicht der Fremdüblichkeit und anerkenne nicht die hiefür verrechneten Zinsen als Betriebsausgabe. Hinsichtlich der Zurverfügungstellung der Wohnung könne es aus zweierlei Gründen nicht sein, dass deren betrieblichen Veranlassung und damit deren steuerliche Bedeutung negiert werde.

Erstens werde übersehen, dass grundsätzlich nicht die Größe eines Betriebes dafür maßgebend sein könne, ob eine Wohnung üblich sei oder nicht, sondern dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise Art und Umfang der tatsächlichen Tätigkeit maßgeblich sein müssten, ob eine Wohnung betriebsnotwendig sei.

Es werde seitens des Bw. die Ansicht vertreten, dass eine betriebliche Veranlassung in zwei Fällen anzunehmen sei:

Zunächst sei sie dann gegeben, wenn es die (im gegenständlichen Fall branchentypische, Tätigkeits- und Berufsbedingte) Betriebsnotwendigkeit erfordere, dass eine Wohnung zur Verfügung gestellt werden müsse.

Sodann sei sie auch dann noch gegeben, wenn zwar die wirtschaftliche Betrachtungsweise eine Notwendigkeit für eine Zurverfügungstellung einer Wohnung nicht erkennen lasse, es aber auf Grund der Größe eines Betriebes üblich erscheine, Dienstnehmer Betriebswohnungen unentgeltlich oder entgeltlich zur Verfügung zu stellen. Der Üblichkeit komme demnach gegenüber der Notwendigkeit eine subsidiäre Bedeutung zu.

Wenn daher die betriebliche Notwendigkeit derart schwer wiege, dass sie bereits eine Prägung erkennen lasse, die zumindest innerhalb einer Branche unabhängig von einer Betriebsgröße eine Vielzahl von Betrieben gleichermaßen betreffe, sei es nicht die Üblichkeit, sondern die Betriebsnotwendigkeit die die betriebliche Veranlassung bedinge und bejahe.

Zweitens wurde es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zuwiderlaufen, wenn bei großen Betrieben gleicher Art, ihre Einkünfte nach den selben Vorschriften zur Gewinnermittlung wie kleinere Betriebe ermittelten, die Zurverfügungstellung einer Wohnung an Dienstnehmer als betriebsnotwendig angesehen würde, während dies bei kleineren Betrieben nicht geschähe.

Aus den genannten Gründen sei im gegenständlichen Fall die Wohnung aus zwei Gründen als betrieblich veranlasst anzusehen und damit steuerlich anzuerkennen, weil eine Betriebsnotwendigkeit gegeben sei und offensichtlich bei größeren Betrieben eine Wohnung als betrieblich veranlasst angesehen werde, auch dann wenn sie die selben Gewinnermittlungsvorschriften zu beachten hätte, als der berufsgegenständliche Betrieb.

Mit der Anerkennung der betrieblichen Veranlassung der Dienstwohnung sei auch die Wasseranschlussgebühr als betrieblich veranlasst anzusehen.

Hinsichtlich des zweiten Anfechtungspunktes dahingehend, dass die steuerliche Anerkennung der Leihgeldzinsen als Betriebsausgabe verwehrt werden solle, werde ausgeführt, dass diese Zinsen ebenfalls betrieblich veranlasst seien um sowohl dem Grunde und der Höhe nach als auch den formellen Anforderungen nach fremdüblich sein. Der wirtschaftliche Zusammenhang

des Leihgeldes mit der Dienstwohnung sei gegeben. Da die Dienstwohnung als betrieblich veranlasst anzusehen sei, seien auch die mit deren Finanzierung verbundenen Zinsen als Betriebsausgabe anzusehen.

Dadurch, dass der Betrieb infolge der dargestellten großen Investitionen enorme finanzielle Mittel habe aufbringen müssen, sei es nahegelegen, die Finanzierung über die Hereinnahme eines Leihgeldes vom Sohn, der einen größeren Geldbetrag angespart gehabt habe, abzuwickeln. Eine allzu starke Abhängigkeit von Kreditinstituten habe dadurch vermieden werden können, nicht zuletzt sei das Leihgeld vom Sohn rascher und unbürokratischer zu erhalten, als ein, über langwierige Ansuchen, bei Banken zu erlangender Kredit.

Aus diesem Grund sei die Verrechnung des Leihgeldes wirtschaftlich begründet.

Auch die formellen Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung seien vollinhaltlich erfüllt. Es sei am 23. November 1999 eine schriftliche Vereinbarung getroffen worden, in welcher die Höhe des Leihgeldes exakt festgehalten worden sei und eine buchhalterische und somit schriftliche Nachvollziehbarkeit des Saldos vereinbart und damit sichergestellt worden sei, der Zinssatz fixiert worden sei und der Höhe nach jenen Sparzinsen entspreche, die der Sohn auch von seiner Geldanstalt bekommen hätte, wenn er die Mittel seiner Bank zur Verfügung gestellt hätte. Anstelle des Kreditinstitutes habe der Betrieb das Geld im Wege der Leihgeldverrechnung um die gleichen Konditionen zur Verfügung gestellt bekommen. Der Aussage des Betriebsprüfers, dass die Zinsvereinbarung völlig offen sei, sei nicht zu folgen. Der Zinssatz sei fix vereinbart und an die Entwicklung des Geldmarktes gebunden, dh. wie im Fremdvergleich bei einem Kreditinstitut schwanke ein einmal fixierter Zinssatz abhängig von der Entwicklung des Geldmarktes, zumeist Bindung an den Euribor, aber auch andere Bindungen seien denkbar. Zudem hätten der Bw. und sein Sohn keinen direkten Einfluss mehr auf die zu verrechnenden Zinsen, weil sie diese Berechnung der Steuerberatung übertragen hätten, welcher in diesem Punkt mehr Know-how habe. Es gäbe eine klare Vereinbarung über die Rückführung des Leihgeldes. Änderungen der schriftlichen Vereinbarung könnten nur wiederum schriftlich erfolgen und damit künftigen Unklarheiten wirksam vorgeborgt werden.

Damit weise die getroffene Vereinbarung einen eindeutigen Inhalt aus, der klar jeden Zweifel ausschließe und durch die Schriftlichkeit auch nach außen hin ausreichend zum Ausdruck komme. Eine steuerliche Anerkennung habe daher zu erfolgen.

Der Berufung waren Stellenangebote von Mühlen, in denen jene gekennzeichnet sind, die Wohnmöglichkeiten zur Verfügung stellen, beigelegt.

Diese Stellenangebote betreffen Mühlen in Österreich, Deutschland sowie eine aus Zaire. Die Textpassagen in den Inseraten, in denen auf vorhandene Wohnmöglichkeiten hingewiesen wird, lauten:

*„freie Wohnung“,  
 „Zimmer (Wohnung) kann beigestellt werden“,  
 „kostenlose Betriebswohnung“,  
 „bei der Wohnungsbeschaffung sind wir behilflich“,  
 „eine Betriebswohnung im Werk kann gestellt werden“  
 „Wohnung kann gestellt werden“,  
 „zugesichert wird auf Wunsch eine Werkswohnung“,  
 „Wohnmöglichkeit vorhanden“,  
 „sehr schöne Lage mit bezugsfertigem Einfamilienhaus, personalfreier Nachtbetrieb“  
 „freie Unterkunft“,  
 „keine Nachtarbeit; für Ledigen kann Zimmergestellt werden, für Verheirateten steht Einfamilienhaus zur Verfügung“,  
 „kein Schichtbetrieb, Neubau-Werkswohnung vorhanden“,  
 „preiswerte Betriebswohnung kann gestellt werden“,  
 „wir bieten eigenes Haus mit Garten im Firmengelände“,  
 „wir bieten eine moderne Dienstwohnung“,  
 „Werkswohnung/-haus kann gestellt werden“,  
 „eine Wohnung kann auf Wunsch gestellt werden,  
 „wir bieten eine Wohnung in unserem neuen Personalhaus“,  
 „schöne Betriebswohnung ist vorhanden“,  
 „geboten wird eigenes Haus mit Garten im Betriebsgelände“,  
 „wir bieten eine kostenlose Betriebswohnung“,  
 „wir sind Ihnen bei der Wohnraumschaffung behilflich“.*

**(6)** In seiner **Stellungnahme** zur Berufung vom 17. November 2005 führte der Prüfer aus:

### **Betriebswohnung**

Zusammengefasst werde in der Berufung die Abzugsfähigkeit der Betriebswohnung gefordert, indem einerseits die Betriebsnotwendigkeit in den Vordergrund gestellt werde und andererseits die Nichtanerkennung von Dienstwohnungen bei Betrieben mittlerer Größe der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widerspräche. Dem sei vorweg entgegenzuhalten, dass der VwGH in verschiedenen Erkenntnissen ausgeführt habe, dass die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung unter dem Aspekt des Fremdvergleiches bei Betrieben mittlerer Größe (zB. 22.9.1992, 88/14/0058; 30.9.1999, 98/15/0005) sowie bei kleinen Familienbetrieben (zB 1.2.1980, 0732, 0908, 3413/79) unüblich sei.

Nach ständiger Lehre und Rechtsprechung könnten Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen (Publizität), eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Obwohl eine *„Vereinbarung zur Betriebswohnung“* abverlangt worden sei, habe im Zuge der Außenprüfung keinerlei schriftliche Vereinbarung vorgelegt werden können. Das heiße, es gebe auch keine schriftliche Vereinbarung über die Nutzung der Wohnung nach einer eventuellen Auflösung des Dienstverhältnisses oder nach einer möglichen Betriebsübernahme. Dies spreche jedenfalls gegen einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden



Inhalt. Anzumerken ist hier, dass der Sohn als designierter Betriebsnachfolger vorgesehen sei. Die Wohnung müsste – laut steuerlichem Vertreter bei der Schlussbesprechung – bei Betriebsübernahme ins Privatvermögen überführt werden.

Der Sohn sei auch bereits vor Errichtung der Betriebswohnung im Unternehmen angestellt gewesen. Wie bereits anlässlich der Schlussbesprechung erläutert worden sei, habe der Sohn eine Mietwohnung, die ca. 200 Meter vom Betrieb entfernt gewesen sei, bewohnt. Da dieses Haus abgerissen worden sei, habe sich die Notwendigkeit zu bauen ergeben.

Zur Finanzierung der Betriebswohnung seien dem Betrieb Ersparnisse des Sohns als Darlehen zugeführt worden. Eine ungewöhnliche Gestaltung: *„der Dienstnehmer finanziert sich seine Wohnung selbst – jedoch mit Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges.“*

Nach Ansicht des Prüfers seien bei Errichtung der "Betriebswohnung" (Wohnnutzfläche 148m<sup>2</sup>) eindeutig private Motive im Vordergrund gestanden, nämlich die auf Grund des Abrisses des Miethauses zwingend erforderliche Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses der Familie des Sohns. Dadurch stelle sich die Frage der Betriebsnotwendigkeit nur subsidiär. Die für eine Anerkennung geforderte, praktisch ausschließlich von betrieblichen Erwägungen geleitete Zurverfügungstellung einer Wohnung sei nicht gegeben.

Im Übrigen sei eine markante Umsatzsteigerung nur zwischen dem Jahr 2000 und dem Jahr 2001 erkennbar. Diese beruhe – lt. Auskunft des Sohns vom 10. Jänner 2005 – fast ausschließlich auf einem von ihm abgewickelten hohen Zuwachs im Handelsbereich (Handel mit importiertem Getreide) und nicht wie in der Berufung angedeutet, auf Produktionsarbeiten.

### **Darlehen des Sohns – Zinsen**

Wie bereits im Bericht ausgeführt, könnten Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen (Publizität), eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Es sei unbestritten, dass über die Gewährung der Leihgelder durch den Sohn des Bw. in drei Tranchen jeweils eine – inhaltlich praktisch idente – schriftliche Vereinbarung vorliege. Darin sei in Pkt. 3 festgehalten, dass der Zinsfuß 1,5% betrage. Weiters: *"Dieser Zinsfuß versteht sich als grundsätzlicher Ansatz. Anpassungen nach oben oder unten sind entsprechend der aktuellen Situation des Geldmarktes möglich und bedürfen nicht der Schriftform. Die Entscheidung über eine allfällige Anpassung kann über die Steuerberatung bei der Erstellung der Jahresabschlüsse bzw. im Zuge der Berechnung der jährlichen Zinsen des Leihgeldes getroffen werden".*

Jeder Fremde wäre nicht damit einverstanden, dass der anzuwendende Zinssatz im Nachhinein vom Darlehensnehmer bzw. hier von dessen steuerlichem Vertreter im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses bzw. im Zuge der Zinsberechnung festgelegt werde. Ergebe die Berechnung der Zinsen einen zu hohen Wert, könnten diese vom Darlehensnehmer nach unten korrigiert werden. Allein diese Tatsachen sprächen gegen eine fremdübliche Vertragsgestaltung.

Eine Auszahlung der Zinsen sei nicht vereinbart. In Pkt. 2 werde dazu lediglich festgehalten, dass die Zinsen jährlich dem Kapital zuzuschlagen seien. Welcher fremde Darlehensgeber würde auf die Auszahlung der Zinsen verzichten? Noch dazu, wo in der Vereinbarung keinerlei Sicherheiten fixiert seien. Weiters werde in Pkt. 4 und 5 festgehalten, dass die Auszahlung ohne Verzug sofort nach Fälligkeit zu erfolgen habe und die Fälligkeit des Leihgeldes so spät wie möglich erfolgen sollte. Das heiße, es gibt keinerlei konkrete Rückzahlungsvereinbarung – nur eine völlig offene, nach Belieben des Darlehensgebers.

Anzumerken sei noch, dass die Einzahlungen auf das betriebliche Bankkonto im Jahr 1999 in der laufenden Buchhaltung als *"Bareinlage Norb. N., Bareinzahlung, Privateinlage"* bezeichnet und erstmals in der Bilanz per 31.12.2000 als Darlehen bilanziert worden seien. Es seien auch die Zinsen für 1999 erst per 31.12.2000 nachgebucht worden. Aus dieser Vorgangsweise könnte geschlossen werden, dass die vorgelegten schriftlichen Vereinbarungen erst im Nachhinein erstellt worden seien.

Das Gesamtbild spreche jedenfalls gegen eine fremdübliche Gestaltung, die Zinsen seien daher nicht als Betriebsausgabe absetzbar.

**(7) Zu dieser Stellungnahme gab der Bw. mit Eingabe vom 29. Dezember 2005 folgende Gegenäußerung ab:**

Die Finanzverwaltung argumentiere in ihrer Stellungnahme, dass der VwGH in verschiedenen Erkenntnissen ausgeführt hätte, dass die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung unter dem Aspekt des Fremdvergleichs bei Betrieben mittlerer Größe, sowie bei kleinen Familienbetrieben unüblich wäre.

Dieser Argumentation könne nicht gefolgt werden, da der VwGH unter besonderen Umständen des Einzelfalles die Schaffung einer Dienstwohnung auch bei Betrieben kleinerer und mittlerer Größe als üblich anerkannt habe. Diese Rechtsansicht sei auch in den EStR 2000 unter Randziffer 500 aufgenommen worden. Die Anerkennung einer Dienstwohnung bei Betrieben kleinerer und mittlerer Größe sei dann gegeben, wenn die außerbetrieblichen Gründe für die Zurverfügungstellung einer Wohnung gegenüber den betrieblichen Erfordernissen entscheidend in den Hintergrund träten. Diese betrieblichen Erfordernisse

stunden beim berufungsgegenständlichen Betrieb eindeutig im Vordergrund. Die einzelnen Gründe seien bereits wie folgt ausführlich beschrieben worden:

- vergleichbare Mühlen stellten ihren Mitarbeitern ebenfalls eine Dienstwohnung zur Verfügung;
- eine hochspezialisierte Fachkraft sei für diese Tätigkeit erforderlich;
- eine örtliche Nähe des Obermüllers zum Betrieb sei absolut notwendig, sowie
- eine ständige zeitliche Bereitschaft sei erforderlich.

Insbesondere werde die berufungsgegenständliche Mühle im Tag- und Nachtbetrieb geführt. Dazu habe der VwGH (Erkenntnis vom 17.10.1989, 88/14/0204) beispielsweise für einen Apothekenbetrieb die betriebliche Notwendigkeit anerkannt, weil die Wohnung im Betriebsgebäude bzw. in dessen unmittelbarer Nähe gelegen sei und wegen häufiger Nachtdienste die Benützung durch einen Arbeitnehmer erforderlich gewesen sei. Der Nachtbetrieb einer Apotheke könne nicht anders beurteilt werden, als der Nachtbetrieb eines Mühlenbetriebes. Zudem hielten die EStR 2000 in RZ 1233 ausdrücklich fest, dass die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung bei Nachtdienstverrichtung üblich sei.

Weiters unterstelle die Finanzverwaltung, dass private Motive für die Errichtung der Betriebswohnung im Vordergrund stünden. Diese Behauptung treffe auf keinen Fall zu. Die Betriebswohnung sei vor allem aus den schon angeführten Gründen, wie zB. ständig zeitige Bereitschaft, etc. errichtet worden. Da zum damaligen Zeitpunkt in unmittelbarer Nähe weder eine Wohnung noch ein Baugrund zu erwerben gewesen seien, sei beschlossen worden, selbst eine Betriebswohnung zu errichten. Dadurch habe das Unternehmen unter anderem den Vorteil jederzeit auch für einen anderen Angestellten im Falle des Austrittes des Sohns eine Dienstwohnung zur Verfügung zu haben. Qualifiziertes Personal sei weder aus dem Ort noch aus der näheren Umgebung zu bekommen.

Unabhängig von der Zurverfügungstellung eines Leihgeldes sei die Überlassung der Wohnung untrennbar mit der Anstellung im Betrieb verbunden. Im Falle der Beendigung des Dienstverhältnisses würde die Wohnung selbstverständlich an einen anderen Mitarbeiter des Unternehmens vermietet. Dies sei mündlich auch so vereinbart worden. Im Übrigen regle das Angestelltengesetz ohnehin die rechtlichen Rahmenbedingungen hinsichtlich der Einräumung einer Dienstwohnung, sodass es einer gesonderten Schriftlichkeit im speziellen Einzelfall nicht bedürfe.

Zusammengefasst sei daher festzuhalten, dass für die Errichtung der Betriebswohnung eindeutig das betriebliche Erfordernis im Vordergrund stehe. Die Betriebswohnung wäre nicht nur für den Sohn, sondern auch für jeden anderen Angestellten mit vergleichbarer Tätigkeit errichtet worden.

Ganz abgesehen von den bisherigen Ausführungen sei auch auf den rechtlichen Gesamtrahmen abzustellen. Wenn die Betriebsprüfung vermeine, der Sohn hätte die Wohnung selbst bauen und finanzieren können, so nehme sie nicht Bedacht auf zivilrechtliche bzw. eigenstumsrechtliche Probleme, die dann entstünden, wenn jemand auf fremden Grund und Boden ein eigenes Gebäude errichte und welchen Problemen ebenfalls mit der eingegangenen Vorgangsweise ausgewichen worden sei. Da die Wohnung ihrem Gesamtbild nach jedenfalls als Betriebswohnung einzustufen sei, wäre die Sachlage jedenfalls um ein Vielfaches schwieriger zu behandeln als unter den gegenständlichen Vorzeichen.

Die Finanzverwaltung kritisiere weiters vor allem den Inhalt der Leihgeldvereinbarung.

Nach Ansicht des Bw. und auch in Entsprechung der EStR 2000 sei der Inhalt der Leihgeldvereinbarung klar und eindeutig. Ein Darlehensvertrag weise nach Rz 1215 EStR 2000 dann einen klaren und eindeutigen Inhalt auf, wenn Darlehensgeber und –nehmer, Art der geliehenen Sache, Laufzeit, Höhe der Zins- oder Wertsicherungsvereinbarung, Besicherung, sowie klare Kündigungs-, Tilgungs- und Zahlungsmodalitäten festgehalten würden.

Zu den von der Finanzverwaltung kritisierten Punkten an der Leihgeldvereinbarung werde wie folgt Stellung genommen:

#### **Höhe der Zinsenvereinbarung:**

Laut Leihgeldvereinbarung sei das Leihgeld mit 1,5 % verzinst, die Zinsen würden jährlich im Nachhinein berechnet und gutgeschrieben. Ab der Gutschrift der Zinsen könnte der Sohn über das Geld jederzeit verfügen. Da seitens des Darlehensgebers keine Notwendigkeit zur Auszahlung bestanden habe, seien die Zinsen jährlich dem Kapital zugeschlagen worden. Die Nichtauszahlung der Zinsen werde von der Finanzverwaltung kritisiert. Diese Nichtauszahlung könne jedoch nicht als ungewöhnlich gesehen werden. Auch bei einem Sparbuch würden die Zinsen lediglich gutgeschrieben, solange nicht der Berechtigte deren Auszahlung veranlasse. Hinsichtlich der Zinssatzanpassung durch den Steuerberater sei anzumerken, dass dies nur dann zur Anwendung käme, wenn es zu einer massiven Änderung des Geldmarktes käme. Wie aus den Bilanzen ersichtlich sei, sei stets der Zinssatz von 1,5 % zur Anwendung gekommen.

#### **Besicherung:**

Die berufungsgegenständliche Mühle werde als Einzelunternehmen geführt. Da sowohl im Betrieb als auch im Privatvermögen des Bw. Vermögenswerte vorhanden seien, sei es aus Sicht des Leihgeldgebers nicht als nötig befunden worden eine einzelne Sicherheit zu verlangen. Auch Banken hätten dies bei der gegebenen Vermögens- und Ertragslage nach Erfahrungen des Bw. nicht verlangt. Eine Haftung mit dem Betriebsvermögen sei im vorliegenden Fall ausreichend.

**Fälligkeit sowie Kündigungs-, Tilgungs- und Zahlungsmodalitäten:**

In der Leihgeldvereinbarung sei eindeutig festgelegt, dass das Leihgeld sofort nach Fälligstellung fällig sei, mit der zusätzlichen Absprache, dass die Fälligstellung des Leihgeldes möglichst spät erfolgen solle, worunter ein Zeitraum von etwa 10 bis 20 Jahren zu verstehen sei. Würde es dennoch zu einer sofortigen Fälligstellung kommen, könnte der Betrieb jederzeit dieser Zahlung nachkommen. Eine derartige Gestaltungsform sei durchaus fremdüblich. Sollte der Darlehensgeber das Geld selbst benötigen, würde es unverzüglich zu einer Auszahlung kommen, da es dem Darlehensnehmer möglich wäre, jederzeit das Darlehen zurückzuzahlen. Banken würden dies – falls notwendig – auf jeden Fall finanzieren.

**Restliche Darlehensmodalitäten,**

wie Darlehensgeber und –nehmer und Art der geliehenen Sache seien im Leihgeldvertrag ebenfalls eindeutig definiert. Die in RZ 1215 EStR 2000 geforderten Merkmale seien somit alle erfüllt.

Da somit die einzelnen Vertragspunkte sehr wohl fremdüblich gestaltet seien und die Leihgeldaufnahme zur Finanzierung einer betrieblichen Investition gedient habe, seien die Zinsen als Betriebsausgabe anzuerkennen.

**(8)** Am 19. Mai 2008 fand vor dem Referenten des Berufungsverfahrens ein

**Erörterungsgespräch** iSd. § 279 Abs. 3 BAO statt, bei dem seitens der Parteien des Berufungsverfahrens (für den Bw. erschien dessen Sohn sowie der steuerliche Vertreter) im Wesentlichen festgehalten wurde:

Im Jahr 1999 habe insoweit ein Wohnbedürfnis bestanden, als der Sohn aus jenem in der Nähe der Mühle gelegenen Haus, welches er bis dahin bewohnt habe, ausziehen habe müssen. Vom Bw. sei die Idee ins Spiel gebracht worden, direkt am Betriebsgrundstück ein Haus in Form eines Anbaues an das bestehende Betriebsgebäude zu errichten.

Der Sohn habe aus seiner Sicht eine Wohnung im betrieblichen Bereich nicht gewünscht. Allerdings deshalb, weil ein betriebliches Erfordernis zur Inne- und Aufrechterhaltung der Wohnung bestanden habe, sei es unabdinglich, dass eine im Betrieb tätige Person in der Nähe des Produktionsbereiches ständig präsent sein müsse. Rein theoretisch wäre es auch möglich gewesen, weiter weg zu wohnen, dann hätten sich aber im Falle einer Störung weitere Anfahrtswege ergeben. Es seien auch bereits Grundstücke besichtigt worden, die ca. sechs bis zehn km entfernt gelegen und die für die persönlichen Bedürfnisse des Sohns besser gelegen wären. Der Bw. habe aber gemeint, es sei besser, wenn er näher beim Betrieb wohne.

Der steuerliche Vertreter brachte nochmals dezidiert vor, dass es außer Streit stehe, dass eine Betriebswohnung erforderlich sei.

Der Amtsvertreter brachte vor, dass laut Angaben des Sohns eine Jahresproduktion von ca. 6.000 bis 7000 Tonnen Getreide im Produktionsbereich umgesetzt würde. Das ergebe eine tägliche Produktion von ca. 20 Tonnen. Die der Berufung beigelegten Inserate enthielten Angaben von täglichen Produktionen von 45 Tonnen aufwärts. Der Sohn führte dazu aus, dass unter Hinweis auf beispielsweise einige vorgezeigte Inserate Vergleichsangebote von Mühlen vorlägen, die der Größe der Mühle des Bw. entsprächen. Die von der Amtspartei angenommene Tagesproduktion von rund 20 Tonnen sei falsch, vielmehr seien etwa 240 Tage pro Jahr zur Berechnung heranzuziehen, sodass hieraus eine Tagesmenge von ca. 30 Tonnen resultiere. Auch deshalb, weil eine Weizenmühle nicht mit einer Schälrmühle tonnenmäßig verglichen werden könne, gehe der Einwand der Finanzverwaltung ins Leere. Die in der Berufung vorgezeigten Inserate seien sorgfältig ausgesucht und entsprächen der Produktionsgröße der berufungsgegenständlichen Mühle. Hinsichtlich genauerer Daten werde seitens des steuerlichen Vertreters ein ergänzender Schriftsatz eingereicht, für den vorerst eine Frist von einem Monat gewährt werde.

Vom Amtsvertreter wurde vorgebracht, dass vom steuerlichen Vertreter monatlich die statistischen Meldungen erstellt worden seien. Um einen Vergleich mit anderen Betrieben erstellen zu können, wären diese Meldungen vorzulegen (für den Zeitraum 1998 bis 2000).

Über ausdrückliches Befragen Referenten, ob hinsichtlich der strittigen Betriebswohnung ein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen worden sei führte der steuerliche Vertreter aus, dass *„in jenem Akt, den er zur Verhandlung mitgebracht hat, sich ein derartiger Vertrag nicht befindet, was aber nicht bedeutet, dass ein derartiger Vertrag nicht doch abgeschlossen worden sein kann“*.

Der Amtsvertreter fügte hinzu, dass vom Betriebsprüfer eine Vereinbarung zur Betriebswohnung abverlangt worden sei, bislang aber keinerlei schriftliche Vereinbarung habe vorgelegt werden können. Die abverlangten Leihgeldvereinbarungen abverlangt, seien in weiterer Folge dem Betriebsprüfer vorgelegt worden.

Hiezu ergänzte der steuerliche Vertreter, dass nicht übersehen werden dürfe, dass im Jahr 2002 die Hochwasserkatastrophe gerade den berufungsgegenständlichen Betrieb arg heimgesucht habe und es denkbar sei, dass dabei allenfalls auch Schriftstücke wie Verträge vernichtet worden seien. Es sei nicht auszuschließen, dass aber dennoch noch ein Vertrag über die Vermietung vorfindbar sein könnte. Diesbezüglich werde intern noch regapiert. Sollte ein Vertrag zu Tage kommen, werde dieser nachgereicht.

Über Befragen des Referenten, warum die Leihgeldvereinbarung in die Buchhaltung des Jahres 1999 nicht Eingang gefunden hatte, führte der steuerliche Vertreter aus, dass es sich hierbei offenbar um ein Versehen, welches in seiner Kanzlei geschehen ist, handle. Über

Hinweis des Amtsvertreters, dass die Gebarung der Leihgeldgebarung nicht fremdüblich sei, führt der steuerliche Vertreter aus, dass diese sehr wohl eine nach außen hin klar deutliche jeden Zweifel ausschließende Vereinbarung darstelle. Es sei genau geregelt, wie das Leihgeld zu verzinsen sei, wie die Verrechnung des Leihgeldes zu erfolgen habe, wie hoch das Leihgeld und wann dieses fällig sei. Die Finanzverwaltung postuliere diese klare Form von Leihgeldvereinbarungen deswegen, um Missbrauch zu vermeiden. Die Gestaltung auf diese Weise schließe jeden Missbrauch von vornherein aus bzw mache ihn nicht möglich.

Hinsichtlich *„der grammatikalischen Deutlichkeit wird darauf hingewiesen, dass dieses Schriftstück (Leihgeldvereinbarung) aus dem privaten und damit zivilen Recht entspringt und in diesem Bereich zu sehen ist. In diesem Bereich ist der Parteiwille vordergründig und nicht der geschriebene grammatikalische Satz. Beide Parteien, sowohl Leihgeldnehmer als auch Leihgeldgeber, wollten, dass mit der Leihgeldgewährung die Liquidität des Betriebes gestärkt wird und die Kosten für den Betrieb gering gehalten werden, wobei für den Darlehensgeber keinerlei Nachteil gegenüber der Gewährung des Leihgeldes an eine fremde Geldanstalt entstehen sollte“.*

Über Befragung des Referenten, wofür die Leihgeldmittel verwendet wurden, führte der steuerliche Vertreter aus, dass das Geld im Betrieb nach dessen Einzahlung auf das Konto in der allgemeinen Masse aufgehe. Wofür im Einzelnen der Geldbetrag aufgeteilt worden sei, ob für Waren, für Investitionen allgemeiner Art, für Bezahlung von Lieferantenschulden oder aber auch (teilweise oder zur Gänze?) für die Betriebswohnung, sei nicht nachvollziehbar.

Über konkretes Befragen des Referenten an den Sohn, aus welcher Motivation heraus er den Betrieb seines Vater die Geldmittel zur Verfügung stellte, entgegnete dieser, dass die Geldmittel der Firma zur Verfügung gestellt worden seien. Es lasse sich nicht mehr eruieren, was damit konkret bezahlt worden sei. Auch eine Brücke sei in diesem Zeitraum errichtet worden.

Der Amtsvertreter entgegnete, die Betriebswohnung sei 1999 mit einem finanziellen Aufwand von 84.596 € zu errichten begonnen und im Jahr 2000 mit einem Restbetrag von 6.493 € fertig gestellt worden . Der steuerliche Vertreter entgegnete, dass dies die Daten aus dem Anlagenverzeichnis seien. Über die Daten der Zahlungsströme selbst gibt das Anlagenverzeichnis keinen Aufschluss. Es könne auch sein, dass Zahlungen für die Wohnung zeitlich später erfolgten als für die Brücke. Faktum sei, *„dass die Geldmittel den Betrieb bis heute stärken“.*

Über Befragen des Referenten an den steuerlichen Vertreter, ob er es als fremdüblich erachte, dass Arbeitnehmer ihrem Betrieb Geldmittel zur Verfügung stellten: *„Zur Beurteilung dieser Fremdüblichkeit muss man Geldanstalten und deren Angestellten heranziehen. Ich glaube,*

*dass es sicher ist, dass Bankangestellte bei ihrer eigenen Bank, bei der sie beschäftigt sind, Gelder in Form von Spareinlagen anlegen. Spareinlagen sind genau auf die selbe Art und Weise geführt wie das gegenständlich vom Sohn an den Betrieb gewährte Leihgeld: Sofortige Fälligkeit; Zinsen, die der Arbeitgeber von sich aus festlegt (im gegenständlichen Fall legt der Arbeitgeber die Zinsen fest, bedient sich hierzu aber der Fachkundigkeit seines Steuerberaters), usw.“*

Weiters wies der steuerliche Vertreter darauf hin, dass die Gewährung des Leihgeldes nicht im Zusammenhang mit der Wohnungsserrichtung als einheitliches Rechtsgeschäft zu beurteilen sei. Vielmehr lägen *„in sich zwei völlig getrennte Rechtsgeschäfte vor, wobei das eine die Wohnungsserrichtung und das zweite die Darlehensgewährung zum Gegenstand hat. Beide Rechtsgeschäfte zu verknüpfen, ist nicht zulässig, weil auch anderweitig (unter Fremdüblichkeit) eine Darlehensgewährung nicht im Zusammenhang mit einer Investition etc. gebracht wird.“*

Der Amtsvertreter brachte vor, dass der Einreichplan, datiert mit 6. Oktober 1998, als Bauherren den Sohn aufweise, was handschriftlich ausgebessert worden sei auf den Namen des Bw. Dazu entgegnete der steuerliche Vertreter, dass es nicht richtig sei, dass am Einreichplan der Sohn stehe. Vielmehr richtig sei, dass das vom Prüfungsorgan vorgelegte Schriftstück ein zur Vorbegutachtung und Stellungnahme mit Blickrichtung auf die Einreichung ausgefertigter Plan sei, bei welcher Vorbegutachtung der Fehler in der Namensgebung erkannt und berichtigt worden sei. Die Einreichung selbst sei dann richtig vom Bw. vorgenommen worden. Der Sohn ergänzte, dass er der Hauptansprechpartner des Baumeisters gewesen sei, der Plan sei nach seinen Vorgaben und jenes seines Vaters in Entsprechung betrieblicher Erfordernisse erstellt worden.

Im Übrigen sei derzeit neben dem Sohn auch noch eine weitere Mieterin im gegenständlichen Dienstwohnungsbau installiert, wobei die Mieteinnahmen vom Bw. im Rahmen der betrieblichen Einkünfte erfasst und korrekt versteuert würden.

Der Referent ergänzte, dass es sich bei diesem Mieter um eine GmbH handle, die sich im 100 % Eigentum des Sohns befinde. Dem entgegnete der steuerliche Vertreter, dass dieser Büroraum im Einreichplan als solcher gekennzeichnet sei. Weiters seien im Dienstwohnungsbau auch noch betriebliche Sanitäranlagen vorhanden, welche von allen Dienstnehmern der Mühle benutzt würden. Der Dienstwohnungszubau sei somit nicht ausschließlich für die Bedürfnisse nur des Dienstnehmers abgestellt, sondern nehme Rücksicht auf die allgemeinen betrieblichen Erfordernisse.

**(9)** Am 20. Mai 2008 informierte der Vertreter der Amtspartei den Referenten des Unabhängigen Finanzsenats, dass – entgegen mündlicher Darstellungen des Sohnes sowie



des steuerlichen Vertreters im Erörterungsgespräch - seitens des Sohns im Zeitraum 1999 bis 2006 **keine Zinsen als Einkünfte erklärt** worden seien.

Aus diesem Anlass richtete der Referent folgendes Auskunftersuchen an den Sohn:

*„Laut Inhalt der beim Finanzamt ... geführten Akten bzw. der seitens der Finanzverwaltung geführten Datenbanksysteme wurden von Ihnen – entgegen den von Ihnen bzw. Ihrem steuerlichen Vertreter im Erörterungsgespräch abgegebenen Darstellungen - für die Jahre 1999 bis 2006 keine Steuererklärungen abgegeben und somit im Zusammenhang mit den im Jahr 1999 gewährten Leihgeldern auch keine Zinsen erklärt.  
Um Aufklärung dieser Diskrepanz wird ersucht.“*

**(10)** Als Reaktion auf dieses Schreiben wurde – nach entsprechender Erinnerung durch den Referenten des Berufungsverfahrens (Mail vom 26. Juni 2008) - zunächst am 26. Juni 2008 - ebenfalls via Mail - dem Referenten **mitgeteilt**, dass der Steuerberatungskanzlei ein Irrtum unterlaufen sei, die zu geringen Nichtentrichtungen von Steuerbeträgen geführt habe. Der Fehler sei daraus resultiert, dass für das Jahr 1999 eine Steuergutschrift resultiert habe, die aus Gründen der Geringfügigkeit nicht geltend gemacht worden sei. Hierüber sei ein Aktenvermerk folgenden Inhalts angelegt worden: *„per saldo – Steuergutschrift wegen Geringfügigkeit zu vernachlässigen“*. Dieser Aktenvermerk habe zur Folge gehabt, dass im Jahr darauf von einem Kanzleimitarbeiter in der Meinung, es lägen gleiche Sachverhalte vor, die Erstellung einer Steuererklärung unterblieben sei. Dieser Fehler habe sich immer wieder wiederholt.

**(11)** In weiterer Folge wurde dem Unabhängigen Finanzsenat eine Kopie einer an das Finanzamt gerichtete Eingabe an den Unabhängigen Finanzsenat übermittelt (Eingabe vom 11. Juli 2008), der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2000 bis 2006 angeschlossen waren, welche folgenden Inhalt hat:

Im Zuge des Erörterungsgesprächs sei auf Grund eines bedauerlichen Irrtums zutage getreten, dass hinsichtlich des Sohns die Erstellung von Einkommensteuererklärungen verabsäumt worden sei, obwohl diese einzurechnen gewesen wären, weil er Einkünfte aus Kapitalvermögen bezogen habe.

Die Abgabepflicht habe *„grundsätzlich“* ab dem Jahr 1999 bestanden. Dadurch, dass für 1999 im Wege der Veranlagung eine kleine Steuergutschrift resultiert hätte, für deren Bearbeitung höhere Kosten entstanden seien, als die Gutschrift selbst betragen hätte, sei die Bearbeitung *„verwaltungsökonomisch“* aus Geringfügigkeitsgründen vernachlässigt worden. Im Steuerakt sei hierüber ein Aktenvermerk angebracht worden. Der Irrtum sei als *„permanenter Folgefehler“* im Jahr darauf entstanden, als infolge des genannten Aktenvermerkes angenommen worden sei, eine Bearbeitung des Steuerfalles könne unterbleiben, weil ohnehin nur eine geringe Steuergutschrift resultiere, die eine Bearbeitung nicht rechtfertige. Der Sohn habe auf die Korrektheit des steuerlichen Vertreters vertraut und auch ihm sei nicht bewusst

gewesen, dass dieser insoweit einem „Irrtum bzw. allenfalls auch einem Missverständnis“ unterlegen sei und die Besteuerung nicht zu Recht unterlassen worden sei.

**(12)** Zur Klärung weiterer im Erörterungsgespräch ungeklärt gebliebener Punkte richtete der Referent am 20. Mai 2008 weiters folgenden **Vorhalt** an den Bw.:

*1) Betreffend der von Ihnen an den Sohn vermieteten Dienstwohnung ..., wären vorzulegen:*

- Mietvertrag
- Anzeige des Mietvertrags beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern bzw. beim Finanzamt Urfahr.
- Nachweis der Mietzahlungen im Berufungszeitraum.

*2) Welcher Grund bestand für die Errichtung der Wohnung?*

*3) a) Wer führte Besprechungen und Verhandlungen mit Professionisten im Zusammenhang mit der Errichtung der Dienstwohnung durch?*

*b) Wer zeichnete für die konkrete Form der Errichtung verantwortlich?*

*4) Der Sohn hat im Rahmen des Erörterungsgesprächs am 19. Mai 2008 sinngemäß angegeben, dass er selbst aktiv an der Errichtung der Dienstwohnung beteiligt war.*

*Hat sich dieser Umstand auf die Höhe des Mietentgeltes ausgewirkt oder wurden diese Tätigkeiten im Rahmen des Dienstverhältnisses zusätzlich abgegolten (zB. Überstundenzahlungen, etc.)? Falls Letzteres zutrifft, wäre dies entsprechend nachzuweisen (z.B. durch Vorlage der Lohnkonten o.ä.).*

*5) a) Was geschieht mit der Dienstwohnung, sollte der Sohn aus dem Dienstverhältnis ausscheiden?*

*b) Steht ihm dann diese Wohnung für seine Wohnbedürfnisse weiter zur Verfügung?*

*6) a) Welche weiteren Schälsmühlen sind in Österreich in Betrieb?*

*b) Inwieweit sind diese mit dem gegenständlichem Betrieb vergleichbar (insb. aus Sicht der Umsatzgröße)?*

*c) Stellen auch diese Betriebe Dienstnehmern Dienstwohnungen zur Verfügung?*

*d) In diesem Zusammenhang mögen die vom Amtsvertreter erbetenen statistischen Daten vorgelegt werden.*

*7) Betreffend des von Ihnen an die Fa. N-GmbH vermieteten Büroraums ... wären vorzulegen:*

- Mietvertrag,
- Anzeige des Mietvertrags beim Finanzamt Urfahr,
- Nachweis der Mietzahlungen vom Beginn des Mietverhältnisses an bis laufend.

*8) Hinsichtlich des in Pkt. 7. angeführten Mietverhältnisses wäre darzulegen, unter welcher Position die diesbezüglichen Einnahmen in der Gewinn- und Verlustrechnung erklärt wurden. Bemerkt wird, dass die Position „Mieteinnahmen 10%“ gegenüber den Vorjahren keine Änderung erfahren hat (zB. Vergleich der Jahresabschlüsse 2003 und 2006).*

*9) a) Aus welchen Gründen wurde Ihnen bzw. Ihrem Betrieb seitens des Sohns „Leihgeld“ zur Verfügung gestellt?*

*b) Wann ist Ihrerseits geplant, dieses Geld zurückzuzahlen?*

**(13)** Dieser Vorhalt wurde am 18. Juni 2008 folgendermaßen **beantwortet**:

1. Ein schriftlicher Mietvertrag sei nicht abgeschlossen worden, weswegen sich auch eine Vergebührung erübrige.

Beide Vertragspartner, dh. sowohl der Arbeitgeber als Vermieter als auch der Arbeitnehmer als Mieter, würden einander bestens kennen, sich gegenseitig uneingeschränktes Vertrauen

schenken und hätten gegenseitig über die jeweilige Wirtschaftslage des anderen beste Kenntnis usw. Der Mietvertrag hätte daher mündlich unter solchen Personen, die gegenseitiges uneingeschränktes Vertrauen hätten und dieses auch hätten haben dürfen, abgeschlossen werden. Es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass unter derartigen Prämissen (d.h. wenn beide Vertragsteile darauf vertrauen dürften, dass zwischen ihnen alle geschlossenen Vereinbarungen eingehalten würden) auch unter fremden Personen immer wieder mündliche Vereinbarungen getroffen werden, die von beiden Vertragsteilen verlässlich eingehalten wurden. Der mündliche Abschluss des Mietvertrages sei daher auch unter nahen Angehörigen so erfolgt, wie dies unter fremden Personen bei gleichen Rahmenbedingungen erfolgt wäre, wobei diese mündliche Vereinbarung den Titel für das Bestandsverhältnis betreffend die betriebliche Dienstwohnung darstelle.

Insbesondere seien zwischen Bw. und Sohn folgende Punkte vereinbart wurden (Titel):

- a) Die Festlegung des Mietgegenstandes sei anhand des Planes, der die Wohneinheit der Dienstnehmer-Wohnung exakt bestimmte, erfolgt;
- b) Die Mietdauer sei auf unbestimmte Zeit, mit jederzeitiger Kündigungsmöglichkeit, allerdings begrenzt mit einer allfälligen Beendigung der Tätigkeit des Arbeitnehmers im Betrieb vereinbart worden;
- c) Die Höhe der monatlichen Miete sei damals mit ATS 2.000 zuzüglich 10 % USt vereinbart worden. Es sei weiters vereinbart worden, dass die Entrichtung der Miete im Wege der Gegenverrechnung mit dem gegebenen Leihgeld erfolge, weil es beiden Vertragspartnern logisch erscheine, dass nicht auf der einen Seite eine Miete bezahlt werden solle, während diesen Mietverpflichtungen auf der anderen Seite ohnehin ein Guthaben entgegengestanden sei;
- d) Es sei vereinbart worden, dass der Mieter für Schäden hafte, die von ihm verursacht würden. Bei entstandenen Schäden habe der Mieter weiters die Pflicht, diese dem Mieter sofort anzuzeigen. Für Schäden am Mietobjekt, die nicht vom Mieter verursacht würden, hafte der Vermieter. Das sei zudem vereinbart worden, dass das Mietobjekt vom Mieter pfleglich zu behandeln sei und bei Beendigung des Mietverhältnisses wiederum im ordentlichen Zustand zurückzugeben sei.
- e) Es sei ebenfalls vereinbart worden, dass im Falle des Erfordernisses von Reparaturen, der Mieter die Pflicht habe, diese Reparaturen in seinen Räumlichkeiten zu dulden.
- f) Weiters sei vereinbart worden, dass Veränderungen vom Mietobjekt vom Mieter nicht vorgenommen werden dürften.
- g) Ebenso sei vereinbart worden, dass dem Mieter die Benützung des Bestandsgegenstandes nur nach dem mit dem Mieter abgesprochenen Wohnzwecken gestattet sein. Sowohl

Vermieter als auch Mieter seien im Kenntnis darüber und seien schon bei Beginn des Bestandsverhältnisses übereingekommen, dass es künftig geplant sei, eine Handelsfirma zu gründen und dass auch diese ein Büro im Bereich des Bestandsgegenstandes im Bestand halten würde.

h) Allfällige Kosten habe der Vermieter zu tragen gehabt, da es sich beim Bestandsobjekt um eine Dienstwohnung handle.

i) Im Übrigen solle das österreichische Miet- und Wohnrecht gelten, wenn es zwischen dem Vermieter und Mieter zu Unstimmigkeiten kommen sollte und eine gesonderte Vereinbarung nicht getroffen würde.

Die Finanzverwaltung sei darüber in Kenntnis und es werde von ihr auch nicht bestritten, dass ab dem Jahr 2000 vom Sohn die Mieten vereinbarungsgemäß entrichtet worden seien und die Bestandnahme ebenfalls unter den vereinbarten Prämissen erfolgt sei.

Das Mietverhältnis sei sodann von beiden Vertragsteilen durch wiederholtes und ständiges konkludentes Verhalten ausgeübt und eingehalten worden (Modus), wodurch dem gegenständlichen Rechtsgeschäft vollinhaltliche Gültigkeit zukomme. Der Sohn habe sich hinsichtlich der Frage nach dem Vorliegen eines Mietvertrages im Zuge des Erörterungsgespräches *„bedeckt gehalten“*, weil er nicht (erinnerlich) gewusst habe ob nicht – man bedenke dass dies nun schon beinahe rund 10 Jahre zurück liege – *„doch seinerzeit hinsichtlich der obigen Punkte ein internes Schriftstück abgefasst worden sein könnte, das noch vorhanden sein könnte und das man der Finanzverwaltung vorlegen könnte“*. Es sei nicht auszuschließen, dass tatsächlich am Anbeginn des Bestandsverhältnisses ein Schriftstück in der Art eines Gedächtnisprotokolls abgefasst worden sei, wie dies auch im Rahmen der N-GmbH erfolgt sei. Leider sei gerade der berufsgegenständliche Betrieb im Jahr 2002 durch die Hochwasserkatastrophe sehr arg betroffen worden. Es wäre durchaus möglich, dass damals durch das Hochwasser diese Unterlagen vernichtet worden seien.

2. Wie schon aus Anlass des Erörterungsgespräches dargebracht worden sei, sei vor allem ein Hauptgrund für die Errichtung der Betriebswohnung bestanden: Es sei erforderlich, dass eine mit der Müllereiarbeit gelernte Person im Naheverhältnis der Mühle vorort ständig verfügbar sei, um den Mühlenbetrieb in der Art und Weise, wie dies im gegenständlichen Fall bewirtschaftet werde, zu führen sei.

3. Die Besprechungen und Verhandlungen mit Professionisten seien (auch – aber nicht nur) vom Sohn (wenn dann aber in seiner Eigenschaft als Dienstnehmer des berufsgegenständlichen Betriebes und im Auftrag des Bw.) geführt worden. Sehr wohl habe auch der Bw. Besprechungen an Verhandlungen geführt. Vor allem wichtige Entscheidungen, wie etwa Preisverhandlungen, Bauart und Größe des Objektes,

Auftragsvergaben, etc. seien von der Unternehmensleitung und damit vom Bw. getroffen worden. Überhaupt habe die generelle Verantwortung der Bw. als Inhaber des Betriebs, so auch über die konkrete Form der Errichtung getragen.

4. Die aktive Beteiligung an der Wohnungserrichtung sei vom Sohn im Rahmen seines Dienstverhältnisses für den berufsgegenständlichen Betrieb ausgeübt worden. Da die Betriebswohnung von Professionisten errichtet worden sei, sei eine aktive Beteiligung des Sohnes naturgemäß von sehr untergeordneter Bedeutung und im Rahmen der Normalarbeitszeit möglich gewesen. Auch die Professionisten, das Planungsbüro, usw. seien als Unternehmer im Rahmen üblicher Öffnungs- bzw. Arbeitszeiten tätig. Solchermaßen sei eine Mitwirkung durch den Betrieb ebenfalls nur im Rahmen üblicher Arbeitszeiten, mit denen die Arbeitszeiten des Betriebes naturgemäß deckungsgleich oder – ähnlich seien überhaupt möglich und sinnvoll.

5. Für den Fall, dass der Sohn aus dem Betrieb ausscheiden sollte, müsste er die Wohnung räumen und einer anderen Person, die dann an seine Stelle trete bzw. seine Arbeit verrichte, überlassen. Nochmals sei an dieser Stelle betont und ausgeführt, dass eine Betriebswohnung notwendig sei. Ebenso nochmals sei an dieser Stelle betont und ausgeführt, dass diese Notwendigkeit der Betriebswohnung von der Finanzverwaltung nicht bestritten werde. Ergänzend werde nochmals erwähnt, dass insbesondere die Toilettenanlagen nicht mehr vom Sohn und dessen Familie benützt würde, sondern diese auch von den übrigen Dienstnehmern des Betriebes benützt werden. Auch hierin habe der Sohn kein Mitspracherecht. Diese Benützung diene ausschließlich allgemeinen betrieblichen Erfordernissen, wobei dies zweifelsfrei dem Betriebscharakter der Wohneinheit unterstreiche.

6. Zur Gänze vergleichbar sei in Österreich kein einziger Mühlenbetrieb. Bei der Vergleichbarkeit sei nicht nur auf die Größenmerkmale abzustellen, viel gewichtiger seien andere Merkmale wie etwa mühlentechnische Gegebenheiten, Bewirtschaftungsart, Arbeitsweise, etc. Nach "*Lage unseres Aktes*" (Anmerkung des Referenten: gemeint offenbar des steuerlichen Vertreters) habe es in Österreich vor rund 10 Jahren noch etwa 400 Mühlenbetriebe gegeben. Heute seien dies nur mehr etwa 50 Betriebe. Diese hätten ihre technischen Gegebenheiten an moderne Entwicklungen angepasst und müssten ihre Bewirtschaftungsart und ihre Arbeitsweisen den modernen Erfordernissen anpassen, wenn sie weiterhin überleben wollten. Wenn in einem Betrieb die technischen Gegebenheiten, die Bewirtschaftungsart und Arbeitsweise aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen derart aufgebaut seien, dass die Nähe einer mit der Tätigkeit bestens ausgebildeten Person erforderlich sei, sei es folglich notwendig, dass diese Person ständig verfügbar sei, womit die Betriebsnotwendigkeit einer Dienstwohnung unumgänglich sei. Mit der berufsgegenständlichen Mühle sei allenfalls am ehesten die so genannte "S-Mühle"

vergleichbar. Auch diese stelle einem Obermüller aus denselben Kriterien eine Dienstwohnung zur Verfügung.

Im Zuge des Erörterungsgespräches sei hinsichtlich der gegenständlichen Frage nach vergleichbaren Betrieben von der steuerlichen Vertretung angeboten worden, diesbezüglich noch genaue statistische Daten nachzureichen in der Erwartung leicht in den Genuss derartiger Daten zu gelangen. Da es wider erwarten unmöglich erscheine an derartige Daten zu heranzukommen, gestalte sich die Lieferung dieser Daten sehr schwierig. Es werde daher gebeten von der Vorlage abzusehen. Nur dann wenn die Verfügbarkeit für eine Entscheidung unabdingbar sein sollte, was aber ohnehin nach den oben gesagten eher nicht erforderlich sein müsste, wolle der Unabhängige Finanzsenat an die Kanzlei des steuerlichen Vertreters herantreten. Nach eingehender Überlegung (Anmerkung des Referenten: offenbar des steuerlichen Vertreters) erschienen diese Daten aber ohnehin nicht so wichtig, weil diese nur über "hard-facts" insbesondere Umsatzproduktionsmengen, dergleichen nicht aber über "soft-facts" insbesondere technische Einrichtung, Bewirtschaftungsart, Arbeitsweise Aufschluss gäben. Gerade letztere Kriterien die viel wichtiger seien als die ersteren, verschwiegen Mitarbeiter vor allem aus Gründen von Betriebsgeheimnissen und seien die kausal zwingenden Daten nicht verfügbar, was aber nicht wirklich ein Beurteilungskriterium sei.

7. Ebenso wie mit dem Sohn sei auch zwischen dem Betrieb des Bw. und der N-GmbH ein schriftlicher Mietvertrag nicht abgeschlossen worden, sodass sich eine Vergebührung ebenfalls erübrigt habe.

In diesem Rahmen existiere jedoch ein Schriftstück in Form einer Willenserklärung des 100 %igen Alleingesellschafters der N-GmbH, des Sohnes, in der dieser seine Willensbildung bekunde, das Büro der Gesellschaft hinsichtlich des Mietverhältnisses ebenso unter jenen Kriterien zu führen, unter denen auch das Mietverhältnis zwischen dem Betrieb des Bw. und ihm als dessen Dienstnehmer bestehe. In chronologischer Reihenfolge folgten dann noch ein Gedächtnisprotokoll und eine weitere Willenserklärung der Mieterin. Diese Schriftstücke seien in Kopie zur Einsichtnahme beigebracht.

Aus diesem gehe zunächst die Art und das Wesen der Anmietung hervor, die auch Rückschlüsse auf die Gebarung des Bestands der Dienstwohnung zulasse. Sodann sei es zu einer Aussprache zwischen dem Bw. und dem Sohn gekommen, in deren Zuge offensichtlich einige Sachverhalte klargestellt und neu präzisiert worden seien. Eine Willenserklärung der N-GmbH bekräftige (aus damaliger Sicht ex nunc) die künftige Handhabung des Bestandsverhältnisses in der (Tag zuvor) gesprochenen Art und Weise.

8. Da es sich nicht um eine Wohnungs- sondern um eine Geschäftsmiete handle, sei der Mieterlös nicht unter den 10 %igen Umsätzen, sondern bei den 20 %igen Umsätzen (richtigerweise) erfasst, erklärt und versteuert worden.

9. Das Leihgeld sehr allgemein zu Stützung der gesamten Liquidität des Betriebes zur Verfügung gestellt worden. Dieser habe im Jahr der Leihgeldgewährung einerseits infolge der Investitionen größere Mittel benötigt: Nicht nur die Dienstwohnung sei errichtet worden. In selben Jahr sei auch eine Bachüberbauung, ein Zubau zur Mühle und ein Zubau zum Lagerschuppen mit Anschaffungskosten von zusammen von ATS 85.000 vorgenommen worden, im Bereich der Betriebs- und Geschäftsausstattung seien Investitionen von zusammen rund ATS 857.000 getätigt worden. Insgesamt seien sohin (neben der Betriebswohnung) etwa ATS 1,000.000 investiert worden.

Andererseits sei mit den Investitionen eine Erweiterung der gesamten Betriebsumfänge einhergegangen, die ebenfalls ein großes Maß an Liquidität erfordert habe und die es gleichfalls zu finanzieren gegolten habe. Mit dem Leihgeld seien alle betrieblichen Vorgänge gleichermaßen finanziert worden.

Sowohl Leihgeldnehmer als auch Leihgeldgeber wüssten, dass der Betrag (samt Zinsen, etc.) zurückzahlen sein werde. Teilweise werde das Leihgeld in jährlichen Teilbeträgen bereits rückerstattet, als eine Gegenverrechnung mit den Mieten erfolge. Der Sohn sei zwar grundsätzlich jederzeit berechtigt, eine sofortige gänzliche oder teilweise Rückzahlung des restlichen Leihgeldes zu verlangen, aus betrieblichen Liquiditätserfordernissen sei allerdings wegen der besseren Wirtschaftlichkeit des privaten Leihgeldes eine Rückforderung derzeit noch nicht angedacht, wie wohl überhaupt zwischen dem Bw. und seinem Sohn ein großzügiger Rückzahlungszeitraum schon ursprünglich ins Auge gefasst worden sei. Die genaue Nachvollziehbarkeit dieser Position sei zu jederzeit gewährleistet, sodass eine sofortige Rückforderung (unter Bedachtnahme einiger Tage Verzögerung, die der Betrieb für eine Kreditaufnahme bei der Bank benötige, welche nötig sein werde, wenn das Leihgeld zurückgezahlt werden müsse) aber jederzeit möglich sei.

Der Eingabe waren beigelegt:

#### **a) „Willenserklärung“ des Sohnes**

*Als Allein-Gesellschafter der N-GmbH ... bekunde ich meinen Willen hinsichtlich der Einmietung der genannten Firma unter der Adresse P;N-Str. wie folgt:*

*Die Benützung des Mietgegenstandes erfolgt insoweit, als es das Büro betrifft, unter jenen Vereinbarungen, unter denen auch die Benützung der Wohnung an derselben Adresse durch mich als Dienstnehmer ... erfolgt.*

*Insbesondere gilt daher:*

- 1. Das Büro, welches gemietet wird, ist im Gebäudeplan genau ersichtlich als Büro gekennzeichnet. Zudem werden Lagerflächen je nach Bedarf zusätzlich kurzfristig angemietet.*
- 2. Das Mietverhältnis beginnt ab Februar 2005, besteht auf unbestimmte Dauer und ist jederzeit kündbar.*

3. Die monatliche Miete, die auf das Büro (15 qm) entfällt, beträgt 115,00 €. Die Lagermiete richtet sich nach dem Bedarf und ist jeweils gesondert zu vereinbaren.
  4. Für Schäden am Mietobjekt, die die GmbH verursacht, haftet die N-GmbH, für Schäden die nicht von der GmbH verursacht sind, haftet der Mühlenbetrieb. Über entstandene Schäden ist dem Vermieter sofort Mitteilung zu machen. Der Mietgegenstand ist pfleglich zu behandeln und nach Beendigung des Mietverhältnisses in ordentlichem Zustand zurück zu geben.
  5. Reparaturen im bzw. am Mietobjekt sind von der Mieterin zu dulden.
  6. Veränderungen am Mietobjekt dürfen nicht von der Mieterin vorgenommen werden.
  7. Es besteht im Verband des Büros eine Dienstwohnung, die Sachverhalte, die aus dieser bestehen, sind von der N-GmbH zu berücksichtigen, ebenso hat die N-GmbH zur Kenntnis zu nehmen, dass die vorhandenen Toiletten von allen Beschäftigten des Mühlenbetriebes benutzt werden.
  8. In der o.a. Miete sind allfällige Betriebskosten pauschal mit abgegolten.
  9. Im Falle einer Meinungsverschiedenheit zwischen Mieterin und Vermieter gilt das österreichische Miet- und Wohnrecht dort, wo keine gesonderte Vereinbarung getroffen wurde.
- Eine Kopie dieser Ausfertigung wird an den Vermieter ausgehändigt.

P, 31. Jänner 2005

**b) Gedächtnisprotokoll über eine zwischen dem Bw. und der N-GmbH erfolgte Besprechung:**

***I. Anmietung***

*Gegenstand der Anmietung sind folgende Räumlichkeiten im Erdgeschoß und 1. Stock des Hauses P;N-Str.*

- a) *Büroräumlichkeiten, 15 m<sup>2</sup>*
- b) *Lagerfläche im Ausmaß von 250 m<sup>2</sup>*

*Die Bereitstellung der Lagerfläche kann bei Bedarf teilweise oder zur Gänze auch in den Räumlichkeiten F-Straße 8 erfolgen.*

*Die Anmietung erstreckt sich auf alle in den oben angeführten Räumlichkeiten vorhandenen Maschinen.*

***II. Dauer und Kündigung***

*Die Anmietung erfolgt auf unbestimmte Zeit. Die Anmietung kann von beiden Teilen unter Einhaltung einer dreimonatigen Frist jeweils zum Ende eines Kalenderviertels schriftlich aufgekündigt werden.*

***III. Vergütung***

*Die Höhe der monatlichen Vergütung ist variabel. Sie beträgt je nach Ausnutzung der Räumlichkeiten zwischen 500 € und 1.000 €. Dieser Betrag versteht sich ohne gesetzliche Umsatzsteuer.*

***IV. Wertsicherung***

*Es wird die Wertbeständigkeit vereinbart. Als Maß zur Berechnung der Wertbeständigkeit dient der vom österreichischen statistischen Zentralamt monatlich verlaublichte Verbraucherpreisindex 2000 oder ein an seine Stelle tretender Index. Als Bezugsgröße für dient die für den Monat Juni 2006 errechnete Indexzahl. Schwankungen der Indexzahl nach oben oder unten bis einschließlich 5 % bleiben unberücksichtigt.*

***V. Instandhaltung***



*Der Anmieter ist verpflichtet, die Räumlichkeiten samt allem Zubehör während der Dauer der Anmietung pfleglich zu behandeln, auf eigene Kosten in gutem, gebrauchsfähigem Zustand zu erhalten und in ebensolchem bei Beendigung der Anmietung zurückzustellen.*

#### **VI. Nachfolge und Solidarhaftung**

*Die Rechte und Pflichten aus diesem Gedächtnisprotokoll gehen beiderseits auf die Rechtsnachfolger über und im Falle der Mehrheit von solchen zur ungeteilten Hand.*

#### **VII. Sonstige Bestimmungen**

*Der Anmieter ist verpflichtet eine allfällig vorgeschriebene Umsatzsteuer zu ersetzen. Sollte eine oder mehrere Vereinbarungen dieses Protokolls ganz oder teilweise rechtsunwirksam sein, so wird dadurch die Gültigkeit der übrigen Bestimmungen nicht berührt. An die Stelle der unwirksamen Bestimmungen tritt rückwirkend eine inhaltlich möglichst gleiche Regelung, die dem Zweck der gewollten Regelung am nächsten kommt.*

#### **VIII. Schriftlichkeit**

*Alle Erklärungen rechtsverbindlicher Art auf Grund dieses Gedächtnisprotokolls müssen schriftlich erfolgen. Allfällige Änderungen sind nur gültig, wenn sie schriftlich vereinbart werden und von beiden unterfertigt sind.*

#### **IX. Ausfertigung**

*Dieses Gedächtnisprotokoll wird in zweifacher Ausfertigung errichtet, wobei für beide Besprechungsteilnehmer eine Ausfertigung bestimmt ist.*

P, am 7. Dezember 2006

#### **c) Willenserklärung zum Gedächtnisprotokoll**

*Die N-GmbH ... wird die im oben genannten Protokoll bezeichneten Räumlichkeiten nunmehr vereinbarungsgemäß benützen.*

P, 07.12.2006	N-GmbH
---------------	--------

**(14)** Nach Übermittlung der Beantwortung des Vorhaltes und der Beantwortung an den Vertreter der Amtspartei gab dieser am 17. Juli 2008 folgende **Stellungnahme** ab:

Die Ausführungen des steuerlichen Vertreters in seiner Stellungnahme, die Notwendigkeit der Betriebswohnung werde von der Finanzverwaltung nicht bestritten, seien nicht zutreffend. Die Notwendigkeit der Betriebswohnung werde bestritten, was bereits in der Begründung zum Betriebsprüfungsbericht angeführt worden sei.

Bei Bestehen einer persönlichen Nahebeziehung wäre lt. ständiger Rechtsprechung eine betriebliche Veranlassung für die Zurverfügungstellung einer Wohnung nur dann anzunehmen, wenn dafür praktisch ausschließlich betriebliche Erwägungen maßgebend seien. Die Überlassung von Dienstwohnungen an (fremde) Arbeitnehmer sei auch bei Betrieben vergleichbarer Größe (damaliger Jahresumsatz ca. ATS 19 Mio) nicht üblich.

Der Sohn sei verheiratet und habe zwei Kinder im Alter von 16 und 18 Jahren.

Er habe lt. Berufung schon bevor die Investition in der Mühle spruchreif geworden sei, für sich und seine Familie ein Einfamilienhaus bauen wollen, wofür er jahrelang Mittel angespart habe. Das Haus, in welchem die Familie als Mieterin gewohnt habe, sei abgerissen worden.

Nach Ansicht des Finanzamtes hätten bei Errichtung des „*Betriebswohnung*“ eindeutig private Motive im Vordergrund gestanden, nämlich die auf Grund des Abrisses des Miethauses zwingend erforderliche Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses der Familie des Sohns.

Durch den Betriebsprüfer sei eine „*Vereinbarung zur Betriebswohnung*“ abverlangt worden. Im Zuge der Außenprüfung hätten keinerlei schriftlichen Vereinbarungen zur Betriebswohnung vorgelegt werden können.

Am 18. Februar 2005 sei das Schlussbesprechungsprogramm erstellt worden, in dem die Feststellungen ua. zur Betriebswohnung und Darlehen des Sohns angeführt seien. Am 18. März 2005 sei die Schlussbesprechung erfolgt.

Gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung sei am 23. Mai 2005 Berufung eingebracht worden, in der ua. ausgeführt werde, dass hinsichtlich Leihgeldgestellung und Wohnungsbenützung schriftliche Vereinbarungen getroffen, in welchen die in beiderseitigem Einvernehmen getroffenen Vereinbarungen exakt festgehalten worden seien. Sämtliche weitere Sachverhalte (Art und Umfang der geschilderten Investitionen, niedergeschriebene Vereinbarungen, etc.) seien der Abgabenbehörde bekannt und müssten daher nicht nochmals vorgelegt werden.

In der Ergänzung zur Berufung vom 29. Dezember 2005 werde ua. ausgeführt, dass unabhängig von der Zurverfügungstellung eines Leihgeldes des Sohns an die berufungsgegenständliche Mühle die Überlassung der Wohnung untrennbar mit der Anstellung im Betrieb verbunden sei. Im Falle der Beendigung des Dienstverhältnisses würde die Dienstwohnung an einen anderen bzw. neuen Mitarbeiter des Unternehmens vermietet, was mündlich vereinbart worden sei. Im Übrigen regle das Angestelltengesetz ohnehin die rechtlichen Rahmenbedingungen hinsichtlich der Einräumung einer Dienstwohnung, sodass es einer (gesonderten) Schriftlichkeit im speziellen Einzelfall nicht bedürfe.

In der Beantwortung des Vorhaltes des Unabhängigen Finanzsenates durch den steuerlichen Vertreter vom 18. Juni 2008 seien zu Punkt 1 die bezüglich der Dienstwohnung vereinbarten Punkte aufgelistet und damit erstmals bekannt gegeben. Weiters sei angeführt worden, dass sich der Sohn hinsichtlich der Frage nach dem Vorliegen eines Mietvertrages im Zuge des Erörterungsgespräches bedeckt gehalten, weil er nicht (erinnerlich) gewusst habe, ob nicht doch seinerzeit hinsichtlich der Dienstwohnung ein internes Schriftstück abgefasst worden sein, das noch vorhanden sein und das man der Finanzverwaltung vorlegen könnte. In Klammer sei vom Berufungsverfasser angemerkt worden, dass ist nicht auszuschließen sei, dass tatsächlich am Anbeginn des Bestandsverhältnisses ein Schriftstück in Art eines Gedächtnisprotokolls abgefasst worden, so wie dies auch im Rahmen der N-GmbH erfolgt sei.

Zu Punkt 5 sei ausgeführt worden, dass die WC- und Waschanlagen auch von den übrigen Dienstnehmern des Betriebes benutzt würden.

Durch das Finanzamt sei am 21. Jänner 2005 „*Vereinbarung zur Betriebswohnung*“ abverlangt worden. Die Willenserklärung, die der Beantwortung des Vorhaltes in Kopie beigelegt ist, sei mit 31. Jänner 2005 datiert. Obwohl Vereinbarungen zur Betriebswohnung am 21. Jänner 2005 abverlangt, das Schlussbesprechungsprogramm am 18. Februar 2005 erstellt worden sei und die Schlussbesprechung am 18. März 2005 stattgefunden habe, bei der über die Betriebswohnung und Darlehen gesprochen worden sei, seien keine Angaben zu Vereinbarungen erfolgt. Dies sei umso verwunderlicher, da sich die WC- und Waschanlagen im Wohnungsverband, das Büro im Obergeschoss zwischen Kinderzimmer und Elternschlafzimmer befinde und bezüglich der Benutzung, der Erhaltung und Pflege keine Vereinbarungen getroffen worden seien.

Nach der Willenserklärung betrage die monatliche Miete für das Büro im Ausmaß von 15 m<sup>2</sup> 115 €, jene für die Wohnung im Ausmaß von 148 m<sup>2</sup> 150 €.

Der im Plan im OG als „*Büro*“ bezeichnete Raum sei der Familie des Sohns uneingeschränkt zur Verfügung gestanden. Von der N-GmbH sei dieses Büro gemietet und die Miete an den Bw. geleistet worden. Eine Reduktion der Miete für die Wohnung sei nicht erfolgt.

Die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen im Steuerrecht geforderten Voraussetzungen lägen nicht vor.

In der Berufung werde damit argumentiert, dass Betrieben in vergleichbarer Größe leitenden Angestellten bzw. (Ober-)Müller Betriebswohnungen zur Verfügung gestellt würden. Als Beweis seien Stellenangebote von Mühlen verschiedenster Größe der Berufung beigelegt worden, unter welcher Größe sich auch die berufungsgegenständliche Mühle einreihen lasse. Diese seien sorgfältig ausgesucht worden und entsprächen der Produktionsgröße der Mühle des Bw.

Im Erörterungsgespräch verweise der steuerliche Vertreter darauf, dass sich eine Weizenmühle nicht mit einer Schälmmühle tonnenmäßig vergleichen lasse, obwohl die beigelegten Stellenangebote keine Schälmmühlen beträfen. In der Vorhaltsbeantwortung werde als Vergleichsbetrieb die eine Schälmmühle, angeführt die einem Obermüller eine Dienstwohnung zur Verfügung stelle. Diese Mühle habe einen wesentlich höheren Umsatz und wesentlich mehr Arbeitnehmer und sei daher nach Ansicht des Finanzamtes mit der Mühle des Bw. nicht vergleichbar. Die Mühle des Bw. habe lt. Angaben des Sohns eine Jahresproduktion von ca. 6.000 bis 7.000 Tonnen Getreide.

Im Jahr 1999 sei mit dem Bau des Wohnhauses begonnen worden, welches im Jahr 2000 mit einem Restbetrag von € 6 493,-- fertig gestellt worden sei.

Der Umsatz im Jahr 1999 habe 19,3 Mio. ATS und im Jahr 2000 21,4 Mio. ATS betragen. Erst im Jahr 2001 sei der Umsatz aufgrund des hohen Zuwachses im Handel auf 37,8 Mio ATS gestiegen.

Da, wie in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt, die Soft-Facts (insb. technische Einrichtungen, Bewirtschaftungsart, Arbeitsweise, usw.) über den Betrieb Aufschluss gäben, jedoch diese Daten aus Gründen von Betriebsgeheimnissen nicht zur Verfügung stünden, böten sich nur die Hard-Facts (insb. Umsatz, Produktionsmengen, Anzahl Arbeitnehmer, dgl.) als Vergleichskriterium an.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei nach obigen Ausführungen die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung bei Familienbetrieben in dieser Größenordnung nicht üblich.

**(15)** Die Stellungnahme des Finanzamtes wurde dem Bw. zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt, wozu er seinerseits am 5. August 2008 folgende **Gegenäußerung** abgab:

Es sei schade, dass das Schreiben des Finanzamtes nicht in allen Punkten gänzlich richtig sei und es daher nochmals zu vermeiden gelte, dass der Unabhängige Finanzsenat, der sich über den streitgegenständlichen Sachverhalt eine Meinung bilden müsse, von Unrichtigkeiten geleitet werde.

Im Einzelnen werde daher dazu nochmals präzisierend und ergänzend ausgeführt:

### **1. Strittigkeit und private Motive betreffend die Betriebswohnung**

Im Zuge des Erörterungsgespräches habe es für den steuerlichen Vertreter den Anschein gehabt, dass das Finanzamt grundsätzlich eingesehen habe, dass die Betriebswohnung betrieblich veranlasst sei und lediglich ergänzende Einwendungen gehabt habe, die aber Vorort ausgeräumt worden seien. Aus diesem Grund sei dieser Bereich aus seiner Sicht völlig unstrittig angesehen worden. Da die Finanzverwaltung aber offensichtlich nach wie vor die Meinung vertrete, die Betriebswohnung sei nicht betrieblich veranlasst müsse nochmals festgehalten werden, dass diese ausschließlich und nicht mehr teilweise aus betrieblichen Erfordernissen errichtet worden sei.

Infolge der Unterstellung des Finanzamtes, die Errichtung der Wohnung wäre privat veranlasst gewesen, werde nochmals darauf hingewiesen, dass es der Wille der Familie des Sohns gewesen wäre und sie es auch bevorzugt hätte, sich zur Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses familiär bzw. privat an einem anderen Ort niederzulassen. Als die Familie die ehemals bezogene Wohnung aufgegeben habe, seien Kaufverhandlungen mit einer Person, die dies als Zeuge gleichzeitig bestätige, geführt worden. Von dieser Person hätte die Familie ein Grundstück in bester Lage und schönster Aussicht erwerben können und dies auch

erwerben wollen. Dieses Grundstück wäre den Erfordernissen der Familie gerecht gewesen und hätte den Erfordernissen der Familie des Sohns vollinhaltlich entsprochen. Dieses Heim wäre für die Familie des Sohns als privat veranlasst anzusehen gewesen und hätte die privaten Wohnbedürfnisse erfüllt. Hinsichtlich einer derartigen Wohnung wären wohl private Überlegungen maßgeblich gewesen.

Lediglich aus betrieblichen Erfordernissen sei es letztlich nicht zu diesem Schritt gekommen, weil eben der Betrieb es erfordert habe, dass der Sohn in seiner Funktion als Generalist in der Mühle ständig im Nahebereich des Betriebes präsent sein müsse. Die aus diesen Überlegungen errichtete Wohnung habe die Familie des Sohns nicht aus eigenem Wunsch bezogen, vielmehr müsse sie wegen der Bewohnung in der Betriebsnähe erhebliche Nachteile auf sich nehmen (zB. die Benützung von sanitären Anlagen auch von anderen, Familienfremden, im Betrieb beschäftigten Personen, Lärmbelästigung, erhöhte Arbeitsflexibilität, Staubbelastung, geringerer Freizeitwert, etc.).

Daher sei die Wohnung an dieser Adresse ausschließlich betrieblich veranlasst und nicht – wie das Finanzamt unrichtig behaupte – aus privaten Erwägungen errichtet worden.

Auch die Behauptung des Finanzamtes, die Überlassung von Dienstwohnungen bei Betrieben die an Größe mit dem gegenständlichen Betrieb vergleichbar seien, sei nicht üblich, sei nicht richtig. Beim Erörterungsgespräch sei seitens des Bw. versucht worden, den Beteiligten zu erklären, dass Müllereitigkeiten in verschiedenen Produktionsbereichen nicht mengenmäßig vergleichbar seien und dass deswegen durchaus eine nach Tonnen- Leistung größere Mühle mit einer Schälrmühle, die geringere Mengen abwickle, verglichen werden könne. Außerdem sei es nicht richtig, dass "Mehr-Umsatz" auch zugleich "Mehr-Menge" bedeute. Das Finanzamt scheine trotz durchgeführter Außenprüfung nicht zu wissen, dass bei der gegenständlichen Mühle sehr viel Lohnmüllerei betrieben werde, wo naturgemäß auch andere Preisverrechnung und –Gestaltung erfolge, als wenn zusätzlich noch der Handelswert des Getreides in den Rechnungen mit enthalten sei. Bei der berufsgegenständlichen Mühle seien daher weniger Produktionsumsätze nicht gleich bedeutend mit weniger Produktionsmenge. Die Mengen, die der Bw. seinerzeit bei der Außenprüfung angegeben habe, hätten bei der damaligen Situation (Jahr 1999) entsprochen. Heute produziere die Mühle mit über 10.000 Tonnen pro Jahr ein Mehrfaches von damals, habe seine Produktion völlig modernisieren und sei tatsächlich mit der "S-Mühle", die sehr wohl eine Betriebswohnung unterhalte, vergleichbar.

Das Finanzamt vergleiche die Umsätze der berufsgegenständlichen Mühle ab dem Jahr 1999 mit jenen der „S-Mühle“ des Jahres 2007.

Der berufsgegenständliche Betrieb sei seit 1999 nicht nur mengenmäßig stark gewachsen. Heute existierten zwei Betriebe, nämlich die Firma des Bw. als GmbH und die N-GmbH. Wenn schon ein mengenmäßiger Vergleich mit Mitbewerbern angeführt werde, müsse man die

Betriebsumfänge beider Firmen zusammenrechnen um sie zB. mit der "S-Mühle" zu vergleichen. Wenn der Einwand erfolge, dass beim berufsgegenständlichen Betrieb auch Handelsumsätze mit enthalten sein sollten, sei entgegen zu halten, dass die Produktion weitgehend im Wege einer Lohnmüllerei erfolge und die Grundstoffabwicklung davon abgetrennt – neben anderen allgemeinen Handelsumsätzen – als separater Handelsumsatz behandelt werde. Die Gründe hierfür lägen vor allem im Haftungsbereich und es werde daher die Abwicklung in dieser Art gehandhabt.

Zudem müsse folgendes Wissen übermittelt werden: Eine "*Mehlmühle*" (zB. Weizen-, Roggen-,) erzeuge Mehl. Eine "*Schälmühle*" erzeuge dagegen Flocken. Um die von den Konsumenten geforderte Haltbarkeit der Flocken zu erhalten, müssten diese thermisch behandelt werden. Der berufsgegenständliche Betrieb habe ein optimiertes Produktionsverfahren kreiert, wobei die thermische Behandlung mit Hilfe eines Dampfkessels erfolge. Die Maschinen – vor allem auch der Dampfkessel – ließen im Tag- und Nachtbetrieb (d.h. 24 Stunden nonstop durch) und bedürfe einer ständigen Überwachung. Gerade das erfordere die ständige Präsenz einer Person, was die Betriebswohnung erforderlich mache.

Nur durch die "*Rund-um-die-Uhr-Produktion*" sei das Wachstum des Betriebes überhaupt möglich geworden. Aus diesen Erwägungen, die Betriebsumfänge erweitern zu müssen, wenn nicht der Betrieb vom Zusperrern bedroht sein solle, sei die Betriebswohnung errichtet worden. Einzig und allein aus diesen Erwägungen habe sich die Person bereit gezeigt, zu Gunsten des Betriebes seine privaten Wohnbedürfnisse hintanzustellen. Einzig und allein aus diesen Erwägungen habe die Familie des Sohns die Betriebswohnung bezogen und nehme dafür zudem noch private Nachteile in Kauf.

Nur das entspreche dem täglichen Sachverhalt und "*muss allgemein einsichtig sein*". Wenn das Finanzamt behaupte, dass sich die Betriebswohnung für privat veranlasst, entbehre das jeder Grundlage.

Generell sei festzuhalten, dass im Abgabenrecht der Grundsatz der materiellen Wahrheit gegeben sei. Nur der Bw. und sein Sohn arbeiteten ständig im Betrieb und seien daher ständig vorort und nur sie könnten wissen, „*was wirklich Sache ist*“. Wenngleich sich die Finanzverwaltung mit ihren Prüfern aufrecht bemühe, insbesondere bei Prüfungen alle Sachverhalte richtig festzustellen, ergäben sich doch Probleme, wenn bestimmte Dinge aus Gründen mangelnder spezifischer Berufskenntnisse nicht richtig festgestellt würden und ihnen daher eine falsche Beurteilung widerfahre.

Es sei daher schon von Grunde her nicht zulässig, dass die Finanzverwaltung dem Aussagen einer Partei unbewiesene Ansichten entgegen stelle. Vielmehr noch: Solange die Behauptungen von Parteien nicht den logischen Denkgesetzen verstießen, habe sie die Abgabenbehörde zu würdigen, sogar und auch dann, wenn Angaben einer Partei nicht

bewiesen seien. Keinesfalls dürfe die Abgabenbehörde den Aussagen einer Partei unbewiesene Gegenbehauptungen entgegenstellen. Sei eine exakte Beweis... nicht möglich, könne und müsse schon ein geringer Grad an Wahrscheinlichkeit für die Tatsachenannahme bzw. gegebenenfalls glaubhaft machen genügen (*Stoll*, BAO-Kommentar zu §§ 186 und 183 BAO; VwGH 27.01.1961, 687/60).

Somit erübrigten sich viele Punkte der kausalen Stellungnahme der Finanzverwaltung schon grundsätzlich und dürfe den Ansichten der Finanzverwaltung schon von Grunde nicht befolgt werden.

## 2. Vorliegende Vereinbarungen

Die Finanzverwaltung versuche die Schriftstücke (Willenserklärung, Gedächtnisprotokoll, etc.) die zu dieser Frage vorgelegt worden seien, als „wertlos hinzustellen“.

Mit ihren Ausführungen habe die Finanzverwaltung möglicherweise übersehen, dass dem UFS eine Vereinbarung (zwischen dem Bw. und dem Sohn) über den Bestand der Betriebswohnung, sondern eine Willenserklärung des Gesellschafters der N-GmbH vorgelegt worden sei. Anhand dieser sei der kausale Sachverhalt abgeleitet worden und es erfolge an dieser Stelle eine übersichtliche chronologische Darstellung der Entwicklung:

21.01.2005: Einforderung einer Vereinbarung zur Betriebswohnung durch den Betriebsprüfer (die nicht vorgelegt worden sei, weil möglicherweise nicht abgefasst – der Sohn wisse das heute leider nicht mehr genau – und wenn abgefasst zumindest aber offensichtlich nicht auffindbar). Hinsichtlich der Leihgeldbestellung sei ein Schriftstück vorgelegt worden in welchem die diesbezüglich vereinbarten Sachverhalte genau enthalten seien.

31.01.2005: Willenserklärung betreffend die Behandlung des Bestandes am Büro durch die N-GmbH. Diese Firma sei mit Vertrag (Notariatsakt vom 11.01.2005) erst im Jänner 2005 gegründet worden und habe daher zu diesem Zeitpunkt erst als völlig neugegründete Gesellschaft existiert. Nachdem am 21.01.2005 im Bereich der Außenprüfung beim Sohn ein Schriftstück über den Bestand der Betriebswohnung (zwischen ihm und den Bw.) abverlangt worden sei, sei die Willenserklärung damals wenige Tage nach der Neugründung abgefasst worden, damit in diesem Bereich Schriftlichkeit existiere. Darauf hinzuweisen sei, dass auf diesem Schriftstück infolge der Bemerkung, dass die Bürobebenutzung unter jenen Prämissen gelte, die auch zwischen den Bw. und dem Sohn gelten, sehr wohl hervorgehe, wie die Bestandssache zwischen dem Bw. und dem Sohn geregelt sei.

18.02.2005: Erstellung des Schlussbesprechungsprogrammes der Außenprüfung.

18.03.2005: Schlussbesprechung

23.05.2005: Einreichung einer Berufung gegen die wiederaufgenommenen Bescheide. In dieser sei sinngemäß ausgeführt, dass es hinsichtlich der Leihgeldbestellung und der Wohnungsbenutzung Schriftstücke gäbe, die dem Finanzamt bekannt seien und daher nicht

nochmals vorgelegt werden müssten. Dies bedeute, dass *„wahrscheinlich dem Prüfungsorgan sowohl hinsichtlich der Leihgeldgebarung als auch hinsichtlich der Betriebswohnung Schriftstücke (vergleiche Plural) vorgelegt“* worden seien. Vermutlich sei die am 31.01.2005 gefertigte Willenserklärung vorgelegt worden; dies gehe aus dem *„bei uns“* geführten Akt (Anmerkung des Referenten: Gemeint offensichtlich beim steuerlichen Vertreter) leider nicht mehr hervor. Es werde dazu die Ansicht geäußert, die Finanzverwaltung möge dem Bw. über jene Schriftstücke in Kenntnis setzten, die damals vorgelegt worden seien, denn dann wüsste er heute, um welche Schriftstücke es sich handle.

18.06.2008: Anhand der am 31.01.2005 festgelegten Willenserklärung, aus deren Text hervorgehe, dass diese Analog zu den Vereinbarungen zwischen den Bw. und dem Sohn niedergeschrieben worden sei, sei eine (exakt rekonstruierte) Auflistung der Punkte vorgenommen worden, die für das berufungsgegenständliche Bestandsverhältnis gelte. Der chronologische Hergang und die Inhalte, die die Regelungen über das Bestandsverhältnis zwischen den Bw. und den Sohn rekonstruieren ließen, sei schlüssig und könne von der Finanzverwaltung nicht bezweifelt werden. Auch wenn die Punkte aus einer anderen (die N-GmbH betreffenden) Sphäre abgeleitet worden seien, lieferten sie dennoch eine Aufklärung dafür, wie die Benützung der Betriebswohnung erfolge.

Die Ausführungen, dass das WC- und Waschanlagen der Betriebswohnung auch von weiteren Mitarbeitern des Mühlenbetriebes benützt würden, entstammten den Aussagen des Sohnes und sei nicht zu bezweifeln.

Auch der Vergleich der Höhe der Büromiete mit der Höhe der Miete der Betriebswohnung mache es nicht zulässig, dass Bestandsverhältnis in Frage zu stellen. Es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Mieten für Dienstwohnungen zumeist billiger seien als Büromieten. Die jeweiligen Mietbeträge seien damals im freien Vergleich erforscht worden. Dabei habe für das Büro ein monatlicher Mittelwert (Jahr 2005) von ca. 7,00 bis 8,00 € ergeben, wobei man sich auf 7,66 € geeinigt habe. Der Mittelwert der Dienstwohnungen (Jahr 1999) mit etwa 2.200,00 S (Brutto) ermittelt worden. Die jeweiligen Bestandsverhältnisse seien darauf abgestellt worden.

Wenn das Finanzamt die Frage äußere, warum eine Reduktion der Miete der Wohnung nicht vorgenommen worden sei, als das Büro gegründet worden sei, sei zu antworten, dass der Raum des Büros vor der Benützung durch die N-GmbH von der Familie des Sohns nicht bzw. *„allenfalls höchstens ab und zu vorübergehend“* benutzt worden sei und deshalb eine flächenmäßige Änderung nicht stattgefunden habe, weshalb in der Folge kein Anlass gewesen sei, die Miete abzuändern.

### **3. Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen**

Laut Finanzamt lägen die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen im



Steuerrecht geforderten Voraussetzungen nicht vor.

Im Grundsatz sei dazu auszuführen, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen dann anzuerkennen seien, wenn sie

- nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kämen,
- eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und
- auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Das Postulat nach einer ausreichenden Publizität zivilrechtlicher (Angehörigen-)

Vereinbarungen, sei vielfach ein zivilrechtliches Erfordernis, wobei aber die mangelhafte Erfüllung diese Voraussetzung bei tatsächlicher Vertragserfüllung steuerlich soweit es gehe unschädlich sei. Nicht einmal Formalerfordernisse (zB. § 1 Notariatszwangsgesetz) dürften für das Steuerrecht ganz allgemein als Gültigkeitserfordernis gewertet werden.

Das Steuerrecht knüpfe nicht an den Abschluss und Zustandekommen von Verträgen, sondern an tatsächliche wirtschaftliche Sachverhalte an. Das Liefern von Verträgen diene somit nichts Anderem, als der Erforschung der materiellen Wahrheit. Wenn daher ein unter nahen Angehörigen (sohin zumeist von juristisch völlig ungebildeten Personen) abgeschlossener Vertrag nicht klar und eindeutig sei oder überhaupt nicht existent sei, bedeute das nicht, dass ein wirtschaftlicher Sachverhalt nicht eingetreten sei. Es sei nicht vertretbar, dass bei Verträgen unter Angehörigen im Ergebnis von einer Einstellung auszugehen sei, als wären die allgemeinen Ermittlungs- und Beweisgrundsätze nicht anzuwenden (vgl. VwGH 8.9.1992, 87/14/0186). Das Erfordernis des eindeutig und klaren Inhalts der Vereinbarungen bzw. des Vorliegens von Verträgen unter Angehörigen überhaupt würde jedes Rechtsgeschäft zwischen Angehörigen, das diesem Erfordernis nicht voll entspräche, dem Kalkül der Ungültigkeit bzw. des nicht Zustandekommens aussetzen.

Daher gelte, wenn Verträge existierten, die den oben genannten Erfordernissen entsprächen, diese steuerrechtlich anzuerkennen seien. Ein Umkehrschluss, bei Nichtvorliegen derartiger Schriftstücke, sei eine steuerrechtliche Anerkennung zu verweigern, könne und dürfe jedenfalls nicht angestellt werden und sei daher nicht zulässig.

Da der wirtschaftliche Grundgehalt des Bestandsverhältnisses zwischen dem Bw. und dem Sohn klar und eindeutig erforscht worden sei und jederzeit jedem Fremdvergleich voll entspreche, sei ein (wenn überhaupt gegebener) Mangel im Bereich der schriftlichen Vereinbarungen nicht bedeutend und führe zu keinem anderen laufenden Ergebnis, als wären alle Verträge bzw. Vereinbarungen, etc. (zB. von Juristen) lupenrein abgefasst worden.

#### **4. Einreichung des Baues der Betriebswohnung**

Auch in diesem Punkt sei das Vorbringen des Finanzamtes nicht richtig. Selbstverständlich hätten der Bw. und seine Ehegattin das Ansuchen um die Baubewilligung gestellt. Eine jederzeit mögliche Rückfrage bei der zuständigen Behörde könne dies bestätigen. Darüber

hinaus liegt eine Kopie der damaligen Eingabe zur Einsicht- und Kenntnisnahme anbei.

Weitere Ausführungen zu diesem Punkt erübrigten sich daher.

## **5. Beilage zu den Steuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2005 des Bw.**

Das Finanzamt erwähne in ihrer Stellungnahme, dass anlässlich der Einreichung der Einkommensteuererklärungen des Bw. zur Berücksichtigung der Feststellungen des Betriebsprüfungsberichtes Stellung genommen worden sei.

Es dies richtig, aber nicht gänzlich vollständig. Die verbalen Ausführungen des Finanzamtes reichten die Sachlage möglicherweise in ein falsches Licht. Es werde daher wahlweise einer dieser allesamt gleich lautenden Beilagen zur Einsicht- und Kenntnisnahme beigelegt, damit der UFS diese in deren Vollständigkeit beurteilen werde können.

Die Abfassung dieser Beilagen sei jeweils wegen des Gebotes der Offenlegung des Sachverhaltes im Zusammenhang insbesondere mit dem Leihgeld erfolgt. Die steuerliche Behandlung sei beim Bw. in der Art bearbeitet worden, dass die Leihgeldzinsen zu Lasten des Gewinnes berücksichtigt worden sei.

Es sei heute bekannt und werde aufrichtig bedauert, dass im Rahmen der Kanzlei des steuerlichen Vertreters folgender Fehler passieren hätte können: Ein Mitarbeiter (der heute nicht mehr eingestellt sei) sei aufgrund eines Aktenvermerkes des Jahres 1999 (in welchen Jahr tatsächlich eine geringfügige Steuergutschrift angefallen wäre) der irrigen Meinung gewesen, die Zinsen lösten beim Sohn keine Steuerpflicht aus bzw. wäre allenfalls eine geringe Gutschrift zu erwarten, deren Höhe die Bearbeitung nicht rechtfertige. Aus diesem Grund sei beim Sohn die Bearbeitung und Abfassung der Einkommenssteuererklärung in den jeweiligen Jahren unterblieben.

Abschließend werde der Hoffnung Ausdruck gegeben, dass sich der UFS nach all den erfolgten Darstellungen nicht von Ansichten des Finanzamtes, sondern von tatsächlichen Gegebenheiten leiten lasse und die Erledigung im Sinne der Gerechtigkeit und Billigkeit durchführe. Es gäbe vor allem auch zu bedenken, dass die Familie des Bw., die einen heute respektablen Betrieb aufgebaut habe, aus kleinsten Anfängen begonnen habe und aus einfachsten Verhältnissen stamme. Die Familienmitglieder seien *„allesamt höchst fleißig, arbeitsam, geradlinig und ehrlich“*. Ihr Rechtgebaren sei auf gegenseitiges Vertrauen, das aus ihrer subjektiven Sicht komplizierte Vertragsgestaltungen derogiere, aufgebaut. Gegenseitiger Verlass sei die Basis für die stetige positive wirtschaftliche Aufwärtsentwicklung. Ihre Handlungen baue die Familie auf logische Denkgesetze und nicht auf kompliziertes steuerliches Gedankenflickwerk auf. Unternehmerische Entscheidungen würden geradlinig und zielvoll unter Bedachtnahme auf wirtschaftliche Optimierung getroffen.

Auch der VwGH habe bestätigt, dass es der unternehmerischen Entscheidungsfreiheit überlassen bleiben müsse, wie ein Unternehmer seine betriebliche Entfaltung gestalte. Nicht

die Ansicht der Finanzverwaltung, sondern die tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgänge seien Maßstab für die Besteuerung, die an Vorschriften sich an wirtschaftliche Grundgehalte und nicht an nach Ansichten unterstellte sachliche Sachverhalte knüpfte.

Der Eingabe war angeschlossen:

a) Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2004 des Bw.

Diesbezüglich wird darauf verwiesen, dass Aufwendungen und Erträge iZm. der „Betriebswohnung“ sowie die „Wasseranschlussgebühr für die Betriebswohnung“ und „die fremdübliche Gewährung des Leihgeldes durch den Sohn und die iZm. diesem anfallenden Zinsenaufwendungen“ betrieblich veranlasst seien.

b) Einreichplan betr. die vom Sohn und seiner Familie bewohnten Wohnung; als „Bauherren“ scheinen der Bw. sowie – handschriftlich ergänzt – seine Gattin auf.

**(16)** Mit Schreiben vom 19. August 2008 wurde seitens des Referenten um die Vorlage des Aktenvermerkes des Mitarbeiters des steuerlichen Vertreters (siehe Pkt. 11) ersucht.

Dem kam der steuerliche Vertreter mit Eingabe vom 16. September 2008 nach, indem eine Kopie des Aktenvermerkes übermittelt wurde. Dieser trägt kein Datum und hat folgenden Originaltext: „Vermerk: STE Norbert N. ergibt geringe GS – zu vernachlässigen – bespr. mit Chef“.

**(17)** Am 28. Oktober 2008 fand vor dem Referenten eine mündliche Berufungsverhandlung statt, zu der seitens des Bw. der steuerliche Vertreter erschien. Zu deren Beginn wurden vom steuerlichen Vertreter folgende **Schriftstücke** vorgelegt:

#### **a) Stellungnahme der Fa. H & P Unternehmensberatung GmbH**

*Der gegenständliche Mühlenbetrieb ist auf die Produktion von biologischen Naturprodukten ausgerichtet. Der Mühlenbetrieb (Schälrmühle) wird weiters in Form eines 24-Stunden Betriebes mit geringem Automatisationsgrad geführt.*

*Abwechselnd werden verschiedene Ausgangsmaterialien zu Flocken vermahlen, der betreffende, fachkundige Müller ist verantwortlich für die Einhaltung bestimmter Qualitätsnormen und für den manuellen Wechsel des Materials. Zudem hat er während des Mühlenbetriebes auf die Brandgefahr zu achten. Bei Störungen des Produktionsprozesses müssen fachkundige Mitarbeiter sofort in den Produktionsprozess eingreifen und korrigieren können.*

*Daher ist die Anwesenheit eines fachkundigen Personals in der Betriebsstätte oder in unmittelbarer Nähe während der Betriebszeiten, nämlich für 24 Stunden, notwendig. Nach dem Studium der Sachlage für den gegenständlichen Betrieb ist durch die Art der Bewirtschaftung (biologische Produktion) eine Anwesenheit von fachkundigem Personal während der gesamten Betriebsdauer zu gewährleisten. Die Bereitstellung einer Betriebswohnung zu diesem Zwecke ist betrieblich erforderlich.*

#### **b) Bonitätsbestätigung der Sparkasse Oberösterreich**

*... wunschgemäß bestätigen wir, dass wir mit der Einzelfirma (des Bw.) und in Folge der Rechtsformänderung seit 2008 mit ... in jahrelanger, angenehmer Geschäftsverbindung stehen. Wir beobachten eine umsichtige Betriebsführung und geordnete wirtschaftliche Verhältnisse.*

*In diesem Zusammenhang bestätigen wir weiters, dass auf Basis der uns zur Verfügung stehenden Bonitätsunterlagen, der Bilanzen sowie der Vertrauensbasis eine Finanzierung auf ungesicherter Basis jedenfalls in einer Größenordnung von € 150.000 problemlos darstellbar ist; gleiches gilt für die Einzelfirma in der Vergangenheit.*

**(18)** In der Berufungsverhandlung selbst wurde im Wesentlichen auf das bisherige Vorbringen verwiesen und darüber hinaus ausgeführt:

Aus Sicht des steuerlichen Vertreters seien bei der Leihgeldvereinbarung die in den EStR 2000 geforderten Punkte erfüllt. Selbst wenn nicht alle Punkte erfüllt seien, heiße das nicht, dass das Rechtsgeschäft als nichtig anzusehen sei. In einem derartigen Fall müsse man eine andere Beweisführung finden bzw. den Sachverhalt glaubhaft machen. Auf Grund aktueller Rechtssprechung werde eine fehlende Sicherheit bei einem Leihgeldvertrag als fremdunüblich angesehen. Dieses Erkenntnis sei allerdings kasuistisch. Würde nämlich eine Person seitens einer Bank auch ohne Sicherstellung aufgrund seiner Bonität ein Darlehen zur Verfügung gestellt bekommen, könne eine fehlende diesbezügliche Vereinbarung bei einem Vertrag zwischen nahen Angehörigen nicht als fremdunüblich angesehen werden. Auch dem steuerlichen Vertreter selbst würden seitens seiner Hausbank Darlehensicherheiten gewährt. In der damaligen Situation sei es als wirtschaftlich sinnvoller erachtet worden, wenn der Sohn dem Bw. Geld zu günstigeren Konditionen als dies eine Bank machen würde, zur Verfügung zu stellen. Überdies müsse man bedenken, dass der Bw. und sein Sohn rechtlich ungebildet seien; sie hätten allerdings den Vertrag *"gut gemeint"*. Früher sei die Finanzverwaltung – was die Schriftlichkeit von Vereinbarungen betreffe – großzügiger als heute gewesen. Bei der N-GmbH seien dann auch schon *"konkretere Schriftstücke vereinbart"* worden.

Der steuerliche Vertreter wisse nicht mehr, wer die von ihm vorgelegte *"Willenserklärung"* und das *"Gedächtnisprotokoll"* formuliert habe. Die Vereinbarung sei im laufenden Betriebsprüfungsverfahren deshalb nicht vorgelegt worden, weil sie die N-GmbH betroffen hätten. Ihm sei schon einmal vorgeworfen worden, dass derartige Unterlagen *"nachgemacht"* worden seien. Die Finanzverwaltung *"misstraut immer jedem Steuerpflichtigen"*. Bei ihm in der Kanzlei sei es nie zu derartigen Vorfällen gekommen. Er hätte nur anständige Klienten. Im Zuge der Außenprüfung seien ihm diese Unterlagen noch nicht derart wichtig erschienen, dass er sie nunmehr vorgelegt habe. Der Amtsvertreter verwies darauf, dass seiner Ansicht nach bei einer derartigen Vorgehensweise die Glaubwürdigkeit des Bw. bzw. des steuerlichen Vertreters leide. Dem entgegnete der steuerliche Vertreter, dass er bei einer Außenprüfung Fragen, die nicht gestellt worden seien, nicht beantworte. Die Finanzverwaltung agiere insoweit *"untergriffig"*.

Zur Leihgeldvereinbarung verwies der steuerliche Vertreter nochmalig darauf, dass sie in der vorgelegten Form Rz 1214 ff der EStR 2000 entspreche. Eine Besicherung sei aufgrund der Bestätigung der Bank nicht erforderlich.

Über Befragen des Referenten, warum das Leihgeld ursprünglich als Privateinlage gebucht worden sei, entgegnete der steuerliche Vertreter, dass dies ein Buchungsfehler seiner Buchhalterin, einem *"jungen Mädchen"*, gewesen sei. Bei der Bilanzierung sei dies ohnehin umbucht worden.

Über Vorhalt des Finanzamtes, dass diese erst ein Jahr später gewesen sei, entgegnete der steuerliche Vertreter, dass dieser Fehler offenbar auch dem Bilanzierer nicht aufgefallen sei. Er selbst habe die Bilanz nicht gemacht. Der Bilanzierer sei derjenige gewesen, der auch das Einreichen einer Steuererklärung im Zusammenhang mit dem Leihgeld unterlassen habe. Er sei *"nicht die allerglücklichste Wahl"* gewesen und heute nicht mehr in der Kanzlei.

Über Vorhalt des Referenten, dass in heiklen Fällen offenbar Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter gehalten worden sei, räumte dieser ein, dass der Bilanzierer dies schon gemacht habe. Im Zusammenhang mit der Gewährung des Leihgeldes wäre es jedoch ohnehin zu einer Steuergutschrift gekommen.

Über Vorhalt des Referenten, dass jedenfalls gesetzlich eine Steuerklärungspflicht bestanden hätte gestand der steuerliche Vertreter ein, *"dass unsere Kanzlei nicht gut ausschaut"*. Er sei aber offenkundig von jenem Mitarbeiter gar nicht gefragt worden, wie das gewährte Leihgeld zu verbuchen sei. Er glaube, dass er schon von der Leihgeldgewährung gewusst habe, aber offenkundig sei es zu einer Verkettung von Fehlern gekommen.

Wahrscheinlich hätte er den Mitarbeiter darauf hinweisen müssen, zu achten wie dieser Geschäftsfall verbucht worden sei. Im Falle des Bw. habe es keine intensive Bilanzbesprechung gegeben.

Über Befragen des Referenten, wer die Leihgeldvereinbarung formuliert habe, führte der steuerliche Vertreter aus, dass dies *"wahrscheinlich"* er gewesen sei. Er wisse aber nicht mehr, warum das Leihgeld in drei Tranchen überwiesen worden sei.

Über Vorhalt des Referenten, dass der Sohn offenkundig nicht gut beraten gewesen sei, das Leihgeld zu einem Zinssatz von lediglich 1,5 % zu gewähren, führte der steuerliche Vertreter aus, dass damals das Zinsniveau nicht höher gewesen sei. Mehr habe der Sohn auch auf der Bank nicht bekommen und das habe er vom Bw. haben wollen.

Zur vorgelegten Stellungnahme des Unternehmensberaters gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass dieser als außenstehender objektiver Dritter anzusehen sei. Er habe die Mühle nicht besichtigt, der Sachverhalt sei ihm vom Bw., dem Sohn und von ihm selbst geschildert worden. Der Unternehmensberater habe sich durchaus ein Bild über die Betriebsnotwendigkeit der Wohnung machen können. Er hätte nicht damit gerechnet, dass dieser der Sache so auf den Grund gehe. Der Vertreter des Finanzamtes hielt dem entgegen, dass die Stellungnahme sehr allgemein gehalten sei und nicht speziell auf die Situation des Bw. eingehe. Dem entgegnete der steuerliche Vertreter, dass sich die Stellungnahme sehr wohl speziell mit der

Situation des berufungsgegenständlichen Betriebes befasse.

Über Befragen des Referenten, ob es zur Errichtung der Betriebswohnung auch dann gekommen wäre, wenn das Haus, in dem der Sohn zuvor gewohnt habe nicht abgerissen worden wäre führte der steuerliche Vertreter aus, dass sich dann diese Frage nicht ergeben hätte. Der Sohn sei über die Errichtung auf dem Betriebsgelände *"nicht so erfreut"* gewesen, weil ihm ein Haus in einer anderen Gemeinde mehr zugesagt hätte. Der. Bw. habe aber entgegnet, dass dies aufgrund des Vorhandenseins der Mühle nicht gehe. Für die Errichtung der Betriebswohnung habe es durchaus außersteuerliche Gründe gegeben. Diesen habe die Besteuerung zu folgen.

Über konkretes Befragen des Referenten, welches betriebliche Engagement mit der Leihgeldgewährung finanziert worden sei, führte der steuerliche Vertreter aus: *"Man kann nicht nachvollziehen, was genau finanziert wurde"*. Es gäbe keine zeitliche Nähe der Geldgewährung mit der Errichtung der Betriebswohnung. Über Vorhalt des Referenten, dass von ihm selbst in der Berufungsschrift ausgeführt worden sei, dass der Sohn seine gesparten Mittel dem Betrieb für die Wohnungserrichtung geliehen habe, entgegnete der steuerliche Vertreter, dass natürlich auch die Wohnungserrichtung Geldmittel in Anspruch genommen habe. Wenn der Sohn selbst ein Haus errichtet hätte, hätte er den Bw. nichts leihen können. So aber sei wahrscheinlich der Bw. zum Sohn gekommen habe gesagt, dass Geld vorhanden sei, das er selbst nicht brauche und das nun Geld für den Betrieb genommen werde, wofür man sich die Zinsen erspare.

Über Befragen des Referenten, ob nach Ansicht des steuerlichen Vertreters diese Vorgehensweise einem Fremdvergleich entspreche, entgegnete der steuerliche Vertreter, dass es sich hierbei um zwei nicht zusammenhängende Rechtsgeschäfte handle. Es sei nicht zulässig, diese zu verquicken. Er glaube, dass sich die Leihgeldgewährung nach den finanziellen Erfordernissen des Betriebes gerichtet habe und nicht nach dem Bauzustand der Wohnungserrichtung.

Abschließend betonte der steuerliche Vertreter, dass man nicht der Ansicht eines Betriebsprüfers, der kein Müller sei, sich zwar in der Buchhaltung auskenne, aber von betrieblichen Vorgängen *„keine Ahnung habe“*, folgen solle und daraus falsche steuerliche Folgen ziehen solle.

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

#### **A) Zusammenfassung des maßgeblichen Sachverhalts**

##### **a) Betriebswohnung**

**(19)** Der Sohn des Bw. ist in der Mühle seines Vaters als Obermüller beschäftigt. Die Mühle läuft im Mehrschichtenbetrieb und somit auch während der Nachtstunden. Aus diesem Grund

ist der Bereitschaftsdienst einer Person erforderlich, ohne dass sich daraus jedoch die Notwendigkeit einer ständigen Präsenz im Betrieb ergeben würde.

In den Jahren 1989 und 1990 wurde – neben anderen Investitionen - im Betrieb des Bw. eine Wohnung errichtet, die vom Sohn und dessen Familie bewohnt wird. Die Wohnung wurde unter der Bezeichnung „*Dienstnehmerwohnung*“ zu 100% dem Betriebsvermögen zugeordnet. Die Besprechungen und Verhandlungen mit Professionisten während der Errichtungsphase wurden sowohl vom Sohn als auch vom Bw. durchgeführt. Auf dem Einreichplan befand sich unter der Bezeichnung als Bauwerber ursprünglich der Name des Sohns, in späteren Planvarianten jener des Bw. bzw. – handschriftlich hinzugefügt - auch jener seiner Ehegattin. Für den Sohn und dessen Familie bestand zu dieser Zeit insofern ein Wohnbedürfnis, als jene von ihm gemietete Wohnstätte, welche sich ebenfalls in räumlicher Nähe zum Betrieb des Bw. befunden hatte, abgerissen wurde. Ein schriftlicher Mietvertrag zwischen Bw. und seinem Sohn wurde nicht abgeschlossen. Im Rechtsmittelverfahren wurde eine vom Sohn erstellte mit 31. Jänner 2005 datierte Willenserklärung vorgelegt, wonach ein im Verband dieser Wohnung gelegener, fallweise auch von der Familie des Sohns genutzter Raum, welcher nunmehr von der N-GmbH (an der er Alleineigentümer ist) gemietet wird, zu den selben Konditionen wie die von ihm und seiner Familie bewohnte Wohnung, gemietet würde.

## **b) Leihgeld**

**(20)** Für die Errichtung der von ihm bewohnten Wohnung stellte der Sohn dem Bw. im Jahr 1999 in drei Tranchen als „*Prekarium*“ bezeichnetes „*Leihgeld*“ iHv. insgesamt ATS 1,150.000 (= Euro) mit einer jährlichen Verzinsung von 1,5% zur Verfügung. Die Zinsen gelangen nicht zur Auszahlung, sondern werden jeweils dem Kapital hinzugeschlagen. Bislang erfolgten keine unmittelbaren Rückzahlungen, sondern eine Gegenverrechnung mit der vorgeschriebenen Miete des Hauses. Dieses Leihgeld wurde zunächst nicht aufwandswirksam, sondern als Privateinlage in die Buchhaltung des Bw. aufgenommen. Mittels Umbuchung erfolgte erstmals eine Aufnahme in den Jahresabschluss zum 31.12.2000 mit einem Betrag von ATS 1,180.000. Zu diesem Datum wurden auch die Zinsen für 1999 nachträglich gebucht.

Die Zinseinkünfte wurden vom Sohn gegenüber dem Finanzamt zunächst nicht erklärt; erst nach Bekanntwerden dieses Sachverhaltes im Zuge des Erörterungsgesprächs wurden – nach Erstellen eines diesbezüglichen Auskunftersuchens durch den Unabhängigen Finanzsenat - Steuererklärungen eingereicht. Eine allfällige Steuerpflicht der Leihgelder wurde zwar von einem Mitarbeiter des steuerlichen Vertreters erkannt, nach Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter wurden jedoch für 1999 keine Steuererklärungen eingereicht.

**(21)** Der festgestellte Sachverhalt beruht – soweit sich im Verfahren divergierende bzw. nicht außer Streit gestellte Auffassungen bzw. Darstellungen der Verfahrensparteien ergeben haben

- auf nachfolgender **Würdigung** der Ergebnisse des Verfahrens vor der Amtspartei bzw. vor dem Unabhängigen Finanzsenat:
- Das Erfordernis eines Bereitschaftsdienstes in der Mühle auf Grund von Brandgefahr und zur Behebung von Störungen, etc. beruht auf den – seitens der Amtspartei unwidersprochenen - Angaben des Bw. Das insoweit jedoch nicht bestehende Erfordernis der ständigen Präsenz einer Aufsichtsperson in der Mühle ergibt sich aus der eindeutigen Aussage des Sohnes des Bw. im Erörterungsgespräch (vgl. Pkt. 8), die anders lautenden Darstellungen des steuerlichen Vertreters in von ihm verfassten Schriftsätzen bzw. in der mündlichen Berufungsverhandlung entgegensteht. Da der Sohn als Dienstnehmer der Mühle – wie auch der steuerliche Vertreter mehrfach betont hat - über betriebliche Gegebenheiten wohl hinreichender Auskunft geben kann als der dort nicht beschäftigte steuerliche Vertreter bzw. der Unternehmensberater, dessen Gutachten im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegt wurde, wurde seine in sich schlüssige Darstellung der Entscheidung zugrunde gelegt.
- Die Tatsache, dass hinsichtlich der vom Sohn bewohnten Wohnung kein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen worden sei, ergibt sich einerseits aus den Feststellungen der Außenprüfung, andererseits aber auch aus der eindeutigen – mit früheren Darstellungen nicht in Einklang zu bringenden – Beantwortung des Vorhalts vom 18. Juni 2008 (vgl. Pkt. 13, Unterpunkt 1). Umso erstaunlicher bzw. befremdlicher und offenbar auch wider besseren Wissens sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Ausführungen in einer weiteren Eingabe des steuerlichen Vertreters vom 5. August 2008 zu werten (vgl. Pkt. 15), dass dem Prüfer im Zuge der Außenprüfung „*wahrscheinlich*“ ein Schriftstück hinsichtlich der Betriebswohnung vorgelegt worden sei.
- Die angenommene Verwendung der vom Sohn zur Verfügung gestellten Leihgelder für die Errichtung des von ihm selbst bewohnten Gebäudes ergibt sich aus der Erstdarstellung des Bw. (bzw. dessen steuerlichen Vertreter) selbst, der in der Berufung zweimal ausdrücklich angegeben hat, dass der Sohn diese Gelder für die Wohnungserrichtung bereitgestellt hat (vgl. Pkt. 5): er habe „*gesparte Mittel dem Betrieb geliehen*“ bzw. dass ein „*wirtschaftlicher Zusammenhang des Leihgeldes mit der Dienstwohnung gegeben*“ sei. Die spätere gegenteilige Darstellung im Erörterungsgespräch, es sei „*nicht nachvollziehbar*“, wofür diese Geldmittel im Betrieb verwendet worden seien (vgl. Pkt. 8) und die weiteren sinngemäßen Ausführungen in nachfolgenden Schriftsätzen bzw. in der mündlichen Berufungsverhandlung, in der der steuerliche Vertreter allerdings auch einräumen musste, dass die „*Wohnungserrichtung Geldmittel in Anspruch genommen*“ habe (vgl. Pkt. 18), sind nach Ansicht des Referenten als aus dem Motiv des Erkennens der aus der Erstdarstellung nachteiligen steuerlichen Konsequenzen resultierende Behauptung anzusehen, die mit dem übrigen an den Tag gelegten Verhalten, Sachverhalte zu verschleiern bzw. mehrere



verschiedene Varianten eines Sachverhaltes darzustellen und so offenbar bewusst einer Offenlegung entgegenzuwirken, in bezeichnendem Einklang steht. In freier Beweiswürdigung wurde somit der ersteren – und auch plausiblen – Darstellung des Bw. bzw. des steuerlichen Vertreters mehr Glauben geschenkt als den nachfolgenden Ausführungen.

- Die Tatsache, dass dem steuerlichen Vertreter das Unterlassen der Erklärung der Zinseinkünfte des Sohnes aus dem Darlehensvertrag bekannt waren, ergeben sich eindeutig aus dem von ihm selbst vorgelegten Aktenvermerk, wonach die Nichtabgabe der Steuererklärung nach „*Rücksprache mit dem Chef*“ erfolgt sei. Umso mehr verwundert daher die Darstellung im Erörterungsgespräch (vgl. Pkt. 8), dass die Zinseinkünfte des Sohns entsprechend steuerlich erklärt worden seien.

- Die Sachverhaltsannahme, dass das vom Sohn zur Verfügung gestellte Leihgeld zunächst als Privateinlage gebucht worden war, geht eindeutig aus den Buchhaltungsunterlagen des Bw. hervor. Ein plausibler Grund für die ursprüngliche Erfassung, die eindeutig auf eine private Motivation der Zurverfügungstellung von Geldmitteln durch den Sohn hinweist, konnte nicht dargetan werden, sondern es wurde lediglich eine abwertender Verweis auf die mangelhafte Qualifikation der vom steuerlichen Vertreter beschäftigten weiblichen Buchhaltungskräfte bzw. einen nicht mehr beschäftigten Bilanzierer abgegeben.

**(22)** Generell ist festzuhalten, dass die allgemeine – nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates – fragwürdige Einstellung des Bw., des ihn vertretenden Sohnes, aber auch des steuerlichen Vertreters zur Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, die sich wie ein roter Faden sowohl durch das Außenprüfungs- als auch durch das Rechtsmittelverfahren zieht, insbesondere aus der Darstellung in Bezug auf die Erklärung der dargestellten Einkünfte aus Kapitalvermögen des Sohnes im Erörterungsgespräch erhellt. Erst nachdem der eindeutige Nachweis erbracht war, dass diese Darstellung unrichtig war und der Sohn bzw. der ihn vertretende Steuerberater seiner Erklärungspflicht nicht nachgekommen war, musste eingeräumt werden, dass die beim Bw. als Betriebsausgaben abgesetzten Zinszahlungen – aus welchem Grund auch immer – keiner Besteuerung unterworfen wurden. Dies wurde über einem mehrjährigen Zeitraum mit einem Irrtum erklärt, was aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates für einen steuerlich versierten Fachmann, welchen der steuerliche Vertreter zweifellos darstellt, ungewöhnlich erscheint.

Aber auch die wechselnden und inhaltlichen Darstellungen im Zusammenhang mit den wiederholten Ersuchen, schriftliche Vereinbarungen iZm. der strittigen Dienstwohnung vorzulegen, hinsichtlich derer erst in einem relativ späten Verfahrensstadium eingeräumt wurde bzw. werden musste, dass derartige Verträge tatsächlich niemals existiert hätten, werfen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ein allgemeines Licht auf die Glaubwürdigkeit des Bw. sowie seines steuerlichen Vertreters. Ungewöhnlich erscheint in

diesem Zusammenhang auch, dass zwar auch zwischen dem Bw. und der N-GmbH hinsichtlich der von letzterer gemieteten Räumlichkeiten keine schriftliche Vereinbarung, aber dafür eine präzise formulierte „*Willenserklärung*“ und ein „*Gedächtnisprotokoll*“ existieren, hinsichtlich derer sich nicht feststellen ließ, wer sie verfasst hat und die angeblich auf den selben Grundsätzen wie die mündliche – nach außen hin jedoch niemals dokumentierte - Vereinbarung über die Nutzung der Wohnung des Sohns und seiner Familie basieren. Selbst der steuerliche Vertreter vermochte nicht zu erklären, ob er selbst diese Schriftstücke verfasst hat, was für den Unabhängigen Finanzsenat jedenfalls als ungewöhnlich erscheint.

## **B) Materiell-rechtliche Beurteilung**

### **a) Vorbemerkung**

**(23)** Entgegen den offenkundigen Intentionen des Bw. bzw. des steuerlichen Vertreters, eine getrennte Beurteilung zwischen der Errichtung des vom Sohn und seiner Familie bewohnten Wohnhauses einerseits und der Zurverfügungstellung von Leihgeld durch den Sohn andererseits vorzunehmen und, sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates beide Sachverhalte untrennbar miteinander verbunden, weil davon ausgehen ist, dass die Zurverfügungstellung des Leihgeldes der Finanzierung dieses Wohnhauses gedient hat (vgl. Pkt. 21). Eine andere Betrachtungsweise könnte nur dann Platz greifen, wenn man der im späteren Verlauf des Berufungsverfahrens dargebotenen Darstellung des Bw. folgen würde, die Zurverfügungstellung des Leihgeldes habe anderen betrieblichen Zwecken gedient. Wie bereits ausführlich erläutert, schließt sich der Unabhängige Finanzsenat jedoch diesem Vorbringen nicht an.

Somit stellt sich die Frage, ob es unter Personen, die in keinem Naheverhältnis zueinander stehen üblich ist, dass ein Arbeitnehmer, für den ein Wohnbedürfnis besteht, seinem Arbeitgeber die für die Errichtung eines Wohngebäudes, welches behauptetermaßen betrieblich erforderlich ist, anfallenden Kosten vorstreckt. Maßgeblich für diese Beurteilung ist die Verkehrsauffassung, worunter die Auffassung einer Mehrheit urteilsfähiger (vernünftig denkender), persönlich unbeteiligter und verständiger Menschen zu verstehen ist (VwGH 14.6.1988, 88/14/0015).

Gleich an dieser Stelle ist nach Ansicht des Referenten eindeutig festzuhalten, dass bereits diese Sachverhaltskonstellation nach eben dieser Verkehrsauffassung als unter Fremden als absolut unüblich anzusehen ist. Dieser Eindruck wird noch durch die – wie noch zu zeigen sein wird – jeweils für sich gesehen wiederum unüblichen Vorgangsweisen (zB. fehlende Vereinbarungen, Vereinbarungen unüblichen Inhalts, Nichtverbuchung der entsprechenden Geschäftsfälle) der beiden Vertragsverhältnisse und deren gegenüber den Abgabenbehörden zum Teil unrichtige Darstellung in Summe gesehen noch erheblich verstärkt.

## b) Allgemeine Ausführungen zu Angehörigenvereinbarungen

**(24)** Zweifellos sind die an den beiden strittigen Vertragsverhältnissen Beteiligten (Vater und Sohn) als „nahe Angehörige“ anzusehen. Wie im Verfahren bereits mehrfach - insbesondere von der Amtspartei - dargelegt, führt dies dazu, dass zwischen ihnen abgeschlossene Vereinbarungen abgabenrechtlich nur dann Bedeutung erlangen können, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen (Publizität)
- eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und
- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. etwa statt vieler VwGH 22.2.2000, 99/14/0082 sowie *Doralt/Renner*, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz 160 mwN. sowie aus Sicht der Verwaltungspraxis EStR 2000, Rz 1130 ff).

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass somit eine abgabenrechtliche Nichtanerkennung eines Vertragsverhältnisses auch dann Platz greift, wenn eine dahinterstehende betriebliche Veranlassung bzw. Notwendigkeit zwar an sich vorliegen würde, diese Vereinbarung jedoch im Konkreten fremdunüblich abgewickelt wurde.

Auf den konkreten Fall bezogen wären somit selbst dann, wenn in der Mühlenbranche die Zurverfügungstellung von Dienstwohnungen für bestimmte Dienstnehmer an sich üblich ist, die entsprechenden Aufwendungen dann nicht anzuerkennen, wenn im konkreten Fall die gegenständliche Gestaltung des Vertragsverhältnisses unter Fremden nicht in dieser Form abgewickelt worden wäre. Damit ist im Ergebnis jedoch die zwischen den Verfahrensparteien strittigen Fragen, ob in Österreich überhaupt Mühlen vergleichbarer Größe existieren und ob diese generell Dienstwohnungen zur Verfügung stellen, nur theoretischer Natur und somit nicht vorrangig entscheidungsrelevant.

Gleiches gilt für die Zurverfügungstellung des Leihgeldes durch den Sohn. Auch hier ist vorrangig auf den konkreten Sachverhalt abzustellen, sodass ein Eingehen darauf, ob und unter welchen Bedingungen Dienstnehmer ihrem Arbeitgeber üblicherweise Geldmittel leihweise zur Verfügung stellen, entbehrlich ist. Keiner Behandlung bedarf daher auch das nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als nahezu absurd anzusehende Argument des steuerlichen Vertreters im Erörterungsgespräch, auch Angestellte von Geldinstituten stellten – etwa durch Eröffnung eines Sparbuches oder Girokontos – ihrem Arbeitgeber gleichsam „Leihgelder“ zur Verfügung (vgl. Pkt. 8) , zumal die zugrundeliegenden Sachverhalte in keinsten Weise vergleichbar sind, weil bei Geldinstituten die Entgegennahme von Sparguthaben zum normalen Geschäftsbetrieb gehört, was bei einem Müllereibetrieb zweifellos nicht der Fall ist.

**(25)** Der Bw. bzw dessen steuerlicher Vertreter möchte dieses in ständiger Rspr. entwickelte Erfordernis offenbar abschwächen, führt er doch in seiner Stellungnahme vom 5. August 2008

(Pkt. 15) zusammengefasst aus, dass eine mangelhafte Erfüllung der erforderlichen Voraussetzung der Publizität bei tatsächlicher Vertragserfüllung steuerlich unschädlich sei bzw. eine fehlende schriftliche Vereinbarung nicht unbedingt fremdunüblich sei (Ausführungen in der mündlichen Verhandlung, vgl. Pkt. 18), weil das Steuerrecht an tatsächliche wirtschaftliche Sachverhalte anknüpfe. Würden daher unter nahen Angehörigen abgeschlossene Verträge *„nicht klar und eindeutig oder überhaupt nicht existent“* sein, bedeute das nicht, dass ein wirtschaftlicher Sachverhalt nicht eingetreten sei. Der Schluss, bei Nichtvorliegen derartiger Schriftstücke sei eine steuerrechtliche Anerkennung zu verweigern, dürfe somit nicht angestellt werden und. Da der wirtschaftliche Grundgehalt des Bestandsverhältnisses zwischen dem Bw. und dem Sohn *„klar und eindeutig erforscht worden“* sei und dem Fremdvergleich entspreche, sei ein (wenn überhaupt gegebener) Mangel im Bereich der schriftlichen Vereinbarungen nicht bedeutend und führe zu keinem anderen Ergebnis, als wären alle *„lupenrein abgefasst“* worden.

Hiezu ist dem Bw. zunächst ganz allgemein gesehen zwar insoweit zuzustimmen, dass Schriftlichkeit keine unabdingbare Voraussetzung für die Anerkennung einer Vereinbarung darstellt (vgl. EStR 2000 Rz 1132). Der Schriftlichkeit kommt allerdings im Rahmen der Beweiswürdigung eine entscheidende Rolle zu: Lässt sich jedoch der Inhalt eines Vertragsverhältnisses nicht auf andere Weise nachvollziehen, ist eben gerade diese Schriftlichkeit notwendige Voraussetzung für die Anerkennung einer *„Angehörigenvereinbarung“* (vgl. sinngemäß VwGH 8.9.1992, 87/14/0186 betr. ebenfalls ein Mietverhältnis zwischen Eltern und Kind). Dasselbe gilt für Vereinbarungen, die zwar schriftlich abgefasst sind, in denen jedoch wesentliche Elemente nicht enthalten sind: auch hier ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eine schriftliche Abfassung aller Punkte dann von Relevanz, wenn das Vertragswerk als Ganzes aus anderen – objektiven - Beweismitteln nicht nachvollzogen werden kann.

Inwieweit diese Notwendigkeiten daher Auswirkungen auf die gegenständlichen Vertragsverhältnisse zeitigen, wird in den nachfolgenden Punkten im Einzelnen dargestellt (vgl. Pkt. 26 ff).

Festzuhalten ist jedenfalls, dass der steuerliche Vertreter selbst einräumt, dass die abgeschlossenen Vereinbarungen jedenfalls mit Mängeln behaftet seien, woraus zwingend folgt, dass nach der Verkehrsauffassung taugliche Beweismittel auf andere Weise nach Außen treten müssen.

### **c) Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung**

**(26)** Die Amtspartei begründet die Nichtanerkennung der diesbezüglichen Aufwendungen zunächst damit, dass diese bei Betrieben kleiner bis mittlerer Größe an sich unüblich sei (vgl. zB. Pkte. 2 und 6), was sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch prinzipiell

mit der Rspr. deckt (siehe etwa VwGH 10.7.1996, 94/15/0013, 20.10.1992, 88/14/0178 bzw. 30.9.1999, 98/15/0005). Dagegen wendet sich wiederholt der Bw. (vgl. zB. Pkte. 5, 7, 8, 10 und 15), zuletzt auch mit einer Stellungnahme eines Unternehmensberaters (vgl. Pkt. 17). Dieses Vorbringen findet auch insoweit Deckung in der Judikatur, als auch bei kleineren Unternehmen die Umstände des Einzelfalles eine Notwendigkeit einer „Dienstwohnung“ erforderlich machen können (zB. VwGH 10.7.1996, 94/15/0013 sowie 20.10.1992, 88/14/0178).

Zu den sinngemäßen Ausführungen des Bw., eine Betriebswohnung sei für vergleichbare Betriebe üblich und notwendig ist zunächst festzuhalten:

Aus den als Beilage zur Berufungsschrift übermittelten Stellenangeboten (vgl. Pkt. 5), in denen Wohnmöglichkeiten zur Verfügung gestellt werden bzw. Hilfe bei der Wohnungssuche angeboten wird, geht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates eine Vergleichbarkeit der Mühlenbetriebe mit jenem des Bw. einerseits und ein bei diesen Betrieben bestehendes Erfordernis des Vorhandenseins einer Betriebswohnung andererseits nicht hervor. Vielmehr entsteht aus dem Inhalt diesen Annoncen der Eindruck, dass sich diese (auch) an bislang weit entfernt wohnende Stellensuchende richten (zB. ist eine der dort genannten Mühlen in Zaire situiert) und aus diesem Grund eine Wohnmöglichkeit angeboten wird, um das Stellenangebot im besonderen Maße „schmackhaft“ zu machen. Bei zwei der Stellenangebote, in denen auch die Zurverfügungstellung einer Wohnung angeboten wird, ist sogar ausdrücklich angeführt, dass die Mühle nicht im Schicht- bzw. Nachtbetrieb läuft, sodass in diesen Fällen aus dem vom Bw. ins Treffen geführten Gründen eine Betriebswohnung jedenfalls nicht erforderlich ist.

Die Stellungnahme des Unternehmensberaters (vgl. Pkt. 17) ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates allgemeiner Natur und bringt gegenüber den bereits vorgebrachten Argumenten des Bw. keine neuen Gründe, die eindeutig für die Notwendigkeit einer Betriebswohnung sprechen würden. Der steuerliche Vertreter musste in der mündlichen Berufungsverhandlung auch eingestehen, dass der Unternehmensberater den gegenständlichen Betrieb gar nicht in Augenschein genommen hat, sondern seine Stellungnahme offenbar auf den Angaben des Bw. beruht (vgl. Pkt. 18). Insoweit ist logisch und nahe liegend, dass dieses Beweismittel nur die Ansicht des Bw. wiedergeben kann; der steuerliche Vertreter räumte auch ein, dass er eine Stellungnahme, die zu einem anderen Ergebnis geführt hätte, nicht vorgelegt hätte.

**(27)** Wie bereits erwähnt, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedoch eine Überprüfung des Kriteriums der Notwendigkeit im Einzelfall dann nicht (zwingend) erforderlich, wenn die konkret abgeschlossene Vereinbarung bereits als fremdunüblich anzusehen ist bzw. die Gründe für die Errichtung der Wohnung als privat motiviert anzusehen sind. Somit ist diese Vereinbarung – losgelöst von abstrakten und konkreten betrieblichen

Notwendigkeiten – einer dementsprechenden Untersuchung zu unterziehen, wobei sich Folgendes ergibt:

Für den Sohn und seine Familie bestand zum Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes unstrittig dringender Wohnbedarf, sodass ein entsprechender – der Privatsphäre zuzurechnender - Aufwand jedenfalls angefallen wäre. Es lässt sich daher bereits an dieser Stelle feststellen, dass die Errichtung an sich jedenfalls auch privat mitveranlasst war. Dies räumt der steuerliche Vertreter auch in der Berufung ein, in der er anführt, weil es sei unmöglich gewesen sei, das „Familienheim“ auf einem eigenen Grundstück zu errichten, sei das „Heim“ auf dem Betriebsgrundstück der Mühle gebaut worden; diese Formulierung lässt jedenfalls eine – auch aus seiner Sicht bestehende – private Mitveranlassung deutlich erkennen.

Die betriebliche Veranlassung für die Anschaffung oder Errichtung einer Wohnmöglichkeit, die in der Folge einem Angehörigen des Betriebsinhabers zur Nutzung überlassen wird, könnte sich jedoch dennoch auch aus dem Dienstverhältnis des Benutzers der Wohnung zum Betriebsinhaber ergeben. Im Falle einer – auch im gegenständlichen Fall vorliegenden - persönlichen Nahebeziehung ist nach der Rspr. eine private Veranlassung jedoch nur dann auszuschließen und damit eine betriebliche Veranlassung anzunehmen, wenn nach der Verkehrsauffassung (zum Begriff vgl. oben Pkt. 22) die Überlassung von Dienstwohnungen an Arbeitnehmer bei Betrieben vergleichbarer Art üblich ist (zB. VwGH 17.10.1989, 88/14/0204 bzw. 30.9.1999, 98/15/0005).

Die Rspr. stellt somit allgemein auf die Verkehrsauffassung, nicht aber auf die Auffassungen und Usancen der Vertragsparteien ab. Somit ist insoweit für den Bw. nichts gewonnen, wenn er anführt, dass etwa das Vertragsverhältnis gerade deshalb in der konkreten Form so abgeschlossen worden sei, weil sich der Bw. und sein Sohn „*einander bestens kennen*“ oder „*gegenseitig uneingeschränktes Vertrauen schenken*“ (Eingabe vom 18. Juni 2008; vgl. Pkt. 13) oder dass auch nur diese Personen wüssten, „*was Sache ist*“ (Eingabe vom 5. August 2008; vgl. Pkt. 15). Mit anderen Worten: Der vom Bw. und seinem Sohn angelegte – eben zusammengefasst dargestellte - Maßstab für das Eingehen ihrer Rechtsbeziehungen, der von einem zwischen nahen Angehörigen durchaus verständlichen gegenseitigen Vertrauen getragen ist, ist dann für die Beurteilung nicht heranzuziehen, wenn er nicht dem entspricht, was die Verkehrsauffassung unter einem zwischen Fremden üblichen – im konkreten Fall zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer an den Tag gelegten – Verhalten versteht. Außerdem spricht gerade dieses Naheverhältnisses für eine dahinter stehende private Motivation der Nutzung des vom Sohn und seiner Familie bewohnten Hauses bzw. eine fremdunübliche Vertragsabwicklung, weil üblicherweise Arbeitgeber und Arbeitnehmer in keinem derartigen Vertrauensverhältnis stehen, sondern beide auf die Maximierung ihres jeweiligen Vorteils bedacht sind (VwGH 27.4.2000, 96/15/0185; *Doralt/Renner*, EStG<sup>8</sup>, § 2 Tz 158).

**(28)** In diesem Zusammenhang sprechen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates insb. folgende Elemente des festgestellten **Sachverhaltes gegen die Fremdüblichkeit der zwischen dem Bw. und dem Sohn abgeschlossenen Vereinbarung:**

Da kein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen wurde, können wesentliche Vertragsinhalte, wie Mietdauer, Miethöhe, Wertsicherungsklauseln, Vorgehensweise bei allfälliger Beendigung des Dienstverhältnisses nicht nachvollzogen werden. Dies gilt jedenfalls für den Zeitpunkt des Beginns des Mietverhältnisses. Aber auch die erst im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegte - die N-GmbH betreffende „*Willenserklärung*“ (vgl. Pkt. 13) - vermag daran nichts zu ändern, weil auch aus ihr die oben angeführten die „Dienstwohnung“ betreffenden Vertragsinhalte nicht ersichtlich sind. Vielmehr erschöpfen sich die Ausführungen in - in nahezu jedem Mietvertrag üblichen - allgemeinen Aussagen dahingehend, welche der Parteien für Schäden haftet, dass seitens des Mieters Reparaturen zu dulden seien, dass „*österreichisches Miet- und Wohnrecht*“ anwendbar ist, usw. Für die vom Sohn und seiner Familie bewohnten Wohnung wichtige Vertragsinhalte, wie etwa Höhe der Miete, Wertsicherungsklauseln oder die Vorgehensweise bei allfälliger Beendigung des Dienstverhältnisses, sind daraus jedenfalls nicht ableitbar. Ausführungen zur Wertsicherung des von der N-GmbH angemieteten Büroraums sind nur im ebenfalls vorgelegten „*Gedächtnisprotokoll*“ (vgl. Pkt. 13) enthalten, wobei aber in diesem Schriftstück keinerlei Bezug zu behaupteten analogen Verhältnissen bei der Dienstwohnung hergestellt wird. Zur mit 31. Jänner 2005 – also einem Datum, zu dem die Außenprüfung stattfand – datierten „*Willenserklärung*“ ist überdies festzuhalten, dass es aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates in höchstem Maße verwunderlich erscheint, dass diese nicht bereits im Zuge dieser Amtshandlung vorgelegt wurde, vermeint der Bw. doch, dass er hiefür Argumente für eine Fremdüblichkeit des Mietvertrages hinsichtlich des vom Sohn und seiner Familie bewohnten Hauses abzuleiten vermag. Dies trifft insb. deshalb zu, weil im Jänner 2005 seitens des Prüfers Vereinbarungen iZm. dieser Wohnung abverlangt worden sind, ohne dass diesbezüglich eine Reaktion des Bw. erfolgt wäre. Auch im Erörterungsgespräch (vgl. Pkt. 8) verwies der Bw. bzw. der steuerliche Vertreter noch nicht auf das Vorhandensein dieser Unterlagen, sondern machte ausweichende Behauptungen, dass seinerzeit möglicherweise doch ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen worden sein könnte, der möglicherweise durch ein Hochwasser vernichtet worden sei. Diese Diskrepanzen und Ungewöhnlichkeiten vermochte der steuerliche Vertreter auch in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht aufzuklären (vgl. Pkt. 18).

All dies dazu führt dazu, dass diesem vom Bw. nachträglich vorgelegten Beweismittel im Ergebnis nicht nur keinerlei Aussagekraft, sondern auch verminderte Glaubwürdigkeit zukommt. Von der vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung

behaupteten „*Untergriffigkeit*“ der Finanzverwaltung (vgl. Pkt. 18) kann somit keine Rede sein.

Gegen die Fremdüblichkeit der Mietvereinbarung spricht auch, dass offenbar die Größe der Wohnung bzw. der Anteil am Haus der vermieteten Flächen nicht exakt bestimmbar sind bzw. nicht Gegenstand der Vereinbarung waren. So hat der steuerliche Vertreter selbst einräumen müssen, dass das zu einem späteren Zeitpunkt von der N-GmbH gemietete Büro vom Sohn auch zuvor schon zumindest fallweise („*ab und zu*“) zu privaten Zwecken genutzt wurde (vgl. Pkt. 15), also im Ergebnis offenbar von der mündlichen, nach außen hin nicht dokumentierten, Vereinbarung bereits mitumfasst war. Durch die spätere Vermietung des Büros an die N-GmbH ergab sich jedoch in der Folge keine Reduktion der vom Sohn an den Bw. zu leistenden Miete hinsichtlich des Wohngebäudes, was von einem fremden Mieter jedenfalls eingefordert worden wäre.

Weiters spricht für eine private Motivation der Überlassung des Wohnhauses der Umstand, dass der Sohn offenbar beträchtlich in die Planung und Errichtung des Gebäudes eingebunden war, was etwa dadurch ersichtlich ist, dass er – wenn auch offenbar irrtümlich – im Einreichplan als „*Bauherr*“ angeführt war (vgl. Pkt. 3), wodurch für den Planersteller jedenfalls der Eindruck entstanden sein muss, dass der Sohn – und nicht der Bw. – Ansprechperson des Bauvorhabens war.

Überdies hat der Sohn unbestritten selbst Gespräche mit Professionisten geführt, sich sogar selbst als „*Hauptansprechpartner des Baumeisters*“ bezeichnet (vgl. Pkt. 8) und selbst an den Baumaßnahmen mitgewirkt. Gespräche und Verhandlungen mit Professionisten werden jedoch hinsichtlich von Gebäuden, welche sich im Betriebsvermögen befinden, üblicherweise nicht von Arbeitnehmern geführt, selbst wenn sie solche Gebäude betreffen, die von ihnen selbst - in ihrer Funktion als Arbeitnehmer - bewohnt werden. Wenn der Umstand, dass der Sohn Gespräche mit Professionisten geführt und an Baumaßnahmen aktiv mitgewirkt hat, seitens des Bw. dahingehend erklärt wird, dass dies im Rahmen des Dienstverhältnisses erfolgt sei (vgl. Pkt. 13), so ist dem entgegenzuhalten, dass es für den Unabhängigen Finanzsenat als fremdunüblich, der Verkehrsauffassung widersprechend und mit arbeitsrechtlichen Bestimmungen nicht vereinbar erscheint, wenn ein als Müller beschäftigter Dienstnehmer während seiner Arbeitszeit an einem sich im Eigentum seines Arbeitgebers befindlichen Gebäude Baumaßnahmen setzt (dh. gleichsam als „*Bauarbeiter*“ tätig wird) oder an der Planerstellung mitwirkt. Vielmehr ist derartiges Verhalten wohl nur durch die Angehörigeneigenschaft bzw. dem privaten Interesse des Sohns an der Erlangung einer Wohnmöglichkeit erklärbar.

Der behauptete Umstand, dass die zur Wohnung gehörigen Sanitäreinrichtungen auch von den Arbeitnehmern der Mühle mitbenutzt werden können (vgl. etwa Pkt. 8), vermag an dieser



Betrachtungsweise nichts zu ändern. Vielmehr spricht auch dieser Umstand eher für die private Motivation der Wohnungsüberlassung, zumal ein fremder – mit einem fremdüblichen Mietvertrag ausgestatteter – Mieter bzw. Dienstnehmer eine derartige Einschränkung seiner Privatsphäre wohl nicht akzeptiert hätte. Wenn durch dieses Vorbringen jedoch zum Ausdruck gebracht werden soll, die Sanitarräumlichkeiten seien insoweit jedenfalls betrieblich benutzt worden, so ist dem entgegenzuhalten, dass insoweit ein „*Mischaufwand*“ vorliegt, sodass durch eine allfällige gelegentliche betriebliche Mitbenützung kein ausschließliche betriebliche Veranlassung entsteht.

Auch die Tatsache, dass der Sohn durch die Gewährung von Leihgeld, den Bau des von ihm bewohnten Gebäudes gleichsam vorfinanziert hat, erscheint für den Unabhängigen Finanzsenat als absolut fremdunüblich. Es ist im Wirtschaftsleben davon auszugehen, dass einander fremd gegenüber stehende Personen eine derartige Vereinbarung nicht abgeschlossen hätten, zumal sie den Sohn als Darlehensgeber insb. durch eine äußerst niedrige Verzinsung in hohem Ausmaß benachteiligt (siehe hierzu auch Pkte. 29 f).

In Summe gesehen sind alle diese Umstände nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates jedenfalls nur mit dem Naheverhältnis zwischen dem Bw. und seinem Sohn, aber keineswegs aus einer fremdüblichen betrieblichen Motivation bzw. Notwendigkeit heraus erklärbar. Die gegenständliche Wohnung kann somit nicht dem notwendigen Betriebsvermögen des Betriebes des Bw. zugeordnet werden, sondern zählt vielmehr zum notwendigen Privatvermögen. Dies führt dazu, dass damit im Zusammenhang stehende Vorsteuerbeträge und Aufwendungen nicht geltend gemacht werden können und die vereinnahmten Mieterträge nicht als Umsatzerlöse bzw. Betriebseinnahmen zu erfassen sind.

Der Berufung war daher in diesem Punkt der Erfolg zu versagen.

#### **d) Leihgeldgewährung**

**(29)** In diesem Punkt begründet die Amtspartei im Betriebsprüfungsbericht die Nichtanerkennung der daraus resultierenden Zinsen als Betriebsausgabe zunächst mit fremdunüblichen Vertragsinhalten, wie etwa fehlenden Sicherheiten (vgl. Pkt. 2). Darüber hinaus wies die Amtspartei in der Stellungnahme zur Berufung auch noch darauf hin, dass die Finanzierung des vom Sohn bewohnten als Dienstwohnung bezeichneten Wohnhauses durch ihn selbst ungewöhnlich sei (vgl. Pkt. 6). Dem widerspricht der Bw., zB. im Erörterungsgespräch dahingehend, dass etwa Verzinsung, Höhe, Verrechnung und Fälligkeit genau geregelt seien (vgl. Pkt. 8). Zuletzt wurde seitens des Bw. auch noch eine Bonitätsbestätigung vorgelegt, nachdem der Bw. auch bei seiner Hausbank Kredite ohne Sicherstellungen erlangen könne (vgl. Pkt 17). Einschlägige Rechtsprechung, die etwa das Vereinbaren entsprechender Sicherheiten als erforderlich erachtet, wurde seitens des

steuerlichen Vertreters als „*kasuistisch*“ – dh. offenbar für den gegenständlichen Fall nicht maßgeblich – bezeichnet.

**(30)** Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, ist die Fremdüblichkeit der zwischen dem Sohn und dem Bw. abgeschlossenen Leihgeldvereinbarung nicht nur an Hand der Bedingungen in der vorgelegten Vereinbarung selbst, sondern darüber hinaus insb. auch anhand folgender Kriterien zu beurteilen:

Indizien für familiäre Gründe der Gewährung des Leihgeldes

- In der Berufungsschrift wird ausgeführt, dass sowohl der Bw. als auch der Sohn bereit gewesen seien, im Betrieb „*nicht unbeträchtliche Investitionen zu riskieren*“ (vgl. Pkt. 5) bzw. hat der steuerliche Vertreter in der mündlichen Verhandlung angeführt, dass der Bw. den Sohn aufgefordert habe, dem Betrieb von ihm selbst nicht benötigte Geldmittel dem Betrieb zur Verfügung zu stellen (vgl. Pkt. 18). Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist jedenfalls davon auszugehen, dass ein dem Betriebsinhaber fremd gegenüberstehender Dienstnehmer im Betrieb seines Arbeitgebers keine Investitionen höheren Ausmaßes „*riskieren*“ würde. Nach der Verkehrsauffassung ist somit daraus keinerlei fremdüblicher Zusammenhang zwischen Leihgeldgewährung und Dienstverhältnis, sondern nur eine private Motivation erkennbar.

- Im Erörterungsgespräch führte der steuerliche Vertreter aus, dass es auch der Wille des Sohns gewesen sei, die Liquidität des Betriebs zu stärken und dessen Kosten gering zu halten (vgl. Pkt. 8) bzw. sei eine Rückzahlung des Leihgeldes „*aus betrieblichen Liquiditätserfordernissen nicht angedacht*“ bzw. ein „*großzügiger Rückzahlungszeitraum schon ursprünglich ins Auge gefasst worden*“ (vgl. Pkt. 13, Unterpunkt 9.). Da – wie bereits erwähnt – zwischen Vertragsparteien üblicherweise ein natürlicher Interessensgegensatz besteht, wäre ein fremder Arbeitnehmer bzw. Darlehensgewährer vornehmlich nicht an einer Liquiditätsstärkung bzw. Kostenminimierung des Darlehensnehmers, sondern an seiner eigenen Vorteilsmaximierung, insb. an einer möglichst hohen Verzinsung interessiert.

Grund für das Abschließen der Vereinbarung:

Wie bereits dargestellt, war der Grund des Abschlusses der Leihgeldvereinbarung die Finanzierung der Errichtung des vom Sohn bewohnten Wohnhauses (vgl. die Beweiswürdigung in Pkt. 21). Die Unüblichkeit der Vereinbarung (Finanzierung der von einem Arbeitnehmer bewohnten Wohnung durch ihn selbst) liegt somit schon dem Grunde nach vor. Insoweit ist bereits aus diesem Grund die Abzugsfähigkeit der daraus resultierenden Zinsen deshalb nicht gegeben, weil dadurch notwendiges Privatvermögen des Bw. finanziert wurde.

Erfassung des Leihgeldes als Privateinlage

Unstrittig ist, dass das seitens des Sohns gewährte Darlehen im Jahr 1999 ursprünglich als aufwandsneutrale Privateinlage gebucht worden ist und erst im Zuge der Erstellung des

Jahresabschlusses für 2000 ein entsprechende Umbuchung erfolgte. Auch dieser Umstand spricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates klar gegen eine fremdübliche Abwicklung dieser Vereinbarung. Der diesbezügliche Erklärungsversuch des steuerlichen Vertreters, eine derartige Buchung sei auf Grund von Irrtümern seiner Kanzleibediensteten erfolgt (vgl. Pkt. 19), erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat nicht maßgeblich.

#### Fremdunübliche Bestimmungen in der Leihgeldvereinbarung

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates weist darüber hinaus auch die Leihgeldvereinbarung selbst mehrfach fremdunübliche Bestimmungen auf:

- Die Höhe der vereinbarten Zinsen ist außerordentlich niedrig; kein Fremder würde – ohne jedwede Besicherung – ein Darlehen beträchtlichen Ausmaßes zu einem derartigen Zinssatz gewähren.
- Es ist keinerlei Rückzahlungstermin festgelegt: auch diesbezüglich ist festzuhalten, dass ein fremder Dritter ein Darlehen bzw. Leihgeld nicht zu derartigen Konditionen bereitstellen würde.
- Die endgültige Fixierung bzw. Berechnung der Zinsen erfolgt durch den steuerlichen Vertreter. Auch diese Vorgangsweise entspricht nicht dem Fremdvergleich: ein nicht nahe stehender Darlehensgewährer würde eine derartige Einflussnahme des Vertreters des Darlehensschuldners wohl nicht akzeptieren.

Auf Grund dieser Umstände kann es somit dahingestellt bleiben, ob die Leihgeldvereinbarung – insbesondere was die fehlende Vereinbarung von Sicherheiten betrifft – als fremdüblich anzusehen ist bzw. ob der Bw. – bzw. auch dessen steuerlicher Vertreter – von ihren „Hausbanken“ ebenfalls unbesicherte Kredite erhalten (vgl. Pkte. 17 und 18).

Im Ergebnis sind daher die hinsichtlich der Leihgeldgewährung als Betriebsausgabe geltend gemachten Zinsen nicht als betrieblich veranlasst anzusehen.

Die Berufung war somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

Linz, am 10. November 2008