



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Herwig Panowitz, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

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

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

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. wies in seiner für das Jahr 1999 abgegebenen Einkommensteuererklärung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie solche aus Gewerbebetrieb aus und wurde erklärungsgemäß zur Einkommensteuer veranlagt.

Die Gattin des Bw. reichte ebenfalls eine Einkommensteuererklärung für das Jahr 1999 ein und erklärte darin neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit solche aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 14.386,00 S. Die der Einkommensteuererklärung beigelegte Über-

schussrechnung zur Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Bl. 1/1999 E-Akt St.Nr. 612/xxxx) weist u.a. Zinsen und Spesen in Höhe von 60.887,91 S als Werbungskosten aus.

Das FA stellte im Zuge des Ermittlungsverfahrens Folgendes fest:

Gegenstand der von der Gattin des Bw. erklärten Vermietung ist ein Geschäftslokal (Gastromiebetrieb mit Abstellflächen und Garten samt PKW-Stellplätzen) in P. Eigentümer der vermieteten Liegenschaft ist der Bw. Er hat am 30. September 1998 einen Mietvertrag (Bl. 13/1999 E-Akt St.Nr. 551/xxxx) über die Vermietung dieser Liegenschaft mit Herrn P. L. abgeschlossen.

Das FA nahm daraufhin beim Bw. das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1999 wieder auf und rechnete ihm die Einkünfte aus der Vermietung des Geschäftslokals in P. unter Zugrundelegung der von seiner Gattin eingereichten Überschussrechnung zu, berücksichtigte jedoch die Zinsen und Spesen in Höhe von 60.887,91 S nicht als Werbungskosten.

Bei der Gattin des Bw. unterblieb dementsprechend ein Ansatz von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

In der gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung bringt der Bw. vor, die Anteile an der R. W. GmbH, die Eigentümerin der Einrichtung des nunmehr vermieteten Geschäftslokals war, wären im Jahr 1997 an seine Gattin abgetreten worden. Seit der Liquidation der R. W. GmbH sei seine Gattin alleinige Eigentümerin sämtlicher Einrichtungsgegenstände. Die Miete beziehe sich auf die Einrichtung. Die Mieteinnahmen würden zur Abdeckung des Kredits verwendet, der zur Anschaffung der Einrichtung aufgenommen worden sei. Der angefochtene Bescheid sei daher aufzuheben und die Einkünfte seien seiner Gattin zuzurechnen.

In dem gegen die die Berufung abweisende Berufungsvorentscheidung (Bl. 25/1999 E-Akt St.Nr. 551/xxxx), in der das FA ausführlich die Gründe für die Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an den Bw. darlegte, gestellten Vorlageantrag macht der Bw. abweichend von seinem Berufungsvorbringen die Berücksichtigung der Zinsen und Spesen in Höhe von 60.887,91 S, die für das Mietlokal angefallen seien sowie eines an seine Gattin bezahlten Betrages von 48.000,00 S als Werbungskosten geltend. Letzteres wird damit begründet, dass die Gattin Eigentümerin der Einrichtung des Lokals sei.

Beigelegt wurden dem Vorlageantrag ein Schreiben der Bank Austria, in welchem dem Bw. und seiner Gattin die für deren Konto im Jahr 1999 verrechneten Zinsen und Spesen in Höhe von insgesamt 60.887,91 S mitgeteilt werden, sowie eine von der Gattin des Bw. diesem

gelegte, mit 30. Dezember 1999 datierte Rechnung für die Miete der Geschäftseinrichtung 1999 über einen Betrag von insgesamt 48.000,00 S.

Mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenats vom 6. August 2003 wurde der Bw. aufgefordert, einen Nachweis über den ursächlichen Zusammenhang zwischen dem auf dem bei der Bank Austria geführten Konto bestehenden bzw. entstandenen Schuldenstand und dem von ihm vermieteten Objekt zu erbringen. Der Bw. wurde darauf hingewiesen, dass die in seiner Berufung enthaltene Begründung, der Kredit sei zur Anschaffung der Einrichtung aufgenommen worden, im Hinblick auf die folgenden, aus dem Inhalt der vorliegenden Akten festgestellten Umstände nicht stichhaltig sei:

Die Einrichtung war am 28. Mai 1996 von der R. W. GmbH um einen Kaufpreis von 250.000,00 S erworben worden. Diese Einrichtungsgegenstände wurden laut Niederschrift vom 28. Jänner 1999 über die bei der R. W. GmbH durchgeführte Umsatzsteuer – Sonderprüfung (Bl. 27 USt-Akt St.Nr. 552/xxxx) im Zuge der Liquidation der R. W. GmbH vom Bw. übernommen, wobei die BP in Zusammenarbeit mit dem Bw. einen Verkaufswert für die schon sehr abgenutzten Einrichtungsgegenstände in Höhe von 80.000,00 S festsetzte.

Dem Bw. wurde vorgehalten, dass insbesondere im Hinblick auf die Höhe des Kaufpreises bzw. Wertes der Einrichtung ein Zusammenhang zwischen dem Schuldenstand auf dem bei der Bank Austria geführten Konto und dem Erwerb der Einrichtung nicht ersichtlich sei.

Der Bw. wurde weiters aufgefordert, die widersprüchliche Vorgangsweise, nämlich dass in der Einkommensteuererklärung sowie in der Berufung zunächst die Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an die Gattin behauptet wurde, während im Vorlageantrag die Zurechnung an den Bw. hingenommen wird und statt dessen eine an die Gattin bezahlte Miete für die Einrichtungsgegenstände als Werbungskosten beantragt wird, aufzuklären.

Dem Bw. wurde auch vorgehalten, dass die Einrichtungsgegenstände von ihm im Jahr 1998 übernommen wurden und daher nicht im Eigentum seiner Gattin stehen könnten.

Ferner wurde der Bw. aufgefordert, den zwischen ihm und seiner Gattin über die Einrichtungsgegenstände abgeschlossenen Mietvertrag vorzulegen bzw. die Ermittlung der jährlichen Miete von 48.000,00 S zu erläutern. Dabei wurde er darauf hingewiesen, dass angesichts des per Ende 1998 vom Bw. gemeinsam mit dem Prüfer ermittelten Wertes von 80.000,00 S bzw. auch unter Zugrundelegung des von der R. W. GmbH am 28. Jänner 1996 bezahlten Kaufpreises von 250.000,00 S eine jährliche Miete von 48.000,00 S überhöht erscheint.

In der zu diesen vorgehaltenen Punkten ergangenen Stellungnahme vom 19. September 2003 führt der Bw. folgendes aus:

Der Bw. und seine Gattin waren Gesellschafter der R. W. GmbH, und zwar der Bw. zu 0,4 % und seine Gattin zu 99,6 %. Laut Saldenbestätigung der Raiffeisenbank betrug per 14. Juli 1998 der aushaftende Kreditsaldo der GmbH 631.586,00 S. Die Kredite seien von der Bank Austria übernommen worden. Da die Gattin des Bw. zu 99,6 % Gesellschafterin und er selbst Eigentümer des Gebäudes gewesen sei und beide für die Kredite hafteten, seien Miete und Zinsen zu gleichen Teilen geteilt worden.

Das Anlagevermögen der R. W. GmbH sei von der Gattin des Bw. übernommen worden. Die Ehegatten hätten einen mündlichen Mietvertrag abgeschlossen, wobei die Teilung der zu erzielenden Miete vereinbart worden sei.

Der Widerspruch zwischen Einkommensteuererklärungen bzw. Berufung einerseits und Vorlageantrag andererseits erkläre sich daraus, dass der Bw. gemeint habe, die Mieteinnahmen müssten, da seine Gattin zu 99,6 % an der GmbH beteiligt war und der neue Mieter das Lokal so betreibe wie seinerzeit die R. W. GmbH, seiner Gattin zufließen.

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

Das FA hat in der Berufungsvorentscheidung vom 1. August 2001 die Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung des Geschäftlokals in P. an den Bw. ausführlich begründet. Der Bw. ist dieser Zurechnung im Vorlageantrag nicht entgegengetreten, sondern bringt durch sein dortiges Begehren, bestimmte Werbungskosten im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen, seine Zustimmung zu der vorgenommenen Zurechnung zum Ausdruck. Die Frage der Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung des Objektes in P. ist daher nicht mehr strittig. Angesichts der Tatsache, dass der Bw. Eigentümer des vermieteten Objektes ist und auch er es ist, der den Mietvertrag mit P. L. abgeschlossen hat, besteht auch nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats kein Zweifel an der Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung des Objektes in P. an den Bw. und ist daher den Ausführungen des FA in der Berufungsvorentscheidung zu folgen.

Streit besteht daher nur mehr darüber, ob Zinsen und Spesen in Höhe von insgesamt 60.887,91 S sowie eine an die Gattin für die Einrichtung bezahlte Miete in Höhe von 48.000,00 S als Werbungskosten bei Ermittlung der dem Bw. zuzurechnenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen sind.

### **Zu den Zinsen und Spesen**

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG sind Werbungskosten u.a. Schuldzinsen, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Werbungskosten müssen nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden (Doralt, Kommentar zum EStG<sup>3</sup>, § 16, Tz. 47).

Mit seinem unklaren, teils widersprüchlichen Vorbringen ist es dem Bw. nicht gelungen, den geforderten wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den beantragten Zinsen und Spesen in Höhe von 60.887,91 S – die im Übrigen den Bw. und seine Gattin gemeinsam betreffen und somit keineswegs ausschließlich solche des Bw. sein können - und dem von ihm vermieteten Objekt darzutun.

So gibt der Bw. in seiner Berufung zu erkennen, der Kredit habe der Anschaffung der Einrichtung des vermieteten Geschäftslokals gedient, der Vorhaltsbeantwortung vom 19. September 2003 lässt sich entnehmen, die Zinsenzahlung resultiere aus einer Haftung des Bw. und seiner Gattin für von der liquidierten R. W. GmbH bei der Raiffeisenbank aufgenommene und letztlich auf die Bank Austria übergegangene Kredite.

Die Übernahme einer Haftung für Schulden der GmbH war durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Selbst wenn die R. W. GmbH den Kaufpreis von 250.000,00 S für die am 26. Mai 1996 erworbenen Einrichtungsgegenstände fremdfinanziert hat, so ändert dies nichts daran, dass die Ursache für die vom Bw. bezahlten Schuldzinsen in der Haftung des Bw. für die von der R. W. GmbH aufgenommenen Kredite und damit im Gesellschaftsverhältnis begründet ist. Ein Zusammenhang mit der vom Bw. nunmehr entfalteten Vermietungstätigkeit ergibt sich daraus nicht.

Dass der Bw. die Einrichtungsgegenstände gegen Übernahme des auf diesen lastenden Teiles der Kredite der R. W. GmbH erworben hätte, kann weder dem vorliegenden Sachverhalt noch dem Vorbringen des Bw. entnommen werden.

Abgesehen davon hat der Bw. auch nicht nachgewiesen, ob und inwieweit die R. W. GmbH den Kauf des Inventars im Jahr 1996 fremdfinanziert hat und in welchem Umfang die seinerzeit zum Erwerb der Einrichtungsgegenstände allenfalls aufgenommenen Fremdmittel zum Zeitpunkt der Liquidation noch aushafteten. Die Höhe der im Streitjahr angefallenen Zinsen und Spesen von 60.887,91 S lässt einen Zusammenhang des Schuldenstandes mit der Anschaffung der Einrichtung jedenfalls nicht erkennen, da eine allfällige Fremdfinanzierung der Einrichtungsgegenstände Schuldzinsen in dieser Höhe nicht hervorgerufen haben kann. Auch war der in der R. W. GmbH ausgewiesene Zinsaufwand nicht annähernd so hoch. So verzeichnete die R. W. GmbH im Jahr 1996 einen Zinsaufwand von 21.692,00 S, im Jahr 1997 einen solchen von 27.974,00 S.

Der Bw. wurde mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 6. August 2003 ausdrücklich aufgefordert, den ursächlichen Zusammenhang zwischen dem auf dem bei der Bank Austria geführten Konto bestehenden bzw. entstandenen Schuldenstand und dem von ihm vermieteten Objekt zu erbringen. Mit dem bloßen Hinweis, er und seine Gattin hätten für die Kredite der R. W. GmbH haftet, ist er dieser Aufforderung nicht in entsprechender Weise nachgekommen.

Es lag am Bw., den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Schuldzinsen und Spesen von 60.887,91 und seinen Vermietungseinkünften durch entsprechend substantiiertes Vorbringen aufzuzeigen. Da er dies unterlassen hat, kommt deren Berücksichtigung als Werbungskosten im Rahmen der vom Bw. erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht in Betracht.

#### Miete für Geschäftseinrichtung als Werbungskosten

Der Bw. behauptet das Bestehen eines mündlichen Mietvertrages mit seiner Gattin.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der steuerrechtlichen Beurteilung schuldrechtlicher Verträge zwischen nahen Angehörigen für ihre steuerliche Wirksamkeit erforderlich, dass die Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).

Die steuerliche Anerkennung des vom Bw. behaupteten Mietverhältnisses muss schon daran scheitern, dass angesichts des Vorbringens des Bw. von einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt keine Rede sein kann.

So ist bereits das Objekt des erstmals im Vorlageantrag behaupteten, vermeintlichen Mietverhältnisses zweifelhaft. Eine Erklärung dafür, warum er Gegenstände, die ohnehin in seinem Eigentum stehen, von seiner Gattin mieten sollte, ist der Bw. schuldig geblieben.

Der Bw. hat der anlässlich der bei der R. W. GmbH durchgeführten Umsatzsteuer – Sonderprüfung getroffenen Feststellung, er habe das Inventar von der R. W. GmbH übernommen, nicht nur nicht widersprochen, sondern hat insofern, als er bei der Ermittlung des Verkaufswertes des Inventars mit dem Prüfer zusammengearbeitet hat, diese Feststellung auch mitgetragen. Zu erläutern, warum er dem widersprechend nunmehr eine Eigentümerstellung der Gattin behauptet, hat der Bw. unterlassen. Vielmehr setzt sich der Bw. auch in seiner Stellungnahme vom 19. September 2003 mit dem ausdrücklichen Vorhalt, er habe die Einrichtungsgegenstände im Jahr 1998 von der R. W. GmbH übernommen und diese stünden daher

nicht im Eigentum seiner Gattin, nicht auseinander, sondern hält seine Behauptung, das Anlagevermögen der R. W. GmbH sei von seiner Gattin übernommen worden, ohne nähere Begründung aufrecht.

Was die Höhe der behaupteten Miete betrifft, so wurde der Bw. aufgefordert, die Ermittlung der Miete zu erläutern bzw. wurde ihm vorgehalten, dass angesichts des im Jahr 1998 vom Bw. gemeinsam mit dem Prüfer der Umsatzsteuer – Sonderprüfung für das bereits stark abgenutzte Inventar ermittelten Wertes von 80.000,00 S eine jährliche Miete von 48.000,00 S überhöht erscheint. In seiner Stellungnahme vom 19. September 2003 erklärt der Bw., in dem zwischen ihm und seiner Gattin abgeschlossenen mündlichen Mietvertrag sei die Teilung der Miete vereinbart worden. Diese wiederum unklare Aussage kann im Hinblick auf die Höhe des in Rede stehenden Betrages von 48.000,00 S nur dahingehend verstanden werden, dass mit der zu teilenden Miete der in Punkt V Satz 1 des zwischen dem Bw. und P. L. abgeschlossenen Mietvertrages vereinbarte Bestandzins von jährlich 96.000,00 S gemeint ist. Da für das vorhandene Inventar ein separater Investitionsbeitrag von 50.000,00 S vereinbart wurde, muss der Bestandzins von 96.000,00 S zumindest im Wesentlichen die Räumlichkeiten des Geschäftslokals betreffen. Warum der Bw. seiner Gattin für ein Inventar, das ohnehin in seinem Eigentum steht und das einen Wert von rd. 80.000,00 S hatte, die Hälfte der Miete für das Geschäftslokal bezahlen sollte, ist nicht nachvollziehbar. Die in der Stellungnahme vom 19. September 2003 gegebene Erklärung, die Teilung der Miete sei vereinbart worden, weil die Gattin zu 99,6 % Gesellschafterin der R. W. GmbH und der Bw. Eigentümer des Gebäudes gewesen sei, ist jedenfalls keine schlüssige Begründung für die Bezahlung einer Miete an die Gattin.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Bw. weder in nachvollziehbarer Weise dargetan hat, warum er für in seinem Eigentum stehende Gegenstände seiner Gattin Miete bezahlen sollte, noch konnte er die Höhe der vermeintlichen Miete schlüssig und nachvollziehbar erklären. Dem behaupteten Mietvertrag kommt daher ein eindeutiger und klarer Inhalt nicht zu. Zur Aufklärung dieser unklaren und unüblichen Rechtsgestaltung hat das Vorbringen des Bw. nicht beigetragen. Einem zwischen dem Bw. und seiner Gattin allenfalls bestehenden Mietverhältnis kann daher schon aus diesen Gründen keine steuerliche Wirksamkeit zukommen.

Das widersprüchliche Vorbringen im Veranlagungs- und Berufungsverfahren lässt darüber hinaus überhaupt Zweifel am Bestehen einer Mietvereinbarung zwischen dem Bw. und seiner Gattin aufkommen.

Während nämlich in den Einkommensteuererklärungen und auch noch in der Berufung die Erzielung der gegenständlichen Vermietungseinkünfte durch die Gattin des Bw. behauptet

wird - in der Berufung trotz des eindeutigen Inhalts des vom Bw. abgeschlossenen Mietvertrages mit der Begründung, die Miete beziehe sich auf die Einrichtung -, ändert der Bw., nachdem das Finanzamt den wirklichen Sachverhalt aufgezeigt hat, sein Vorbringen und behauptet abweichend von der ursprünglichen Vorgangsweise im Vorlageantrag erstmals ein zwischen ihm und seiner Gattin bestehendes Mietverhältnis.

Die Erklärung des Bw. für dieses widersprüchliche Vorgehen, er habe, da seine Gattin zu 99,6 % an der R.W. GmbH beteiligt gewesen sei und der neue Mieter das Lokal so betreibe wie seinerzeit die GmbH, gemeint, die Miete müsse seiner Gattin zufließen, ist in Ansehung der Tatsache, dass der Bw. Eigentümer des vermieteten Gastronomiebetriebes ist und er den Mietvertrag mit P. L. abgeschlossen hat, unverständlich. Das unklare und dem tatsächlichen Sachverhalt widersprechende Vorbringen des Bw. legt die Annahme nahe, dem Bw. gehe es nur darum, durch eine Verlagerung der von ihm erzielten Vermietungseinkünfte auf seine Gattin eine optimale Versteuerung dieser Einkünfte herbeizuführen.

Da es einem zwischen dem Bw. und seiner Gattin allenfalls bestehenden Mietvertrag an einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt mangelt und das unklare, widersprüchliche Vorbringen die Glaubwürdigkeit der Darstellung des Bw. überhaupt in Zweifel zieht, kann die vom Bw. behauptete Miete in Höhe von 48.000,00 S nicht als Werbungskosten bei Ermittlung seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 13. Oktober 2003