



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2005 nach der am 18. März 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

Entscheidungsgründe

1. Die Berufungswerberin (Bw) ist Obfrau des in Liquidation befindlichen Vereins Z-Turm-Zentrum (im Folgenden Verein), dessen Sitz sich in D (sog. „Z-Turm“) befindet, ein Gebäude, in dem die Bw auch gewohnt hat. Der Verein befasst sich mit ayurvedischer Gesundheitslehre und veranstaltet auf diesem Gebiet im Z-Turm Seminare/Kurse. Die Bw bezieht vom Verein für ihre im Rahmen dieser Veranstaltungen ausgeübten Tätigkeiten (Therapien, Supervision, Ayurveda-Beratung und Panchacharma Therapie/Anwendung) Honorare und erklärt hieraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Eine bei der Bw und beim Verein durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung traf u.a. folgende Feststellungen:

Tz 1 des Berichts (Einkünfte aus selbständiger Arbeit):

Die außerhalb der Seminartätigkeit vom Verein für die Bw getragenen Beherbergungs- und Verpflegungskosten seien deren Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen (als Teil des Seminarhonorars). Von den gesamten vom Verein getragenen Ausgaben für Haushalt und Verpflegung (Bl. 112 Arbeitsbogen) würden 15 % der Bw als Honorar zugerechnet.

Diese Feststellung führte zu einer Erhöhung der Einnahmen aus selbständiger Arbeit um 2.749,66 € (2002), 5.277,61 € (2003), 4.698,13 € (2004) und 4.532,53 € (2005).

Tz 3 Miete Z-Turm:

Der Verein habe das im Alleineigentum der Bw stehende Gebäude gepachtet und sich verpflichtet, für dessen Instandhaltung zu sorgen und alle erforderlichen Reparaturen und Investitionen am Haus auf seine Kosten ohne Anspruch auf Rückerstattung durchzuführen.

Habe sich ein Mieter vertraglich zur Durchführung von Investitionen verpflichtet, so fließe dem Vermieter die entsprechende Einnahme bereits im Zeitpunkt der Vornahme der Investition zu und führe - nach Art der Investition – zu sofort oder verteilt abzugsfähigen Werbungskosten.

Der Verein habe die vertraglich vereinbarte Pacht von 23.000,00 S noch nie bezahlt. Im Rechenschaftsbericht 2003 seien sowohl Kapitalrückzahlungen als auch Zinsen ausgewiesen.

Der Anteil der Zinsen liege bei 40 %. Dieser Prozentsatz werde auf die anderen Jahre umgelegt, sodass die reinen Kapitalrückzahlungen des Vereins als Mieteinnahmen der Bw angesetzt würden.

Als Werbungskosten berücksichtigte die Außenprüfung u.a. eine von Anschaffungskosten von 1,5 Mio S errechnete jährliche Gebäudeabschreibung.

Diese Feststellung führte zum Ansatz von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 5.996,48 € (2002), 4.026,86 € (2003), 4.048,96 € (2004) und 3.954,36 € (2005).

2. In ihrer Berufung bringt die Bw vor, dass der Rechenschaftsbericht des Vereins Ausgaben für Verpflegung der Teilnehmer von Vereinsveranstaltungen, für Reinigungsmittel, Strom, Heizung, Bestandsversicherung, Wassergebühren, Gartenpflege ausweise. Diese 90-120 Personen betreffenden Kosten würden in einem unverhältnismäßigen Ausmaß der Bw zugerechnet. Abgesehen davon, dass es bei der Verrechnung einer juristischen Person keinen Privatanteil geben könne – dies könne nur eine verdeckte Gewinnausschüttung sein - könnten Ausgaben für Verpflegung und Ausgaben für das Bestandsverhältnis keinesfalls die gleiche pauschale Zurechnungsgröße haben.

Innerhalb des Pachtverhältnisses bestehe eine Mitarbeiterhausvereinbarung dergestalt, dass die Vereinsmitarbeiter während ihrer Tätigkeit für den Verein einen Raum für ihren Aufenthalt unentgeltlich zur Verfügung gestellt erhielten, sofern ein weiterer Wohnsitz des Mitarbeiters

bestehe. Da die Obfrau aus administrativen Gründen auch während der Zeiten, in denen keine Seminare stattfänden, einen kleinen Privatraum bewohne, ergebe sich bestenfalls eine Diskussion über 2 % der Kosten für Haushalt, und dies schon auch aus dem Grund nicht, da es sich um eine Dienstwohnung handle. Da der Obfrau laut Vereinsrichtlinien ein Pauschale von 75,00 € monatlich für ehrenamtliche Tätigkeit zustehe, könne ein verbleibender Anteil aus Mitverpflegung als innerhalb dieses Pauschales verbleibend angesehen werden. Die Fiktion der Außenprüfung von zusätzlichen Honoraren sei daher zur Gänze zurückzunehmen.

Die von der Außenprüfung ermittelten Vermietungseinkünfte betreffend wendet die Bw ein, dass die Kredite indirekt vom Verein aufgenommen worden seien und daher ihre Einkünfte überhaupt nicht betreffen würden. Die vorgenommene Daumenermittlung des Zinsanteils von 40 % der Rückzahlungsrate sei unsachlich. Es sei nicht unüblich, dass ein Pachtschilling mit der Zeit auf fast Null oder Null reduziert werde, wenn der Pächter dafür die Obsorge der Erhaltung der Bausubstanz übernehme. Ein Vermögensvorteil sei für die Bw damit nicht verbunden, da sich die Kapitaltilgungen des Kredits mit der Abschreibungsquote kompensierten. Die Fiktion der Außenprüfung von zusätzlichen Vermietungseinkünften sei daher zur Gänze zurückzunehmen.

3. In ihrer zur Berufung erstatteten Stellungnahme weist die Außenprüfung darauf hin, dass die Bw und ihre Tochter in D ihren Hauptwohnsitz hätten. Die Außenprüfung habe 15 % der vom Verein getragenen Ausgaben für Verpflegung, Reinigung, Strom, Heizung, Versicherungen, Gemeindeabgaben und Gartenpflege als zusätzliches Honorar bzw. für privat zugerechnet. Eine Trennung der Kosten für Kursteilnehmer und Mitglieder bzw. für die Bw und ihre Tochter sei nicht erfolgt. Aus den vorgelegten Unterlagen sei auch nicht ersichtlich, ob die in der Buchhaltung erfassten Einkäufe für Verpflegung für den Verein oder die Bw getätigt wurden. Einkaufsrechnungen hätten fast ausschließlich auf die Bw gelautet.

Weiters seien für die einzelnen Jahre keine Aufzeichnungen über die abgehaltenen Kurse, die Anzahl der Kursteilnehmer und die auf diese Kurse entfallenden Kosten vorgelegt worden. Daher könnten die Kosten für Verpflegung und Beherbergung auch nicht nachvollzogen werden. Die der Außenprüfung vorgelegten Unterlagen hätten keine Trennung hinsichtlich des privaten und des betrieblichen Verpflegungsaufwands und der allgemeinen Hauskosten enthalten. Es sei daher auch nicht möglich, betriebliche und private Anteile zu trennen, insbesondere auch deshalb nicht, weil der Großteil der Einkaufsrechnungen als Rechnungsadressaten die Bw ausweise. Richtig sei, dass bei den angebotenen Seminaren meist Verpflegung und teilweise Nächtigung inkludiert gewesen sei, wobei jedoch eine Zuordnung der Kosten infolge Mangelhaftigkeit des vorgelegten Rechnungswerkes nicht

möglich gewesen sei. Eine Schätzung des täglichen Verpflegungsaufwands für die Bw und ihre Tochter sei daher gerechtfertigt.

Betreffend Pachtvertrag weist die Außenprüfung darauf hin, dass die Bw zu Prüfungsbeginn (Aktenvermerk vom 30. Jänner 2006) erklärt habe, dass sie Kredite persönlich aufgenommen habe, Rückzahlungen aber über den Verein erfolgten. Diesbezügliche Vereinbarungen seien nicht vorgelegt worden. Bezüglich der Gebäudeinvestitionen sei festzuhalten, dass die vorgelegten Rechnungen größtenteils auf die Bw ausgestellt worden seien. Es sei daher nicht nachvollziehbar, welche Einkäufe im Namen des Vereins und welche von der Bw vorgenommen worden seien. Es würden auch keine Leistungsabrechnungen von Baufirmen vorliegen. Behauptete Leistungen durch Vereinsmitglieder seien nicht nachvollziehbar bzw. nicht belegbar, da es keine Aufzeichnungen darüber gebe. Trotz mehrerer Besprechungen sei die Höhe der getätigten Investitionen nicht nachgewiesen worden. Daher sei von eventuell aktivierungspflichtigen Investitionen auch keine AfA gerechnet worden. Da der Verein die Kreditrückzahlungen trage, seien die reinen Kapitalrückzahlungen der Bw als Mieteinnahmen zugerechnet worden. Da für die Jahre 2002 und 2004 eine Berechnung des Zinsenanteils nicht möglich gewesen sei, sei die für das Jahr 2003 errechnete Quote auf die anderen Jahre umgelegt worden. In den Jahren 2003 und 2004 getragene reine Instandhaltungsarbeiten seien als Werbungskosten berücksichtigt worden.

4. Die Bw nahm zu den Ausführungen der Außenprüfung mit Schreiben vom 5. November 2007 Stellung. Zunächst weist die Bw darauf hin, dass ihre Tochter seit 1999 in Wien studiert habe und sich bis 2003 kaum am Z-Turm aufgehalten habe. Erst seit April 2003 habe sie sich wegen ihrer Ayurveda-Ausbildung dort aufgehalten.

Bezüglich Trennung der Kosten für Verpflegung bringt die Bw vor, dass der Verein, da er als Pächter alleiniger Betreiber des Z-Turms gewesen sei, sämtliche Ausgaben getragen habe, eine Trennung der Ausgaben sei lediglich nach den Bereichen der Vereinstätigkeiten erfolgt. Dem Schreiben beigelegt seien Kontoblätter, auf denen handschriftlich vermerkt sei, für welche Seminare und Veranstaltungen Einkäufe getätigt worden seien. Jedes Seminar habe auch einen Vorlaufzeitraum, auch müssten Vorräte zwischen den Seminarzeiten aufgefüllt werden. Auch während des von der Außenprüfung angeführten Zeitraums hätten Seminare stattgefunden. Auch seien die Vereinsräumlichkeiten während dieses Zeitraums für Vereinsmitglieder zur Erstellung der Monatsbriefe und für andere Vereinsaktivitäten geöffnet gewesen. Auch die Personen, die im Rahmen von Mitgliederleistungen die Reinigung des Hauses besorgt hätten, wären zu verköstigen gewesen. Einen privaten Verpflegungsaufwand gebe es nicht. Auf die Bw könnten nur Metrorechnungen lauten, da der Verein hierfür keine

Einkaufskarte gehabt habe. Ein Vorhaltsverfahren hinsichtlich der Belege habe nicht stattgefunden.

Bezüglich Pacht bringt die Bw vor, dass diese in Anbetracht der vom Pächter beabsichtigten und auch tatsächlich vorgenommenen Instandsetzungen und Instandhaltungen des Gebäudes auf einen symbolischen Wert reduziert worden sei. Den Kredit zur Finanzierung dieser Ausgaben hätte mangels Kreditwürdigkeit nicht der Verein aufnehmen können, die Aufnahme hätte, da nur so eine grundbücherliche Sicherstellung möglich gewesen sei, durch die Bw erfolgen müssen. Aus den Belegen sei leicht ersichtlich, dass die Instandhaltung und Adaptierung die Vereinsräume betreffe. Konkrete Rechnungen habe die Außenprüfung nicht vorgehalten. Keine der vorliegenden Rechnungen würde die von der Bw im Sinne der Mitarbeiterhausordnung benutzten Räume betreffen. Mitglieder des Vereins würden seit Anbeginn Leistungen zur Bewältigung der Instandhaltungsarbeiten erbringen.

Dem Hinweis der Außenprüfung, dass die Investitionen und Instandhaltungen nicht nachgewiesen worden seien, hält die Bw entgegen, dass eine Auflistung der Investitionen nie verlangt worden sei. Die Instandhaltungen während des Prüfungszeitraums seien aus den Kontoblättern genau ersichtlich. Der Verein habe unter der Annahme, dass die Kreditlaufzeit von 20 Jahren mit der Abschreibungsdauer gleichgestellt werden könne, die Tilgungsraten des Kredits als Abschreibungsquote eingesetzt. Der Kredit sei dem Verein als Erfüllung seiner Verpflichtungen aus dem Pachtvertrag wirtschaftlich eindeutig zuzurechnen. Die Ausgaben könnten nicht in den Bereich der Obfrau transferiert werden. Was die Berechnung des Zinsenanteils betreffe, so gebe es in der Belegsammlung auch für die Jahre 2002 und 2004 Auszüge der Sparkasse.

Mit Schreiben vom 8. Jänner 2008 beantragte die Bw die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat.

Ergänzend brachte die Bw unter Hinweis auf zwei Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vor, dass die Obfrau für ihre ehrenamtliche Tätigkeit (mindestens 30- 40 Stunden pro Woche) keine Zahlungen erhalten habe. Vereinsmitglieder, die sich durch Mitgliederleistungen an der Aufrechterhaltung des Vereins beteiligten, würden im Rahmen dieser Tätigkeit verköstigt, was einer Gegenleistung entspreche. Die Selbstkosten für diese Verpflegung seien durchaus als unter dem steuerfreien Funktionspauschale liegend zu erachten. Überhöhte Zuwendungen seien beim Verein mangels entsprechender Mittel gar nicht möglich.

5. Anlässlich einer persönlichen Vorsprache am 17. März 2010 gab die Bw zu Protokoll, dass der Ansatz von 15 % der Raumkosten nicht den Relationen entspreche. Sie habe nur einen ca. 17 m² großen Raum als Schlafzimmer benutzt. Der Aufwand für Verpflegung und Unterkunft könne realistischweise nur mit maximal 200,00 € pro Monat angesetzt werden.

Der größte Brocken der Instandhaltungskosten betreffe eine Kreditrate für Fassaden- und Fensterreparatur. Den ihr zugerechneten Einnahmen müssten Ausgaben in gleicher Höhe gegenübergestellt werden. Die laufend durchzuführenden Reparaturen seien auf die Bedürfnisse des Vereins ausgerichtet. Es handle sich überdies um kleinere Beträge, welche ein Pächter üblicherweise trage.

In der am 18. März 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung legte die Bw einen Wohnungsplan vor. Die Nutzfläche betrage in Unter- und Obergeschoss jeweils rd. 550 m², im angeschlossenen Speicher befände sich ein rd. 110 m² großer Seminarraum. Die Küche befände sich im Erdgeschoss. Wenn sich die Bw im Haus aufgehalten habe, dann nur deshalb, weil sie ausschließlich für den Verein tätig gewesen sei. Sie habe 14 Stunden am Tag Vereinsarbeit geleistet. Aus den Kalendereintragungen gehe hervor, dass an maximal 13 Wochen im Jahr keine Vereinsaktivitäten gesetzt worden seien. Vorratseinkäufe seien natürlich auch in Zeiten zwischen den Seminaren getätigt worden. Bei der schätzungsweisen Ermittlung der auf die Privatnutzung entfallenden Kosten hätte genau differenziert werden müssen zwischen Raumkosten, Verpflegung und sonstigen Bedürfnissen.

Die Vertreterin des Finanzamtes wies darauf hin, dass ein Mensch zum Wohnen mehr Räume brauche als bloß ein Schlafzimmer. Weiters hätten sich in den vorhandenen Belegen auch eindeutig solche des privaten Bedarfs, wie z.B. Einkäufe von Körperpflegemitteln bei dm, befunden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Es steht fest, dass die Bw Obfrau des Vereins ist, dass sie, neben dieser Funktion, Honorare für spezielle gegenüber dem Verein erbrachte Leistungen (Beratungen/Behandlungen im Rahmen der vom Verein veranstalteten Seminare/Kurse) bezogen hat und dass sie Eigentümerin des Gebäudes, in dem der Verein seine Veranstaltungen abhält, ist. Unstrittig ist auch, dass ein Bestandsverhältnis zwischen der Bw und dem Verein in Bezug auf das Gebäude „Z-Turm“ besteht und die Bw im Z-Turm auch gewohnt hat („wo sollte sie sonst??“ laut Schreiben der Bw vom 5. November 2007).

Weiters wurde der Feststellung der Außenprüfung, dass der Verein sämtliche Aufwendungen für das Gebäude (z.B. Heizung, Gas, Strom) sowie die laufenden Lebenshaltungskosten bezahlt, nicht konkret widersprochen. Im Schreiben vom 5. November 2007 billigt die Bw selbst zu, der Verein habe als alleiniger Betreiber des Z-Turms sämtliche Ausgaben getragen; die Bw vermeint lediglich, diesen Umstand damit rechtfertigen zu können, dass die statutarische Zweckerfüllung ihre ständige Anwesenheit erfordere bzw. ihr eine Dienstwohnung eingeräumt worden sei. Auch mit dem weiteren Einwand, die Verköstigung

könne wertmäßig mit dem in den Vereinsrichtlinien vorgesehenen steuerfreien Funktionspauschale von 75,00 € pro Monat als Funktionssachbezug kompensiert werden, wird der Feststellung der Außenprüfung, dass der Verein die Lebenshaltungskosten der Bw getragen habe, im Grunde nicht entgegengetreten. Fest steht auch, dass der Verein sämtliche Ausgaben für Investitionen in das Gebäude, u.a. im Wege der Tilgung eines von der Bw aufgenommenen Kredits, bezahlt hat.

Damit kann davon ausgegangen werden, dass der Bw Vorteile von Seiten des Vereins zugekommen sind. Strittig ist, ob diese Vorteile Einkünfte der Bw darstellen. Das Finanzamt hat die von der Außenprüfung (im Wege einer Schätzung) ermittelten Vorteile zum einen den von der Bw erklärten Einkünften aus selbständiger Arbeit zugerechnet, zum anderen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst.

2. An einem Verein bestehen zwar keine Anteilsrechte, es kann aber auch bei eigentümerlosen Körperschaften vorkommen, dass diese Körperschaften verdeckte Vorteilszuwendungen an Personen vornehmen, die eine ähnliche Stellung aufweisen, wie der Inhaber eines Anteilsrechtes. Eine derartige Stellung ergibt sich aus der Innehabung von Lenkungs-, Entscheidungs- oder Herrschaftsgewalt (Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger, KStG 1988, Kommentar, § 8 Tz 131). Die Bw verfügte als Obfrau des Vereins über eine solche Stellung. Weiters ist auch auf das Verhältnis zwischen Vereinen und ihren als Funktionäre tätigen Mitgliedern die Rechtsprechung, wonach Geschäftsbeziehungen zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern nur insoweit steuerliche Anerkennung finden, als sie einem Fremdvergleich standhalten, zu übertragen (VwGH 24.6.1999, [97/15/0212](#)).

Die Bw hat vorgebracht, dass ihr der Verein eine Dienstwohnung - ein Schlafzimmer in der Größe von rd. 17 m² - zur Verfügung gestellt habe, da administrative Gründe ihre ständige Anwesenheit erfordert hätten. Wenn sie sich im Haus aufgehalten habe, dann ausschließlich im Rahmen ihrer Tätigkeit für den Verein.

Dieses Vorbringen vermag nicht zu überzeugen. Die behauptete Einräumung einer Dienstwohnung wird einzig durch den in den vorgelegten Pachtverträgen (Bl. 445, 447 Arbeitsbogen) enthaltenen Passus, dass die Bw Arbeiten für den Verein erbringe und dafür Anspruch auf eine Dienstwohnung (östlicher und westlicher Raum im Südflügel des Hauses im Obergeschoss inklusive anschließendem Bad/Küche) habe, deren Betriebskosten der Verein übernehme, dokumentiert. Diese Vereinbarung ist aber schon deshalb nicht fremdüblich, weil sie vollkommen offen lässt, in welchem zeitlichen Umfang die Bw Arbeiten für den Verein im Austausch gegen die Übernahme der Betriebskosten durch den Verein zu erbringen habe. Außerdem bleibt unklar, warum von der Bw für den Verein zu erfüllende Aufgaben überhaupt eine Dienstwohnung erforderten, bzw. warum der Verein für Mitglieder, Mitarbeiter und

Interessenten, für Wartung der Vereinsmails und sonstige Büroagenden ständig erreichbar sein musste. Es gibt weder Vereinbarungen noch Aufzeichnungen, aus denen sich ein solches Erfordernis nachvollziehen ließe. Das Vorbringen der Bw im Schreiben vom 8. Jänner 2008, ihre Tätigkeit als Obfrau habe mindestens 30-40 Stunden pro Woche in Anspruch genommen, verbleibt auf der Behauptungsebene. Das in der Berufungsverhandlung - ebenfalls vollkommen unbelegt - in den Raum gestellte zeitliche Ausmaß von 14 Stunden Vereinsarbeit pro Tag widerspricht der zuvor genannten Zeitangabe, da sich daraus bei 5 Arbeitstagen 70 Stunden pro Woche ergeben würden. Damit, dass die von der Bw erbrachten entgeltlichen Leistungen (Ayurveda-Behandlungen, Kurse) ebenfalls Zeit in Anspruch genommen haben, sind die behaupteten Zeitangaben auch nicht in Einklang zu bringen. Dass die ständige Anwesenheit der Bw und damit die Übernahme der Kosten für das Wohnen der Bw im ausschließlichen Interesse des Vereins gelegen gewesen wären, wurde daher nicht einsichtig gemacht. Dazu kommt, dass bei Betrieben mittlerer Größe die Zurverfügungstellung von Dienstwohnungen auch nicht üblich ist (VwGH 25.1.1995, [93/15/0003](#)).

Der Mangel an klaren Verhältnissen äußert sich auch im widersprüchlichen Vorbringen. So hat die Bw in der Berufungsverhandlung einen Raum als Dienstwohnung bezeichnet, während der Passus in den Pachtverträgen 2 Räume nennt, nämlich östlicher und westlicher Raum im Südflügel. Ferner spricht der Passus von an die Räume im Obergeschoss anschließenden Bad und Küche, während sich die Küche tatsächlich im Erdgeschoss befindet. Unklarheit besteht damit auch insoweit, als keine eindeutige Trennung zwischen Räumlichkeiten des Vereins und von der Bw für ihre Wohnzwecke bzw. ihre Lebensführung benutzten Räumen zu erkennen ist. Es ist nicht einzusehen, dass die Bw die Küche stets nur in ihrer Eigenschaft als Vereinsfunktionär benutzt hätte, zumal an den Wochenenden und in jenen rd. 13 Wochen pro Jahr, in denen, wie in der Berufungsverhandlung vorgebracht, keine Vereinsaktivitäten gesetzt wurden. Die Behauptung, die Bw habe sich in Haus und Garten nur im Rahmen ihrer Vereinstätigkeit bewegt, ist angesichts der Tatsache, dass sie dort ständig gewohnt hat, lebensfremd. Es ist auch nicht glaubwürdig, dass sich die Bw in der Benützung des in ihrem Alleineigentum stehenden Grundstücks irgendwelchen Beschränkungen unterworfen hätte. Dass es ungewöhnlich und unangemessen ist, ein Gebäude zunächst zur Gänze zu verpachten, um darin dann Räume, die man schon aus seiner Eigentümerstellung heraus für Wohnzwecke benützen könnte, als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt zu bekommen, sei nur ergänzend angemerkt.

Im Hinblick auf diese unklaren Verhältnisse und widersprüchlichen Angaben beruht die Übernahme der durch die Wohnzwecke der Bw veranlassten Kosten durch den Verein auf keiner steuerlich anzuerkennenden vertraglichen Grundlage.

Auch hinsichtlich des behaupteten „Funktionssachbezugs“ fehlt es an einer klaren, unter Fremden üblichen vertraglichen Festlegung. Es ist weder definiert, welche Leistungen die Bw in ihrer Funktion als Obfrau und in welchem zeitlichen Umfang und gegen welches Entgelt sie diese zu erbringen gehabt hätte, noch gibt es eine Bewertung der Verköstigung, sodass auch insofern nicht nachzuvollziehen ist, inwieweit Entgelte für Leistungen der Obfrau durch Gegenverrechnung mit Verköstigungen tatsächlich beglichen worden wären. Dass die Verköstigung in den vorgelegten Pachtverträgen als Gegenleistung für die Verpachtung und, davon abweichend, im Schreiben vom 5. November 2007 als Gegenleistung für die Funktionsausübung bezeichnet wird, trägt zur Klarheit auch nicht bei. Jedenfalls ergibt sich aber bereits aus dem Vorbringen der Bw, dass ihr aus der Verköstigung Vorteile im Zusammenhang mit ihrer Funktion als Vereinsobfrau zugeflossen sind. Soweit sie sich darauf beruft, dass ihr gewährte Vorteile unter dem in den Vereinsrichtlinien vorgesehenen steuerfreien Funktionspauschale von 75,00 € liegen würden, ist darauf hinzuweisen, dass Richtlinien keine für den unabhängigen Finanzsenat maßgebliche Rechtsquelle darstellen.

Es ist offenkundig, dass es im Z-Turm zu einer Vermengung von Vereinstätigkeit und privatem Wohnen der Bw gekommen ist. Dieses Bild rundet auch ein im Jahr 2008 in der Zeitschrift „ABC“ unter dem Titel „Wohnturm“ erschienener Artikel ab. Danach wohne die Bw seit 32 Jahren im Z-Turm in einer Wohngemeinschaft, weil sie „an das Leben in einer Gemeinschaft glaube“; davon, dass sie „die Aufteilung meiner Räume nach meinen veränderten Lebensbedürfnissen anpasse“ und so auch ihre Möbel verändere, oder dass die große Küche der geschätzte Lieblingsplatz für alle Hausbewohner und Gäste sei, ist dort u.a. die Rede. Für die Übernahme der auf die Befriedigung dieses Wohnbedürfnisses entfallenden Kosten durch den Verein hat die Bw keine überzeugenden Gründe vorgebracht.

Es ist daher davon auszugehen, dass der Verein der Bw mit der Bezahlung der durch deren Lebensführung veranlassten Betriebs- bzw. Haushalts- und Verpflegungskosten verdeckt Vorteile zugewendet hat. Diese Vorteile sind bei der Bw als Einkünfte gemäß § 22 Abs. 1 Z 2 EStG zu erfassen. Gemäß dieser Bestimmung sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit u.a. Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit, z.B. Vergütungen für die Vollstreckung von Testamenten, für Vermögensverwaltung und für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied. Die Bw ist als Obfrau des Vereins geschäftsführend tätig und hat damit eine Tätigkeit entfaltet, die das Tatbestandsmerkmal des Verwaltens fremden Vermögens erfüllt (VwGH 30.1.2001, [95/14/0043](#)). Gerade diese Tätigkeit ist es auch gewesen, die es ihr ermöglicht hat, die in Rede stehenden Vermögensvorteile zu lukrieren.

Was die Höhe der Vorteile betrifft, so fehlt es hinsichtlich der etwa für Reinigung, Verpflegung, Heizung, Strom, Wasser getätigten Ausgaben an Aufzeichnungen, aus denen sich der auf Vereinszwecke und der auf die Lebensführung der Bw entfallende Anteil

nachvollziehen ließe. Die Feststellung der Außenprüfung, dass keine Aufzeichnungen über die abgehaltenen Kurse und die anlässlich dieser Kurse angefallenen Verpflegungsausgaben vorhanden seien, ist unwiderlegt geblieben. Entgegen der Meinung der Bw geben die handschriftlichen Vermerke auf den Kontoblättern laut Beilage 3 zum Schreiben vom 5. November 2007, wie z.B. zu Einkäufen bei Hofer, Mondo und Billa zwischen 17. Mai und 22. Mai 2004 der Vermerk „19.-25.5./9P+3St+2LP“ keinen Aufschluss darüber, für welche Zwecke die Einkäufe vorgenommen bzw. inwieweit die eingekauften Waren für anlässlich von Kursen verabreichte Verpflegungen verwendet wurden.

Angesichts dieser Vermengung von Vereinstätigkeit und privater Lebensführung kommt nur eine pauschale, griffweise Aufteilung der verbuchten Ausgaben auf solche, die durch die im Z-Turm ausgeübte betriebliche Tätigkeit des Vereins verursacht sind, und auf jene, welche die Lebensführung der Bw betreffen, in Betracht. Die von der Bw verlangte Differenzierung zwischen Raumkosten, Verpflegung und sonstigen Bedürfnissen ist mangels nachvollziehbarer Aufzeichnungen nicht möglich.

Dass die Außenprüfung den auf die Lebensführung der Bw entfallenden Anteil mangels anderer Anhaltspunkte griffweise mit 15 % der Gesamtausgaben im Schätzungswege ermittelt hat, kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden. Da der Verein nicht nur die Ausgaben für Verpflegung, sondern auch etwa für Reinigung, Heizung, Strom, Wasser bezahlt hat, sind die von der Außenprüfung auf diese Weise ermittelten Beträge von monatlich bis zu ca. 440,00 € (höchste Zurechnung im Jahr 2005: $5.277,61 \text{ €} : 12 = 439,80 \text{ €}$) auch nicht unangemessen hoch. Eine Rechtfertigung für den gewählten Prozentsatz ist auch darin zu sehen, dass der Anteil jener 13 Wochen, an denen keine Vereinsaktivitäten gesetzt wurden, am ganzen Jahr rd. 25 % beträgt. Schließlich ist auch darauf hinzuweisen, dass die Bw, die es als Obfrau des Vereins unterlassen hat, für nachvollziehbare Aufzeichnungen und für eine klare Trennung von betrieblicher Tätigkeit und privater Lebensführung Sorge zu tragen und damit zur Schätzung Anlass gab, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit zu vertreten hat (z.B. VwGH 16.5.202, 98/13/0195).

Die Berufung erweist sich daher in diesem Punkt als unbegründet.

3. Die Parteien gehen in Bezug auf die Überlassung des Gebäudes an den Verein von einem steuerlich anzuerkennenden Bestandverhältnis aus. Zu den der Einkommensteuer unterliegenden Einkünften gehören gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG u.a. auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, also insbesondere von Grundstücken und Gebäuden. Darunter versteht man in der Regel alle Einkünfte, die dem Bestandgeber im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Bestandobjekten zufließen. Bei der Frage, ob ein bestimmtes Entgelt den Einkünften aus

Vermietung und Verpachtung zuzurechnen ist, kommt es entscheidend darauf an, ob das Entgelt eine Gegenleistung für die im Einzelfall dem Bestandnehmer eingeräumten Rechte darstellt; maßgebendes Kriterium ist, ob die betreffende Leistung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als im Rahmen des mit dem Bestandvertrag begründeten Austauschverhältnisses erbracht anzusehen ist oder ob diese Leistung wirtschaftlich selbständig in dem Sinn sind, dass sie neben dem Bestandsverhältnis besteht (VwGH 17.12.1993, 92/15/0116). Bei vertraglichen Mietereinbauten oder sonstigen Investitionen, zu denen sich der Mieter verpflichtet hat, fließt der Vorteil dem Vermieter in dem Zeitpunkt zu, in dem der Mieter seine vertragliche Verpflichtung erfüllt. Mieterinvestitionen, die mit dem laufenden Mietzins verrechnet werden, stehen im Austauschverhältnis und stellen Mietvorauszahlungen dar (Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 50).

Im Prüfungsverfahren wurden zwei mit 1. Jänner 1983 und 1. Jänner 1988 datierte Pachtverträge vorgelegt (Bl. 445, 447 Arbeitsbogen). Demnach habe der Pächter alle erforderlichen Reparaturen und Investitionen auf seine Kosten durchzuführen. Die in den Verträgen an sich vorgesehene – und nach den Feststellungen der Außenprüfung nie bezahlte – Pacht von 23.000,00 S jährlich (bzw. statt dessen Verköstigung aus der Vereinsküche) sei, wie die Bw in ihrer Stellungnahme vom 5. November 2007 vorbringt, in Anbetracht der vom Pächter beabsichtigten und auch tatsächlich vorgenommenen Instandsetzungen und Instandhaltungen des Gebäudes auf einen symbolischen Wert reduziert worden.

Da der Grund für die Reduzierung der Pacht sohin in den vom Pächter durchgeführten Investitionen lag, standen diese Investitionen in einem Austauschverhältnis und hatten den Charakter von Mietvorauszahlungen. Ein Anspruch auf aliquote Rückzahlung bei vorzeitiger Beendigung des Bestandsverhältnisses stand dem Verein nicht zu, da die vorgelegten Pachtverträge einen Anspruch auf Rückerstattung ausdrücklich ausschließen. Der Bw sind daher die Investitionen der einzelnen Jahre als Vorteil aus dem Bestandsverhältnis zugeflossen.

Die Außenprüfung hat die Einkünfte aus diesem Bestandsverhältnis wie folgt ermittelt.

	2002	2003	2004	2005
Einnahmen	12.088,45 €	19.040,26 €	10.137,74 €	10.401,65 €
AfA	-1.635,14 €	-1.635,14 €	-1.635,14 €	-1.635,14 €
Zinsen	-4.456,83 €	-2.681,41 €	-2.699,30 €	-2.635,80 €
Instandhaltungskosten		-10.696,85 €	-1.754,34 €	-2.176,35 €
Einkünfte	5.996,48 €	4.026,86 €	4.048,96 €	3.954,36 €

Die Bw ist mit ihrem gegen diese Einkünfteermittlung erhobenen Einwand, dass den zugerechneten Einnahmen Ausgaben in gleicher Höhe gegenübergestellt werden müssten, im Recht. Die der Bw als - einzige - Einnahmen aus dem Bestandsverhältnis zugerechneten Beträge resultieren ja aus Investitionen in das Gebäude und müssten daher, soweit das

Gebäude in Bestand gegeben ist, sofort oder im Wege der Abschreibung als Werbungskosten berücksichtigt werden (vgl. Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 50). Bei der den angefochtenen Bescheiden zu Grund liegenden Berechnung würden diese Beträge in Höhe der letztlich als Einkünfte verbliebenen Tilgungen des von der Bw aufgenommenen Kredits niemals ausgabenwirksam werden. Es stimmt zwar, dass die Art der Investitionen nicht nachgewiesen ist, somit auch nicht nachvollzogen werden kann, inwieweit die durchgeführten Investitionen als nur im Wege der Abschreibung abziehbarer Herstellungsaufwand zu beurteilen sind. Dessen ungeachtet liegen Investitionen vor, die etwa im Rahmen einer Schätzung in irgendeiner Form zu Werbungskosten führen müssten.

Da das Vorbringen der Bw, die Kreditraten hätten Fassaden- und Fensterreparatur betroffen, nicht widerlegt ist, auch nicht hervorgekommen ist, dass tatsächlich Herstellungsmaßnahmen, wie etwa Aufstockungen oder Zusammenlegungen von Räumen, gesetzt wurden, wird im Rahmen der nach den vorliegenden Verhältnissen von vornherein nur im Schätzungswege möglichen Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Zweifel davon ausgegangen, dass sämtliche Investitionen sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand darstellen. Eine Verteilung allfälliger Instandsetzungsmaßnahmen gemäß § 28 Abs. 2 EStG scheidet im Hinblick darauf, dass das Gebäude dem Verein nicht für Wohnzwecke überlassen ist, aus.

Ein Werbungskostenabzug kommt allerdings insoweit nicht in Betracht, als die durchgeführten Investitionen auf Räumlichkeiten entfallen, die Wohnzwecken der Bw gedient haben. Die Außenprüfung hat u.a. festgestellt, dass die Höhe der Investitionen nicht nachgewiesen worden sei, auch keine Leistungsabrechnungen von Baufirmen vorliegen und Rechnungen über die Gebäudeinvestitionen großteils auf die Bw lauten würden. Diesen Feststellungen hat die Bw lediglich entgegengehalten, dass eine Auflistung der Investitionen nie verlangt worden sei, die Instandhaltungen seien aus den Kontoblättern genau ersichtlich, keine der vorliegenden Rechnungen würde die von der Bw im Sinne der Mitarbeiterhausordnung benutzten Räume betreffen. Mit diesem allgemein gehaltenen Vorbringen werden die Feststellungen der Außenprüfung nicht widerlegt. Es ist weiterhin unklar, welche Investitionen durchgeführt wurden und ob bzw. inwieweit die Investitionen den Betrieb des Vereins, und ob bzw. inwieweit Investitionen Wohnzwecke der Bw dienende Gebäudeteile betroffen haben. Auf den Kontoblättern ist lediglich die Verbuchung von Rechnungen ersichtlich.

Wie oben zu Punkt 2. ausgeführt, ist es im Z-Turm zu einer nicht gegeneinander abgrenzbaren Vermengung von betrieblicher Tätigkeit des Vereins und privatem Wohnen der Bw gekommen. Auf Grund dieser Vermengung muss davon ausgegangen werden, dass Investitionen auch Wohnzwecken der Bw zugute gekommen sind. Auch in diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Bw Unsicherheiten, die daraus resultieren,

dass sie keine Einkünfte aus der Verpachtung des Z-Turms erklärt und keine nachvollziehbaren Aufzeichnungen über diese Einkünfte vorgelegt bzw. als Obfrau des Vereins auch bei diesem nicht für entsprechende Aufzeichnungen Sorge getragen hat, zu vertreten hat.

Mangels anderer Anhaltspunkte kommt auch in diesem Punkt nur eine griffweise Schätzung des auf die privaten Wohnzwecke der Bw entfallenden Anteils in Betracht, wobei im Einklang mit der Ermittlung der anteiligen privaten Betriebskosten ebenfalls der Satz von 15 % herangezogen wird. Um diesen Prozentsatz der Privatnutzung ist allerdings auch die von der Außenprüfung für das gesamte Gebäude ermittelte Abschreibung zu vermindern.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind daher wie folgt zu ermitteln:

	2002	2003	2004	2005
Instandhaltungskosten	12.088,45	19.040,26	10.137,74	10.401,65
15% privat	-1.813,27	-2.856,04	-1.520,66	-1.560,25
	10.275,18	16.184,22	8.617,08	8.841,40
AfA lt. Bescheid	1.635,14			
15% privat	-245,27			
	1.389,87			

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Z-Turm:

	2002	2003	2004	2005
Einnahmen	12.088,45	19.040,26	10.137,74	10.401,65
AfA	-1.389,87	-1.389,87	-1.389,87	-1.389,87
Instandhaltungskosten	-10.275,18	-16.184,22	-8.617,08	-8.841,40
Einkünfte lt. BE	423,40	1.466,17	130,79	170,38

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gesamt:

	2002	2003	2004	2005
Einkünfte lt. Bescheid:	5.996,48	4.412,72	5.269,57	4.390,06
- Z-Turm lt. Bescheid:	-5.996,48	-4.026,86	-4.048,96	-3.954,36
+ Z-Turm lt. BE:	423,40	1.466,17	130,79	170,38
Einkünfte aus lt. BE:	423,40	1.852,03	1.351,40	606,08

Der Berufung war daher in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

4. Gemäß § 282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten, außer (Z 1) in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder (Z 2) der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

Es genügt nicht, wenn der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat in einem ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 282 Tz 4). Mit dem die Berufung ergänzenden Schreiben vom 8. Jänner 2008 konnte daher ein Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat nicht mehr gestellt werden.

Die Voraussetzungen für ein zulässiges Verlangen des Referenten lagen konkret nicht vor.

Wien, am 26. März 2010