

GZ. RV/3076-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 15. Oktober 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Attesta Wirtschaftstreuhandges.m.b.H, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend Umsatzsteuer 1995 bis 1998, Einkommensteuer 1995 bis 1999 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

1. Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1995 bis 1997 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe dieser Abgaben sind den Berufungsverfahrensentscheidungen vom 5. Juli 2001, jeweils in der Fassung der Berichtigungsbescheide nach § 293 BAO vom 2. August 2001, zu entnehmen, die insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.
2. Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 1995 bis 1999 sowie Umsatzsteuer 1998 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe dieser Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Soweit diese Bescheide Nachforderungen ergeben, ist deren Fälligkeit aus der Buchungsmittelung zu entnehmen.

Rechtsbelehrung

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

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Fachärztin für Kinderheilkunde. Gemeinsam mit ihrem Ehegatten, einem Facharzt für Gynäkologie nutzt sie eine ihr gehörige in ihrem Wohnhaus befindlichen Eigentumswohnung als Praxis, wobei die Einnahmen und Einkünfte des Gatten hieraus weitaus überwiegen.

Sie erzielt ferner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für eine Tätigkeit in der Ordination ihres Gatten sowie Einkünfte aus der Vermietung von mehreren weiteren in ihrem Wohnhaus befindlichen Eigentumswohnungen, die sie auch selbst verwaltet.

Anlässlich einer vom Finanzamt durchgeführten Erhebung stellten sich folgende die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffende Umstände heraus:

- In den Vermietungseinnahmen sind auch Beträge enthalten, die von ihrem Gatten unter dem Titel Ordinationsmiete an die Bw. geleistet wurden.
- Jeweils S 30.000/Jahr wurden an den Sohn als Mietkosten für ein Büro in B-gasse 4 geleistet, das von der Bw. für ihre Hausverwaltertätigkeit benutzt wird.
- Beginnend ab 1996 wurden Instandsetzungsaufwendungen zu je einem Zehntel abgesetzt. Hierin ist auch ein Betrag von S 149.000 unter dem Titel Inventarablöse an den Sohn enthalten.

Das Finanzamt kürzte in den Einkommensteuerbescheiden 1995 bis 1997 die erklärten Einnahmen um die vom Ehegatten bezahlten Mieten und anerkannte die abgesetzten, an den Sohn bezahlten Büromieten ebenso wenig wie die Inventarablöse. Weiters änderte es die Bescheide in anderen – nicht mehr interessierenden Punkten – ab. In den Umsatzsteuerbescheiden 1995 bis 1997 wurden die sich aus dieser Beurteilung abgeleiteten Folgekonsequenzen getroffen.

Die Nichtanerkennung der wechselseitigen Mietzahlungen wurde darauf gestützt, dass die Mietverhältnisse keinen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufwiesen und damit nicht mehr untersucht werden müsse, ob die Verträge einem Fremdvergleich standhielten.

Hierfür wurden folgende Argumente angeführt:

- 1.) Es wurde in beiden Fällen lediglich eine mündliche Vereinbarung getroffen (lt. Erhebung des ED).
- 2.) Dabei wurde jeweils nur die Höhe der Zahlungen festgelegt.
- 3.) Über die Dauer der Mietverhältnisse wurde keine Vereinbarung getroffen.
- 4.) Es wurden keine Zahlungstermine festgelegt.
- 5.) Es werden keine Vereinbarungen bezügl. der Beendigung des Mietvertrages getroffen (Kündigungsfristen, Abfindungszahlungen, etc.)
- 6.) Weiters wurde nicht abgesprochen, wer für Reparaturen, Instandsetzungen oder Betriebskosten aufzukommen hat.
- 7.) Auch wurde bei entsprechend langer Fortdauer des Vertrages nicht über eine Anpassung der Miete abgesprochen.

Die Pkt. 2-7 hätten zweifellos in einem Vertrag mit einem Fremden festgehalten werden müssen.

Es liegen daher private Vereinbarungen unter Ehegatten bzw. zwischen Mutter und Sohn vor; die Mietzahlungen können zu keinen Einnahmen bzw. WK führen."

Die Ablösezahlung an den Sohn wurde aus folgenden Gründen nicht anerkannt:

"Hinsichtlich der Ablösezahlung an den Sohn wurde lt. ED-Erhebung eine Vereinbarung vom Jänner 1996 vorgelegt, daß in Hinblick auf die niedrige Miete keine Investitionsabkömmlinge gezahlt wird.

In der "Mietverrechnung" v. Februar 1996 wurde jedoch eine (lapidare) Endabrechnung über Bezahlung und Erhalt einer Investitionsabkömmlinge ausgestellt. Die Bezahlung erfolgte nach eigenen Angaben in bar.

Diese Auszahlungsmodalität erscheint nicht fremdüblich und auch nach den Erfahrungen des täglichen Lebens unüblich, zumal bei der Ablösezahlung an Fr. W. i.H.v. S 16.000,- (geringfügig im Verhältnis zu S 146.000,-) sehr wohl ein Zahlungsfluß über ein Bankkonto stattgefunden hat.

Da hinsichtl. der Ablösezahlung an den Sohn der Nachweis des Zahlungsflusses fehlt, konnte das FA diesen Aufwand nicht als WK anerkennen."

In der gegen diese Bescheide eingebrachten mit 6.Juli 1999 datierten Berufung wurde zu den hier interessierenden Punkten Folgendes vorgebracht:

"Zwischen nahen Angehörigen ist es ... durchaus üblich ein derartiges Mietverhältnis nur mündlich festzuhalten. Die Schriftform zwischen Fremden ist vor allem aus Sicherheitsgründen zur Wahrung zivilrechtlicher Interessen notwendig. Diese Notwendigkeit zur Absicherung liegt allerdings zwischen nahen Angehörigen nicht vor.

Bei der Erscheinung nach außen hin ist Schriftlichkeit nicht unbedingt erforderlich. Vielmehr kann auch auf andere Weise das nach Außen-Erscheinen eines Vertrages belegt werden (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, S 800,-). Bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile, dem Beweis des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages ist der Vertrag auch ohne Schriftform anzuerkennen (siehe Abschn. 20(5) EStR; vgl z.B. auch VwGH 16. 2. 88, 87/14/0036). Die von Ihnen angeführten Punkte 2 bis 7 wurden bereits am Beginn des Mietverhältnisses mündlich abgesprochen.

Die Beweismittel über den stattgefundenen Vertragsabschluß sind frei; z. B. tatsächliches Verhalten, Zeugenaussagen, etc. (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, S789) Die laufende Verbuchung der Mietzinszahlungen sowie der tatsächlich vollzogene Geldfluß sind ein Anhaltspunkt für die Fremdüblichkeit (VwGH 16.2.88, 87/14/0036).

Beiliegend finden Sie das Konto Mietaufwand (Büromiete) der Jahre 1996 und 1997 in Kopie (BEILAGE 2, Büromitaufwand). Daraus geht der regelmäßig vollzogene Geldfluß über das Mietverrechnungskonto bei der Ersten Österreichischen Sparkasse hervor. Die Zahlungen an den Sohn erfolgten nachweisbar quartalsmäßig innerhalb der letzten Woche vom Mietverrechnungskonto auf das Bankkonto von (Sohn)

(mit Ausnahme der ersten Zahlung, die bar geleistet wurde, weil das Mietverhältnis unterjährig begonnen wurde).... Daraus ist die Regelmäßigkeit und die Festlegung der Zahlungstermine eindeutig ersichtlich.

In Kopie liegen ebenso das Konto Mieteinnahmen der Jahre 1995 - 1997 sowie jeweils ein Zahlungsbeleg bei (BEILAGE 3, Ordinationsmieteinnahmen). Die Ordinationsmietzahlungen durch den Ehegatten ... gingen so beim Mietverrechnungskonto ein, wie sie von seinem Ordinationsbankkonto innerhalb der ersten Woche jeden Monats überwiesen wurde (siehe Berufung Ehegatte). Daraus ist die Festlegung der Zahlungstermine eindeutig ersichtlich.

Da es sich um ein unbefristetes Mietverhältnis handelt, liegt somit auch eine Vereinbarung über die Dauer vor, die nur schriftlich nicht festgehalten wurde. Ein Indiz dafür ist das bereits seit 1992 andauernde Mietverhältnis mit den regelmäßigen Mietzahlungen. Auch die Vereinbarung über die Beendigung des Mietverhältnisses wurde mündlich getroffen.

Die Höhe der Miete betrug in den Jahren 1995 und 1996 monatlich S 3.000,--. Ab 1997 wurde die Miete um S 500,00 pro Monat auf S 3.500,00 erhöht. Somit ist auch die Anpassung der Höhe der Mietzahlungen vereinbart und regelmäßig bezahlt worden. Der Bürometaufwand beträgt S 7.500,00 pro Quartal... Aufgrund der Kurzfristigkeit des Mietverhältnisses mit dem Sohn gab es noch keine Erhöhungen.

Aus den beigelegten Zahlungsbelegen (Banküberweisungen in Kopie) geht die schriftlich festgehaltene Widmung für die Ordinationsmiete bzw. Büromiete eindeutig hervor. Ebenso ist eine Betriebskosten-nachzahlung für 1995 im Jahr 1996 aufwandsmäßig verbucht, und mit dem dementsprechend schriftlich gewidmeten Zahlungsbeleg überwiesen worden. Somit ist der klare, eindeutige, jeden Zweifel ausschließende Inhalt der Mietverträge nachgewiesen.

Es kann demnach keine private Vereinbarung unter nahmen Angehörigen angenommen werden, vielmehr liegen zwei die Kriterien a) bis c) erfüllender Mietvertrag vor, die auch unter Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Die wesentlichen Vertragsbestandteile wurden ausreichend deutlich fixiert, der Beweis des Abschlusses und die Durchführung der Verträge ist eindeutig gegeben."

Zahlung der Ablöse an den Sohn

Laut Bescheidbegründung liegt dem Finanzamt (lt. Erhebungsdienst) eine Vereinbarung vom Jänner 1996 vor, daß im Hinblick auf die niedrige Miete keine Investitionsabkömmlinge gezahlt wird.

In der Beilage übermitteln wir nochmals jene Schriftstücke, die auch dem Erhebungsdienst übergeben wurden (BEILAGE 4, Rechnung über die Investitionsabkömmlinge und Kündigung des Mietverhältnisses). Daraus ist allerdings nicht ersichtlich, daß "im Hinblick auf die niedrige Miete keine Investitionsabkömmlinge gezahlt wird".

Dem Finanzamt erscheint auch die Auszahlungsmodalität nicht fremdüblich und auch nach den Erfahrungen des täglichen Lebens unüblich, zumal bei der Ablösezahlung an Frau Dr. W. von S 16.000,00 (geringfügig im Verhältnis zu S 149.000,00) sehr wohl ein Zahlungsfluß über ein Bankkonto stattgefunden hat. Hinsichtlich der Ablösezahlung an den Sohn fehlt dem Finanzamt daher der Nachweis des Zahlungsflusses.

Dies würde jedoch bedeuten, daß der gesamte bare Zahlungsverkehr zwischen nahen Angehörigen niemals zu einer Einnahme einerseits oder zu Werbungskosten andererseits führen kann. Laut § 11(1) UStG 1994 enthält der Beleg über die Ablösezahlung (BEILAGE 4, Rechnung über die Investitionsabkömmlinge) sämtliche Bestandteile einer Rechnung:

1. Name und Anschrift des liefernden Unternehmers

...

2. Name und Anschrift des Abnehmers der Lieferung

...

3. Menge und handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände beigelegte Investitionsaufstellung zuzüglich einer Alarmanlage

4. Zeitpunkt der Lieferung: Februar 1996

5. Entgelt für die Lieferung: S 134.000,00 für Investitionsaufstellung sowie S 15.000,00 für die Alarmanlage

6. auf das Entgelt entfallender Steuerbetrag

Kein Hinweis, da Privatvermögen veräußert wurde 0 %

Auch mit dem Zahlungsvermerk (Februar 1996) bestätigt (Sohn) den Erhalt und (Bw.) die Zahlung des gesamten Betrages von S 149.000,00 in bar. Der Geldfluß erfolgte deswegen in bar, weil (Bw.) zu diesem Zeitpunkt in Wien war, währenddessen unsere Mandantin bei der Ablösezahlung an Frau Dr. W. auf Urlaub war. Darüberhinaus ist (Bw.) bestrebt vermehrt Zahlungen bar durchzuführen um ständig steigende Bankspesen einzusparen. Die Barmittel behebt sie von Ihrem Sparbuch.

Beiliegend finden Sie auch die Aufstellung jener Investitionen, die (Sohn) Ende 1990/Anfang 1991 in die Wohnung S-gasse , Top 2, vorgenommen hatte (BEILAGE 5, Aufstellung der getätigten Investitionen). Diese Kostenaufstellung dient als Beilage im Rahmen eines Gerichtsverfahrens gegen einen Nachmieter dieser Wohnung. Die fortgeschriebenen Anschaffungskosten von S 477.000,00 seit Anfang 1991 führen bei einer jährlichen 10%igen Wertminderung bis Anfang 1996 zu einem Buchwert (kumulierte Abschreibung 60 %) von S 190.800,00. Unter Berücksichtigung einiger Beschädigungen ist die Ablösezahlung von S 149.000,00 durchaus fremdüblich."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Juli 2001 wurden die Bescheide zugunsten des Bw. abgeändert, die Berufung in den hier relevanten Punkten allerdings mit folgender Begründung abgewiesen:

"Büromiete

Unbestreitbar verlangt der VwGH in ständiger Rechtsprechung für die Anerkennung v. Verträgen zwischen nahen Angehörigen die Erfüllung bestimmter, bereits i.d. Begründung zu den angefochtenen Bescheiden genannter Voraussetzungen.

Der Vergleich hat demnach nicht im Hinblick auf Verträge zwischen nahen Angehörigen allgemein stattzufinden, sondern, ob ein Vertrag in gleicher Art zwischen Fremden zu Stande gekommen wäre.

Zuerst ist auf die äußere Form d. Vertrages einzugehen, Unter Fremden ist hier die Schriftlichkeit durchwegs üblich, mögen auch mündl. Verträge als solche gültig sein, benutzt man im Rechtsverkehr (unter Fremden) aus Gründen d. Beweissicherung die Schriftform.

Wie aus dem Akteninhalt hervorgeht, werden auch i. ggst. Fall seitens d. Vermieterin Mietverträge mit Fremden schriftl. abgeschlossen,

Aber auch hinsichtlich d. Inhaltes sind die Verträge mit Fremden wesentlich anders, nämlich ausführlicher u. detaillierter: sie enthalten (s. vorgelegte Kopien) 8 Paragraphen (Mietgegenstand, Mietzeit, Mietzins, Erhaltungspflicht, Verwendungszweck, Benutzung, Kauktion, Allgemeines), diese jeweils in Punkten untergliedert. Ein derartiger Inhalt wurde - in Bezug auf den streitgegenständl. Vertrag - nicht nur nicht bewiesen, sondern nichteinmal behauptet.

Der bloße, wenn auch nachgewiesene Geldfluß läßt einen Rückschluß auf das Vorhandensein sämtl. fremdüblicher Vertragsbestimmungen nicht zu.

Somit sind aber bereits 2 d. notwendigen Voraussetzungen f.d. Anerkennung d. Vertrages nicht gegeben: 1.) ein klarer, jeden Zweifel ausschließender Vertragsinhalt, u. 2.), daß der Vertrag mit Fremden unter gleichen Bedingungen zu Stande gekommen wäre, fehlt doch - auch noch i.d. Berufung - jegliche weitere inhaltl. Darlegung zum Vertrag. Selbst die Zinszahlung zu regelmäßig wiederkehrenden Zeitpunkten beweist nicht, daß ebendiese Termine einem ursprüngl. Vertrag gemäß sind bzw. daß ein solcher bestand.

Hinsichtl. d. Publizitätskriteriums ist festzuhalten, daß - auf Grund d. erhöhten Anforderungen, die an Verträge zwischen nahen Angehörigen zu stellen sind - der Vertrag nicht rechtzeitig, nämlich spätestens mit der Jahreserklärung f. das Jahr, in dem das Vertragsverhältnis begonnen hat, dem Finanzamt angezeigt worden ist.

Die Kriterien d. Fremdvergleiches sind somit insgesamt nicht erfüllt.

Zudem kommt, daß zwischen nahen Angehörigen der sonst vorhandene Interessensgegensatz fehlt, u. bei Verschiebungen v. Wirtschaftsgütern innerhalb d. Familienkreises die wirtschaftl. Verfügbarkeit für den, der jene hingibt, nicht völlig verloren geht, wohingegen die Verfügbarkeit bei Geschäften unter Fremden vollständig (bzw. soweit i. Rahmen d. Vertrages vorgesehen) übergeht. Es ist deshalb unter nahen Angehörigen möglich, daß als abgabenrechtl. relevant dargestellte Vorgänge dennoch nicht betrieblich, sondern privat motiviert sind od. aus Gründen d. Steuerersparnis gewählt wurden. (Bis incl. 1996 war das Einkommen d. Berufungswerbers deutlich höher als das seiner Gattin, an welche er die Miete bezahlte, weshalb die Mietzahlung insgesamt zu einer Progressionsmilderung führte). Es muß deshalb eine klare u. eindeutige Abgrenzung zwischen einerseits rein wirtschaftl. u. andererseits privat (familienhaft) motivierten Beziehungen/Transaktionen geben, wobei unklare Vereinbarungen zu Lasten d. Steuerpflichtigen gehen. Außerdem ist nicht zweifelsfrei nachvollziehbar, warum f.d. Vermögensverwaltung (V+V) ein eigenes Büro nötig sein sollte.

Ablösezahlung:

Die unter Pkt. 2.) (insb. letzter Absatz) getroffenen Aussagen gelten sinngemäß.

Wenn i.d. Berufung behauptet wird, die Berufungswerberin bevorzuge Barzahlung, wobei das Geld vorher v. Sparbuch abgehoben werde, so hätte der tatsächliche Geldfluß etwa durch Vorlage d. Sparbüches, aus dem die zeitnahe Abhebung ersichtlich ist, sowie durch den entspr. Nachweis auf Seiten d. Empfängers bewiesen werden können, was jedoch nicht geschehen ist.

Aus o.a. Gründen waren die Ausgaben f. die Büromiete sowie Ablöse nicht als abzugsfähig anzuerkennen."

Am 13. Juli 2001 wurden sodann die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1998 erlassen; in ihnen wurden wiederum die Mietzahlungen und Ablösezehntel nicht anerkannt und überdies Vorsteuer und AfA für ein medizinisches Gerät (AK netto: S 300.000) sowie für Tischlerarbeiten (AK: S 54.087) ausgeschieden.

Begründend wurde ausgeführt, dass auch die Benützung der von der Bw. angeschafften Gegenstände durch den Ehegatten bei der Ausübung seiner ärztlichen Tätigkeit als privat veranlasst anzusehen sei, insbesondere weil es bei gleichem Sachverhalt unter Fremden üblich wäre, dass die Benutzung eines derartigen (nicht geringfügigen) Wirtschaftsgutes nicht unentgeltlich erfolgen würde.

Nach mehreren Fristverlängerungsansuchen brachte der Bw. am 12. Oktober 2001 einen als "Antrag auf Vorlage der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 1995, 1996, 1997 und 1998 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz" bezeichneten Schriftsatz ein, in dem Folgendes ausgeführt wurde:

"Büromietzahlung an den Sohn und Mieteinnahmen aus der Ordination an des Ehegatten

In der Bescheidbegründung vom 10.Juli 2001 wird angeführt, dass sowohl die äußere Form als auch der Inhalt der Verträge im gegenständlichen Fall mit Fremden nicht zustande gekommen wäre und die Kriterien des Fremdvergleichs daher nicht erfüllt seien.

a) Äußere Form

Hiezu wird in der Bescheidbegründung bemerkt: „Mögen auch mündliche Verträge als solches gültig sein, benutzt man im Rechtsverkehr (unter Fremden) aus Gründen der Beweissicherung die Schriftform.

Wie aus dem Akteninhalt hervorgeht, werden auch im gegenständlichen Fall seitens der Vermieterin Mietverträge mit Fremden schriftlich abgeschlossen.'

Dazu ist festzustellen, dass nicht nur die Mietverträge für die Büromiete und die Ordinationsmiete mündlich abgeschlossen wurden. Der mündliche Mietvertrag für die Ordinationsmiete wurde von (Bw.) übernommen. Dieser wurde bereits zu einem Zeitpunkt abgeschlossen zu dem (de Bw.) weder das Fruchtgenusssrecht noch Eigentümerin der Liegenschaft war. Es gibt jedoch auch nicht zu sämtlichen Mietverhältnissen mit Fremden einen schriftlichen Mietvertrag, für in drei an Fremde vermietete Wohnungen gibt bzw. gab es auch nur mündliche Mietverträge.

b) Inhalt

Die ausführliche und detaillierte Schriftform unter Fremden ist vor allem aus Sicherheitsgründen zur Wahrung zivilrechtlicher Interessen notwendig. Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist diese erhöhte Absicherung entbehrlich.

...

Soferne eine erhöhte Absicherung der Verträge als nicht notwendig erachtet wird, (dies wird vor allem zwischen nahen Angehörigen der Fall sein), können, die "8 angeführten Paragraphen", nämlich Mietgegenstand, Verwendungszweck, Benutzung, Erhaltungspflicht und allfällige Kaution, Mietzins sowie Allgemeines durchaus mündlich fixiert werden.

Dies ist im gegenständlichen Fall geschehen.

Dem nach Außen-Erscheinen des Mietvertrages wird durch die laufende Verbuchung der Mietzinszahlungen sowie durch den regelmäßig vollzogenen Geldfluß über das Konto bei der Erste Bank nach genüge getan.

...

Die Höhe der Mieteinnahmen für die Vermietung der Ordinationsräume ...betrug in den Jahren 1995 und 1996 monatlich S 3.000,--. Ab 1997 wurde die Miete um S 500,-- pro Monat auf S 3.500,--, ab April 1998 auf S 8.000,-- zuzüglich 20% Umsatzsteuer erhöht (Beilage Ordinationsmietaufwand). Somit ist auch die Anpassung der Höhe der Mietzahlungen vereinbart und regelmäßig bezahlt worden. Zur Abwicklung der Vermietungstätigkeit wird von (der Bw.) ein Büro angemietet.....

...

Weiters führt das Finanzamt in seiner Bescheidbegründung an, dass bei Verschiebungen von Wirtschaftsgütern im Familienkreis die wirtschaftliche Verfügbarkeit für denjenigen der hingibt, nicht völlig verloren geht und es deshalb unter nahen Angehörigen möglich ist, dass als abgabenrechtlich relevant dargestellte Verträge dennoch nicht betrieblich, sondern privat motiviert sind.

Da jede ärztliche Ordination eine spezielle Einrichtung voraussetzt, die Räumlichkeiten daher nur berufsspezifisch genutzt werden können, und für (de Bw.) daher keine anderweitige Nutzungsmöglichkeit der Ordinationsräume besteht, stellt sich in diesem Fall nicht die Frage, ob die wirtschaftliche Verfügbarkeit des Mietobjekts für (die Bw.) durch dieses Mietverhältnis bestehen bleibt.

Das vorliegende Mietverhältnis hat demnach keine Verursachung in privaten Vereinbarungen unter nahen Angehörigen, da die vorliegenden Mietverträge auch unter Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Die wesentlichen Vertragsbestandteile wurden ausreichend deutlich fixiert, der Beweis des Abschlusses und die Durchführung der Verträge ist eindeutig gegeben.

Zahlung der Ablöse an den Sohn

Laut Bescheidbegründung vom 10.7.2001 wird angeführt, dass zwischen nahen Angehörigen der Interessensgegensatz fehlt und deshalb bei Verschiebung von Wirtschaftsgütern innerhalb der Familie die wirtschaftliche Verfügbarkeit für den, der hingibt, nicht völlig verloren geht. Es sei deshalb möglich, dass abgabenrechtlich relevant dargestellte Vorgänge dennoch nicht betrieblich sondern privat motiviert sind.

Da jedoch die von (Bw.) im Zeitraum 12/90 – 3/91 in der Wohnung geleisteten Investitionen mit Kündigung des Mietverhältnisses und nachfolgender Neuvermietung durch (Bw.) völlig verlorengeht, er

keinerlei Einfluss oder Zugriffsmöglichkeit mehr auf die Investitionen hat, kann in diesem Fall nicht von einer privat motivierten Transaktion gesprochen werden.

Wie bereits in unserer Berufung vom 6.7.1999 angeführt wurde, ist (Bw.) bestrebt, möglichst viele Zahlungen bar durchzuführen um Bank- bzw. Überweisungsspesen gering zu halten. So wurde auch im Fall der Investitionsabkömmlinge von S 149.000,-- diese in bar geleistet. Die dafür notwendigen Mittel stammen aus einer Schenkung von S 200.000,-- an (Bw.) Ende Dezember 1995. Der geschenkte Betrag wurde auf das Konto von (Bw.) überwiesen und von ihr sodann in bar behoben. Die gesamte Ablösezahlung wurde sodann in Bar an (Sohn) bezahlt. (Den Beleg über den Zufluss der Schenkung und die danach erfolgte Behebung liegt in Kopie bei). Beim Empfänger der Ablösezahlung wurde dieser Betrag dann zur Mitfinanzierung eines in diesem Zeitraum angeschafften Hauses verwendet.

Zusammenfassend kann daher weder behauptet werden, dass der Nachweis des "Bargeldflusses" nicht erbracht werden kann, noch dass es sich bei der Ablösezahlung um eine privat motivierte Transaktion handelt.

Wir beantragen daher die Veranlagung der Jahre 1995-1999 lt. den eingereichten Steuererklärungen... daher unter Berücksichtigung der durch die Anmietung der Ordination verursachten Ausgaben.

Ferner stellen wir den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung."

Am 5. September 2001 wurde schließlich der Einkommensteuerbescheid 1999 erlassen, gegen den ebenfalls Berufung eingebracht wurde; hinsichtlich der Nichtanerkennung der Mietzahlungen an den Sohn wurde in wesentlichen das Berufungsvorbringen der letzten Jahre wiederholt und bezüglich der Abschreibung des medizinischen Geräts Folgendes ausgeführt:

"Abschreibung Toshiba

Im Einkommensteuerbescheid wurde die Abschreibung für das Jahr 1998 angeschaffte, in der Ordination (des Ehegatten) genutzte medizinische Gerät Toshiba Toshbee in Höhe von S 60.000,-- nicht anerkannt.

Dazu wird auf die Begründung zum Einkommensteuerbescheid 1998 vom 13.7.2001 verwiesen.

Hierin wird angeführt, dass mit Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 1995 – 1997 festgestellt wurde, dass hinsichtlich der Benutzung der Praxisräume durch den Ehegatten, ... kein steuerliches, weil privatveranlasstes Mietverhältnis bestehe.

Analog dazu sei die Benutzung des von (Bw.) angeschafften Gerätes, in der Ordination (des Ehegatten) ebenfalls privatveranlasst, insbesondere weil es bei gleichem Sachverhalt unter Fremden üblich wäre, dass die Benutzung eines derartigen (nicht geringfügigen) Wirtschaftsgutes nicht unentgeltlich erfolgen würde.

Die tatsächliche Sachlage ist jedoch anders: Nach Anschaffung und Inbetriebnahme des medizinischen Gerätes Toshiba wurde mit April 1998 die Miete für die Ordinationsräume und des Gerätes von S 3.500,-- auf S 8.000,-- zuzüglich 20% MWSt erhöht. Somit ist die Behauptung, dass die Benutzung dieses Gerätes unentgeltlich und daher nicht fremdüblich ist, falsch."

In der am 15. Oktober 2003 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde von der steuerlichen Vertreterin Folgendes ergänzend vorgebracht:

1) Betreffend Ordinationsmiete wurde auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung betreffend die Berufung des Ehegatten verwiesen. Aus dieser geht – soweit in diesem Verfahren entscheidungsrelevant – hervor:

Bereits vom Vater der Bw. sei ein Mietvertrag mit dem Ehegatten, der Erinnerung nach im Jahre 1987, abgeschlossen worden. Dieser sei – wie mehrere Mietverträge im gleichen Haus –

nur mündlich gewesen. Dieser mündliche Mietvertrag wurde von der Bw., nachdem sie das Haus erworben hatte, übernommen.

Es könne nicht genau gesagt werden, wie die Miethöhe kalkuliert worden sei; es war jedoch so, dass nach Mitvermietung von diversen Investitionen sowie einem gynäkologischen Gerät die Miete von bisher S 3.500,00 auf S 8.000,00 erhöht wurde. Die steuerliche Vertreterin sei sich sicher, dass dem eine Kalkulation zu Grunde gelegen sei.

Eine Kalkulation könnte nachgereicht werden.

2) Büromiete:

Bei dem angemieteten Büro handle es sich nach dem Wissensstand der steuerlichen Vertreterin um einen Wohnungsteil. Sie könne nicht sagen, wie groß dieses Büro ist. Vor 1996 seien die Verwaltungsarbeiten im eigenen Wohnungsverband vorgenommen, danach sei – vermutlich aus Platzmangel – diese Tätigkeit in das Büro ausgelagert worden. Die Verwaltungsarbeit sei zeitlich von einem Gewicht.

3) Investitionsablöse:

Es sei zutreffend, dass ursprünglich im Jänner 1996 keine Investitionsablöse von der Bw. an ihren Sohn bezahlt werden sollte. Schließlich aber sei man zum Ergebnis gekommen, dass – da relativ hohe Investitionen getätigt worden sind – eine solche zu zahlen wäre. Die steuerliche Vertreterin könne nicht sagen, wie hoch die davor bezahlte Miete des Sohnes war.

Zwischen dem Zeitpunkt der Abhebung des Geldes vom Sparbuch, das ist der 22.12.1995, und der Zahlung an den Sohn im Februar 1996, habe die Bw., wie sich die Vertreterin sicher sei, das Geld zu Hause liegen gehabt. Es könnte sein, dass auf Grund der Weihnachtsfeiertage eine frühere Auszahlung geplant war, die aber erst im Februar 1996 tatsächlich stattgefunden hat.

Wie sie schon in der Berufung hingewiesen habe, war die Bw. stets bestrebt gewesen, Bankspesen zu sparen.

Über Befragen wurde mitgeteilt, dass zwar Mieten in der Regel über Bankkonti abgewickelt werden, aber auch sonst die Bw. Geldgeschäfte bar abwickle, um eben Spesen zu sparen.

Nach dem Wissensstand der Vertreterin habe der Nachmieter auf Grund dieser Investitionen eine höhere Miete bezahlt. Ob er eine Ablöse geleistet habe, könne sie nicht sagen.

Beim Schreiben des Sohnes, dass er die Wohnung Tür 2 ab dem 1. Jänner 1996 kündige, dürfte es sich bei der Angabe "November 1996" um einen Schreibfehler handeln. Offensichtlich sei das Kündigungsschreiben im November 1995 verfasst worden.

Weiters wurden die Rechnungen sowie die Zahlungsbelege betreffend das medizinische Gerät sowie die Tischlerarbeiten in der Ordination vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verfahrensrechtliches

Der Schriftsatz vom 12. Oktober 2001 ist auch hinsichtlich des Jahres 1998 als Vorlageantrag bezeichnet, obwohl betreffend dieser Jahre keine Berufungsvorentscheidung ergangen ist. Diesbezüglich wird die Eingabe vom 12. Oktober also als Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1998 gewertet.

2. Steuerliche Anerkennung der Mietverträge betreffend Ordination und Büro

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es hiebei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit weniger Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. zB VwGH 18.12.1990, 87/14/0155).

Der Verwaltungsgerichtshof hat Kriterien entwickelt, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich berücksichtigt werden können.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

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

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf seine Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung (vgl. für viele VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004; 28.11.2002, 2001/13/0032).

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. aus jüngster Zeit VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Gemessen hieran entsprechen die Mietverträge keinem einzigen der angeführten Kriterien:

2.1. Publizität nach außen:

Es ist der Bw. einzuräumen, dass die Schriftform des Vertrages nicht zwingend erforderlich ist, doch kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Der Verwaltungsgerichtshof führt hierzu in seinem Erkenntnis vom 8.9.1992, 87/14/0186, Folgendes aus:

“Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandzinses, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten, Tragung von Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen”.

Bereits in seiner Bescheidbegründung hat das Finanzamt auf diese Voraussetzungen hingewiesen. Die Bw. hat sich in ihrer Berufung allerdings im Wesentlichen darauf beschränkt, den tatsächlichen Geldfluss zu belegen und darauf hingewiesen, es läge ein unbefristetes Mietverhältnis vor. Zu den anderen erforderlichen Vertragspunkten wurde nichts ausgesagt.

Erst im Vorlageantrag wurde die Behauptung aufgestellt, auch die übrigen Punkte seien vertraglich fixiert worden. Einen Beweis hierfür oder zumindest eine Darlegung des Inhaltes ist die Bw. aber schuldig geblieben, wobei weiters festzuhalten ist, dass eine Offenlegung nicht erst im Berufungsverfahren, sondern zumindest bereits vor Erlassung der jeweiligen Erstbescheide hätte erfolgen müssen. Auch in der Berufungsvorentscheidung wird zu Recht auf dieses Erfordernis hingewiesen.

Der unabhängige Finanzsenat geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass aufgrund des zwischen nahen Angehörigen fehlenden Interessengegensatzes diesbezüglich Vereinbarungen in Wahrheit nicht vorliegen und auch nicht für notwendig gehalten wurden.

Dies wird auch von der Bw. selbst eingeräumt, wenn sie schreibt, dass es unter nahen Angehörigen durchaus üblich ist, ein derartiges Mietverhältnis nur mündlich festzuhalten. Damit weist sie augenfällig auf den fehlenden Interessensgegensatz unter nahen Angehörigen hin, weswegen eben die – unterbliebene – Fixierung der wesentlichen Vertragspunkte notwendig gewesen wäre.

Besonders deutlich wird dies bei den in den Streitjahren erfolgten Mieterhöhungen der Ordination, die sich nur in den tatsächlichen Zahlungen manifestieren, nach außen aber in keiner Weise in Erscheinung getreten sind.

Die erforderliche Publizität ist daher keineswegs gegeben.

2.2. Eindeutiger und klarer Inhalt

Das oben zu den fehlenden Vertragsbestandteilen Ausgeführte schlägt auch zu diesem Punkt durch:

Liegen bei Abschluss eines Mietvertrages übliche Vereinbarungen tatsächlich nicht vor, fehlen also unter Fremden wesentliche Vertragsbestandteile, kann von einem klaren und eindeutigen Inhalt nicht gesprochen werden.

Weder bei der Ordinations- noch bei der Büromiete wurde überdies – selbst nicht im Berufungsverfahren – der genaue Vertragsinhalt offen gelegt. Es wurde einzig und allein die Behauptung aufgestellt, die Verträge seien unbefristet. Familienfremde hätten aber mit Gewissheit noch Vereinbarungen über andere wesentliche Vertragsbestandteile getroffen, die im oben zitierten Erkenntnis des VwGH vom 8.9.1992, 87/14/0186, wiedergegeben sind.

Selbst zu dem einzigen für die Bw. sprechenden Punkt, nämlich den Umstand der tatsächlichen Zahlung, ist festzuhalten, dass auch diese Zahlung für Ordinationsmiete von Jahr zu Jahr schwankt. 1995 und 1996 hat sie monatlich S 3.000 betragen, 1997 S 4.200 und ab 1998 S 9.600 betragen. Die Erhöhung ab 1998 wird mit der Mitvermietung von in diesem Jahr getätigten Investitionen sowie eines medizinischen Gerätes begründet, wobei die Höhe des Mietzinses durch Kalkulation ermittelt worden sei.

Auch hier ist aber ein klarer und eindeutiger Inhalt in keiner Weise erkennbar; es sei nur angemerkt, dass etwa für das Gerät "Toshiba Tosbee" jede Vereinbarung fehlt, wer anstehende Reparaturen trägt und wie lange überhaupt die Mietdauer hierfür betragen soll, was

gerade bei technischen Geräten, deren Nutzungsdauer begrenzt ist, von wesentlicher Bedeutung wäre.

2. 3. Fremdvergleich

Unter Familienfremden ist es völlig unüblich, dass der Vermieter dem Mieter eine "maßgeschneiderte" Ordinationseinrichtung sowie ein gynäkologisches Untersuchungsgerät – wenn auch gegen Entgelt - zur Verfügung stellt. Eine Vereinbarung dieser Art wäre also unter Familienfremden sicherlich nicht zustande gekommen.

Wenn die Bw. in ihrem Vorlageantrag ausführt, der Ehegatte hätte bei Anmietung eines anderen Mietobjektes jedenfalls Aufwendungen gehabt, so ist dies für dieses Berufungsverfahren ohne Relevanz, da nicht hypothetische, sondern tatsächliche Sachverhalte der Entscheidung zugrunde zu legen sind.

Ebenso unüblich ist die Anmietung eines bloßen Wohnungsteiles als Büro, wobei in diesem Zusammenhang auf Punkt 3 verwiesen wird.

2.4. Zusammenfassung

Es ist somit festzuhalten, dass das Vertragsverhältnisse zwischen den Ehegatten und zwischen Mutter und Sohn in keinem einzigen Punkt den vom Verwaltungsgerichtshof herausgearbeiteten Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen entsprechen.

- Daraus folgt die ertragsteuerliche Konsequenz des Ausscheiden der Ordinationsmiete einnahmeseitig sowie der Büromiete sowie der AfA für das medizinische Gerät sowie der Ordinationseinrichtung ausgabenseitig.
- Die umsatzsteuerliche Betrachtung folgt der einkommensteuerlichen; dies bedeutet, dass die Ordinationsmiete keinen Umsatz darstellt und die die Büromiete und die Anschaffung der Wirtschaftsgüter betreffende Vorsteuer nicht abgezogen werden kann. Der Rechnung über das medizinische Gerät Toshiba Toshbee fehlt überdies der gesonderte Ausweis der Umsatzsteuer, die Tischlerrechnung wiederum enthält keinen Leistungszeitraum. Auch aus diesem Grund kann unter Bezugnahme auf § 12 Abs. 1 Z 1 iVm § 11 Abs. 1 Z 4 und 5 UStG ein Vorsteuerabzug nicht erfolgen.

Hingewiesen wird ferner darauf, dass durch das Ausscheiden von erklärten Einnahmen und Umsätzen für die Bw. eine Beschwerde in Hinblick auf die Ordinationsmiete nicht erkennbar ist.

3. Ergänzende Ausführungen zur steuerlichen Anerkennung der Büromiete

Die Bw. gibt selbst bekannt, dass die Büromiete an den Sohn bezahlt wird; um die anwachsende Verwaltungstätigkeit im Zusammenhang mit der Vermietung der fünf Wohnungen in der S-gasse bewältigen zu können, sei ein Büro notwendig geworden.

Abgesehen davon, dass die Sinnhaftigkeit der Handlung der Bw. bezweifelt werden muss, für die Verwaltung einer Liegenschaft, in der sie selbst wohnt, ein relativ weit entferntes Büro anzumieten, ist die mit der Vermietung von bloß fünf Wohnungen und eines Einfamilienhauses anfallende Verwaltungstätigkeit – entgegen dem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung – keineswegs als so umfangreich anzusehen, dass sie ein Büro notwendig macht. Auffällig ist auch, dass die mit erhöhtem Platzbedarf gerechtfertigte Büroanmietung exakt zu dem Zeitpunkt erfolgte, zu dem die steuerliche Absetzbarkeit eines Arbeitszimmer im Wohnungsverband durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG eingeschränkt wurde. Auch aus diesen Gründen konnte daher dem Berufungsbegehren in diesem Punkt nicht entsprochen werden.

4. Ablösezahlung an den Sohn

Der unabhängige Finanzsenat nimmt diesbezüglich folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Eine Zahlung an den Sohn ist tatsächlich nicht erfolgt, das gegenteilige Vorbringen ist als Schutzbehauptung und die vom Sohn vorgelegte "Endabrechnung" als Gefälligkeitsbestätigung zu werten.

Hierfür sprechen folgende Umstände, die vom unabhängigen Finanzsenat in freier Beweiswürdigung beurteilt werden:

- Es ist völlig ungewöhnlich, einen derartig hohen Betrag in bar auszuzahlen. Das Argument, die Bw. trachte damit Bankgebühren zu sparen, ist im höchsten Maße unglaublich, wenn man sich vor Augen hält, dass die Bw. offenbar keinerlei Bedenken hat, die Zahlungen für das Büro, die einen wesentlich geringeren Umfang erreichen, über ein Bankkonto laufen zu lassen.
- Der als Beweis für die Barzahlung vorgelegte Kontoauszug belegt, dass am 22.12.1995 ein Betrag von S 199.000,-- behoben wurde. Nach der Bestätigung des Sohnes wurde die Ablöse im Februar 1996 bezahlt, wobei der Verbleib des Geldes in den dazwischen liegenden ein bis zwei Monaten nicht dokumentiert wurde. Auch hier ist die Behauptung, das Geld sei zwischenzeitig bar aufbewahrt worden, mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht in Einklang zu bringen.
- In der Begründung zur Berufungsvereinstscheidung, der nach Einbringung des Vorlageantrages die Wirkung eines Vorhaltes zukommt, wurde die Bw. darauf hingewiesen, dass

ein entsprechender Nachweis auf Seiten des Empfängers hätte erfolgen können, was aber weder im Vorlageantrag noch in der mündlichen Verhandlung geschehen ist.

5. Steuerliches Ergebnis

5.1. Die Umsatzsteuerbescheide 1995 bis 1997 waren somit wie im Spruch dargestellt abzuändern und entsprechen somit inhaltlich den (gemäß § 293 BAO berichtigten) Berufungsvorentscheidungen.

5.2. Die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1999 sowie der Umsatzsteuerbescheid 1998 waren zum Teil zu Gunsten, zum Teil zu Ungunsten der Bw. abzuändern (Berechnungen jeweils in ATS):

5.2.1. Einkommensteuerbescheid 1995:

Die Bw. ermittelt Ihren Überschuss aus Vermietung und Verpachtung nach der Nettomethode, was bedeutet, dass die Umsatzsteuer einnahmen- und werbungskostenseitig außer Ansatz bleibt. Das Finanzamt hat jedoch die Ordinationsmiete irrigerweise mit dem Bruttobetrag aus den Einnahmen ausgeschieden. Der Bescheid wird daher wie folgt abgeändert:

Verlust aus Vermietung und Verpachtung laut Berufungsvorentscheidung vom 5. Juli 2001:

	-55.553
Differenz Brutto - Netto	<u>6.000</u>
Korrigierter Verlust	<u>-49.553</u>

5.2.2. Einkommensteuerbescheid 1996:

Neben dem Irrtum laut 5.2.1. wurden Rechenfehler wie folgt korrigiert:

Überschuss lt. Erstbescheid vom 31. Mai 1999	96.629
Differenz Brutto - Netto	6.434
Zehntelabsetzung	-14.400
Rückgängigmachung Privatnutzung	<u>-69.209</u>
Korrigierter Überschuss	<u>19.454</u>

5.2.3. Einkommensteuerbescheid 1997:

Neben dem Irrtum laut 5.2.1. wurden Rechenfehler wie folgt korrigiert:

Überschuss lt. Erstbescheid vom 31. Mai 1999	96.629
Differenz Brutto - Netto	8.400
Zehntelabsetzung	-14.400
Rückgängigmachung Privatnutzung	<u>46.000</u>
Korrigierter Überschuss	<u>103.817</u>

5.2.4. Einkommensteuerbescheid 1998:

Neben dem Irrtum laut 5.2.1. wurden Rechenfehler wie folgt korrigiert:

Überschuss S-gasse lt. Erklärung	137.924
Ordinationsmiete	-83.333
Büromiete	30.000
Zehntelabsetzung Ablöse Sohn	14.900
AfA Ordinationseinrichtung	<u>66.760</u>
Korrigierter Überschuss S-gasse	166.251
Liegenschaft K-bg	110.373
Anteil K-g. lt. Feststellungsbescheid	<u>20.552</u>
Korrigierter Überschuss	<u>297.176</u>

5.2.5. Einkommensteuerbescheid 1999:

Die Ordinationsmiete wurde irrtümlich nicht aus den Einnahmen ausgeschieden, überdies wurden Rechenfehler wie folgt korrigiert:

Überschuss S-gasse lt. Erklärung	70.969
Ordinationsmiete	-95.844

Büromiete	30.000
Zehntelabsetzung Ablöse Sohn	14.900
AfA Ordinationseinrichtung	<u>66.760</u>
Korrigierter Überschuss S-gasse	86.785
Liegenschaft K-bg	-17.660
Anteil K-g. lt. Fest- stellungsbescheid	<u>173.543</u>
Korrigierter Überschuss	<u>242.668</u>

5.2.6. Umsatzsteuerbescheid 1998:

Die Ordinationsmiete wurde irrtümlich nicht aus den Umsätzen ausgeschieden, die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage und die mit 20% zu versteuernden Umsätze vermindern sich daher um jeweils 83.333,33

Beilage: 12 Berechnungsblätter (in ATS und €)

Wien, 20. Oktober 2003