



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Otto Blaha, Steuerberater, 4540 Bad Hall, Hauptplatz 25, gegen die Bescheide des Finanzamtes Steyr vom 14. November 2002 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1995 bis 2000 und Einkommensteuer 1995 bis 2000 entschieden:

**1)** Die Berufung gegen die **Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 1995 bis 2000** wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

**2)** Der Berufung gegen die **Bescheide betreffend Einkommensteuer 1995 bis 2000** wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

### Tabelle

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
1995	Einkommen	380.951,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	92.353,00 S -45.837,40 S

festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				46.516,00 S 3.380,45 €
1996	Einkommen	425.322,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	111.376,00 S -56.203,00 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				55.173,00 S 4.009,58 €
1997	Einkommen	369.354,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	92.853,15 S -61.593,90 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				31.259,00 S 2.271,75 €
1998	Einkommen	361.556,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	88.723,91 S -61.575,50 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				27.149,00 S 1.972,99 €
1999	Einkommen	287.196,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	57.150,99 S -61.575,50 S
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-4.424,00 S -321,51 €
2000	Einkommen	301.288,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	57.143,00 S -56.792,78 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				350,00 S 25,44 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist zahnärztliche Assistentin und betreibt seit 1994 eine Frühstückspension; in den berufungsgegenständlichen Jahren 1995 bis 2000 erklärte sie aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 42.615,00 S (1995),

56.548,00 S (1996), -8.492,00 S (1997), 2.346,00 S (1998), -67.624,00 S (1999) und -20.727,00 S (2000).

Das Finanzamt veranlagte obige Einkünfte zunächst erklärungsgemäß (Bescheide vom 14. Jänner 1997, 7. April 1998, 4. Dezember 1998, 10. Dezember 1999, 16. November 2000, 14. März 2002).

Auf Anregung der Abgabenbehörde II. Instanz im Rechtsmittelverfahren von Frieda T. (Mutter der Bw.) wurde eine abgabenbehördliche Prüfung über den Zeitraum 1994 bis 2000 durchgeführt.

Die Betriebsprüferin traf folgende Feststellungen:

Erlöse (Tz 14):

Bei der Überprüfung der Erlöse stellte sich heraus, dass

- Erlöse nicht zur Gänze erklärt wurden,
- sich Differenzen zwischen Unterlagen und Jahreserklärung ergaben,
- Erlöse erklärt wurden, jedoch keine Meldung an die Gemeinde erfolgte,
- die gemeldeten Nächtigungen nicht mit den Nächtigungen laut Rechnungen übereinstimmten.

Die Zurechnung der fehlenden Erlöse und eines Sicherheitszuschlages ergibt folgendes Bild (es handelt sich jeweils um Schillingbeträge):

#### **Tabelle**

	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
fehl. Erlöse		14.890,00	5.200,00	2.640,00		9.990,00
SZ	4.500,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00
<b>Erhöhung lt. BP</b>	<b>4.500,00</b>	<b>19.390,0 0</b>	<b>9.700,00</b>	<b>7.140,00</b>	<b>4.500,00</b>	<b>14.490,0 0</b>

Pachtaufwand (Tz 15):

Die jährliche Pachtzahlung an die Mutter wird lt. Beleg bar bezahlt. Ein Zahlungsfluss konnte weder bei der Vermieterin noch beim geprüften Unternehmen festgestellt werden. Es gibt keinen schriftlichen Mietvertrag, es wurden weder die wesentlichen Punkte schriftlich festgehalten, noch wurden Unterlagen über die Berechnung des Pachtzinses vorgelegt.

Die geltend gemachten Aufwendungen werden nicht anerkannt (es handelt sich jeweils um Schillingbeträge):

**Tabelle**

	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
Pacht	93.000,00	93.000,00	93.000,00	72.000,00	72.000,00	54.000,00
<b>Erhöhung It. BP</b>	<b>93.000,0 0</b>	<b>93.000,0 0</b>	<b>93.000,0 0</b>	<b>72.000,0 0</b>	<b>72.000,0 0</b>	<b>54.000,0 0</b>

Das Finanzamt nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüferin die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 2000 (Bescheide vom 14. November 2002).

Gegen diese Bescheide erhob die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 19. Dezember 2002 (eingelangt beim Finanzamt am 20. Dezember 2002) Berufung und führte begründend aus:

Erlöse (Tz 14):

Die Ermittlung der Erlösdifferenzen lasse sich im Einzelnen nicht nachvollziehen. Eindeutig dürfte sein, dass die Differenzen teilweise durch Eingabefehler bei der Datenerfassung durch die Kurverwaltung zustande gekommen seien.

Insgesamt rechtfertigten die Differenzen für sich allein jedenfalls eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht, noch dazu über den gegenständlichen Zeitraum.

Pachtaufwand (Tz 15):

Die Tatsache der Verpachtung in der gegebenen Form ebenso wie die Zahlungsmodalitäten seien dem Finanzamt bereits seit dem Zeitpunkt der letzten Prüfung im Jahr 1995 bekannt. Ein Grund für eine Wiederaufnahme des Verfahrens sei daher nicht gegeben.

Die Mutter der Bw. hätte ihren Lebensunterhalt ohne die Pachtzahlungen gar nicht bestreiten können, da sie die aus ihrer gewerblichen Tätigkeit verbliebenen Schulden in erheblicher Höhe tilgen müsse.

Im Übrigen werde auf das in Kopie beiliegende Schreiben vom 13. Dezember 2001 an die Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungsverfahren Frieda T. ) verwiesen.

In oben genanntem Schreiben führte der steuerliche Vertreter wie folgt aus:

Der in den Akten vermerkte Umstand, dass kein Mietvertrag zwischen Frieda T. und der Bw. existiere bzw. dass kein Zahlungsfluss stattgefunden habe, sei schlicht und einfach falsch. Es sei niemals geäußert worden, dass kein Vertrag vorliege. Es sei sehr wohl ein Vertrag mit der Bw. abgeschlossen worden, der auf Grund der Umstände auch deutlich nach außen zur Geltung gekommen sei. Frieda T. habe die Pension beantragt und zugestanden bekommen. Sie habe den Gewerbeschein zurückgelegt; es sei eine entsprechende Meldung an das Finanzamt gemacht worden. Die Bw. habe um die Bewilligung zur Privatzimmervermietung angesucht und diese bekommen. Es sei ortsbekannt, dass Frieda T. mit Jahresende in Pension gegangen sei und der Betrieb von der Bw. in eingeschränktem Ausmaß weitergeführt werde. Es sei auch nicht richtig, dass kein Zahlungsfluss stattgefunden habe. Es sei immer wieder darauf hingewiesen worden, dass die gegenständlichen Zahlungen nicht über die Bank abgewickelt, sondern so gut wie immer bar beglichen worden seien. Es seien auch die Erlöse aus der Vermietung immer bar entgegen genommen worden (normalerweise von der Bw., nur in deren Abwesenheit in ihrer Vertretung von der Mutter). Betriebliche Aufwendungen seien von der Bw. ebenso bar bezahlt worden wie die Miete an die Mutter. Es sei bei Betrieben dieser Größenordnung tatsächlich auch heute vielfach üblich, Geldgeschäfte bar abzuwickeln. Nicht zuletzt sei diesem Umstand ja auch in den rechtskräftig veranlagten Steuerbescheiden Rechnung getragen worden.

In ihrer Stellungnahme vom 18. Februar 2003 führte die Betriebsprüferin zu den einzelnen Berufungspunkten neben rechtlichen Ausführungen im Wesentlichen aus:

Erlöse (Tz 14):

Die vorgelegten Ausgangsrechnungen seien mit den Abrechnungen der Kurverwaltung verprobt worden. Dabei sei festgestellt worden, dass Nächtigungen zum Teil nicht der Gemeinde gemeldet und Erlöse nicht erklärt worden seien; auch seien Additionsfehler bei der Ermittlung des Jahresumsatzes unterlaufen; Nächtigungen stimmten laut Meldungen nicht mit den Nächtigungen laut Rechnungen überein.

Pachtaufwand (Tz 15):

Es liege kein schriftlicher Pachtvertrag vor. Die jährliche Pachtzahlung richte sich nach der Gästeauslastung (Berechnungsgrundlagen gebe es nicht, es könne daher nicht nachvollzogen werden, wie dieser Betrag zustande komme). Laut Bw. werde die Pacht immer gegen Jahresende in einem Gesamtbetrag aus der Handkasse entnommen. Da es weder Bankkonten noch Sparbücher für die Privatzimmervermietung gebe, könne der tatsächliche Zahlungsfluss nicht nachvollzogen werden. Es stelle sich unter diesen Umständen auch die Frage, wie zum

---

Jahresende ein Betrag aus der Handkasse entnommen werden könne, der betragsmäßig gar nicht in der Kasse sei (Verluste in den Jahren 1997, 1999, 2000).

In ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüferin führte die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 21. März 2003 ergänzend aus:

Erlöse (Tz 14):

In einem zwischenzeitlich mit der Betriebsprüfung geführten Gespräch seien sämtliche Differenzen aufgeklärt worden.

In einem Zeitraum von sechs Jahren seien folgende Fehlbuchungen verblieben:

Eine doppelt ausgestellte Rechnung sei trotz eines Stornovermerkes doppelt gebucht worden. Auf einer 1997 ausgestellten Rechnung sei von der Buchhalterin ein offenbar von einem anderen Beleg durchgeschriebener Strich als Storno interpretiert worden, sodass keine Verbuchung erfolgt sei.

Auf einer 1998 ausgestellten Rechnung seien zwei Beträge ausgewiesen, jedoch irrtümlich nur einer gebucht worden.

Die Auswirkungen dieser Fehlbuchungen seien gering. Darüber hinaus sei durch die lückenlose Überprüfung der Geschäftsfälle gewährleistet, dass keine weiteren Differenzen gegeben seien.

Es liege daher kein Grund mehr für die Verhängung eines Sicherheitszuschlages vor. Auch die Wiederaufnahme des Verfahrens sei nicht gerechtfertigt.

Pachtaufwand (Tz 15):

Das Pachtverhältnis sei jedenfalls ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen; auch zwischen Familienfremden wäre das Pachtverhältnis nicht anders verlaufen.

Dem Finanzamt sei bereits seit der letzten Prüfung bekannt gewesen, dass der Pachtzins von 93.000,00 S vereinbart und auch bezahlt worden sei.

Erst mit der sich dramatisch verringernden Auslastung der Pension sei der Zins einvernehmlich reduziert worden, da er sonst nicht mehr finanzierbar gewesen wäre.

Eine derartige Vorgangsweise halte einem Fremdvergleich durchaus stand, da sich die Belastung nach den finanziellen Möglichkeiten richten müsse.

Eine Handkasse in der erwähnten Form sei im Übrigen bei einer Überschussrechnung nicht vorgesehen.

Es seien trotz der Verluste genügend Barmittel vorhanden gewesen.

In ihrer weiteren Stellungnahme vom 16. April 2003 führte die Betriebsprüferin ergänzend aus:

In der Besprechung vom 13. März 2003 mit Frieda T. und dem steuerlichen Vertreter seien die Erlösdifferenzen der einzelnen Jahre erörtert und teilweise geklärt worden:

**Tabelle**

	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
Differenz lt. Prüfung		14.890,00	5.200,00	2.640,00		9.990,00
<b>Differenz lt. Besprechung</b>		<b>- 1.530,00</b>	<b>5.200,00</b>	<b>2.640,00</b>		<b>0,00</b>

Die für die Jahre 1995, 1996 und 2000 angesetzten Sicherheitszuschläge seien demnach nicht mehr gerechtfertigt.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor und beantragte, hinsichtlich der Erlösdifferenzen stattzugeben, hinsichtlich der Pachtzahlungen abzuweisen.

Zusammengefasst ergibt sich auf Grund der vorgelegten Unterlagen und der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt:

Die Mutter der Bw., Frieda T. , hat bis 31. Dezember 1993 eine Frühstückspension (17 Fremdenbetten) betrieben und gewerbliche Einkünfte bezogen; ab 1. Jänner 1994 erhält sie eine Pension.

Laut Bescheinigung der Bezirkshauptmannschaft Steyr vom 30. Dezember 1993 wird gemäß § 3 Abs. 4 des OÖ. Privatzimmervermietungsgesetzes 1975, LGBl. Nr. 7/1976, bescheinigt, dass die Bw. im Rahmen des Fremdenverkehrs zur Privatzimmervermietung mit höchstens zehn Fremdenbetten berechtigt ist.

Die Bw. hat ab 1. Jänner 1994 die gegenständliche Frühstückspension von ihrer Mutter gepachtet. Es existiert kein schriftlicher Vertrag; detaillierte mündliche Vereinbarungen sind nicht bekannt.

Laut den handschriftlichen, von Frieda T. , unterzeichneten Bestätigungen hat die Bw. „für Miete oder Pacht“ am 30. Dezember 1995, am 31. Dezember 1996 und am

---

27. Dezember 1997 jeweils 93.000,00 S, am 29. Dezember 1998 und am 30. Dezember 1999 jeweils 72.000,00 S und am 31. Dezember 2000 54.000,00 S bar erhalten. Bankkonten oder Sparbücher die Vermietung betreffend existieren nicht.

Die Mutter der Bw. betreut weiterhin die Pensionsgäste, erledigt die im Rahmen der Zimmervermietung anfallenden Arbeiten, sowie die gesamte Hausverwaltung (Aktenvermerk vom 16. Juli 2001). Die nötigen Zahlungen erfolgen immer bar bei Bank oder Post. Sämtliche Rechnungen, Erlagscheine (zB Strom, Telefon, Gemeindeabgaben etc.) lauten auf die Mutter der Bw. Die Bw. bereitet das Frühstück für die Gäste vor, bevor sie zur Arbeit geht (Aktenvermerk vom 14. Oktober 2002, Schreiben vom 8. November 2002).

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

#### **Wiederaufnahme (1995-2000):**

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (VfGH 6.12.1990, B 783//89; VwGH 2.4.1990, 89/15/0005; VfGH 30.9.1997, B 2/96; VwGH 22.3.2000, 99/13/0253).

Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; VwGH 28.5.1997, 94/13/0032; VwGH 30.1.2001, 99/14/0067). Dies gilt unabhängig davon, ob sich die Wiederaufnahme

---

letztlich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Partei auswirken würde (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 303 Tz 38).

§303 Abs. 4 ist die (praktisch alleinige) Handhabe, um rechtskräftige Bescheide auf Grund von Feststellungen anlässlich abgabenbehördlicher Prüfungen (§§ 147 ff) beseitigen (und Berichtigungen vornehmen) zu können. Nicht die Prüfung, sondern die anlässlich der Prüfung festgestellten Wiederaufnahmsgründe berechtigen zur Beseitigung der Rechtskraft und in der Folge zur Berichtigung der Bescheide auf Grund des erweiterten Wissensstandes. Insbesondere neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel, also vor allem neu hervorgekommene tatsächliche Umstände, können dabei – abgesehen von den anderen Wiederaufnahmsgründen – zu einer Wiederaufnahme führen. Nunmehr anders geartete rechtliche Beurteilungen oder eine spätere abweichende Beurteilung des schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigen somit einen behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht. Soll also eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund einer abgabenrechtlichen Prüfung zulässig sein, dann müsste aktenmäßig erkennbar sein, dass der Abgabenbehörde nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen sie nicht schon Kenntnis gehabt hat. Das nachträgliche Bekanntwerden des Bestehens oder Nichtbestehens der das Steuerschuldverhältnis berührenden Tatumstände ist erforderlich (Stoll, BAO-Kommentar, Band 3, § 303, Seite 2937).

Wenn die Bw. vermeint, dass hinsichtlich der Pachtzahlungen deshalb kein Wiederaufnahmsgrund vorliege, weil die Tatsache der Verpachtung in der gegebenen Form ebenso wie die Zahlungsmodalitäten dem Finanzamt bereits seit dem Zeitpunkt der letzten Prüfung im Jahr 1995 bekannt gewesen seien, so ist dies nicht richtig.

Die Prüfung – auf die sich die Bw. bezieht – betraf den gewerblichen Betrieb (Fremdenzimmervermietung) ihrer Mutter Frieda T. über den Zeitraum 1991 bis 1993.

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist jedoch aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen (VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; VwGH 24.6.2003, 2003/14/0127; VwGH 18.9.2003, 99/15/0120; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; Ritz, a.a.O., § 303 Tz 14).

Die gegenständliche Prüfung wurde im Zuge des Rechtsmittelverfahrens betreffend Frieda T. (Einkommensteuer 1993) von der Rechtsmittelbearbeiterin unter Angabe genauer – ihrer Ansicht nach – abzuklärender Sachverhaltsfragen angeregt (Schreiben vom 19. August 2002). Anlässlich dieser abgabenbehördlichen Prüfung wurde auch die Bw. und ihre Mutter hinsichtlich der Arbeitsaufteilung, der Pachtzahlungen und der näheren Details einvernommen (Aktenvermerk vom 14. Oktober 2002).

---

Der Abgabenbehörde sind dadurch Sachverhaltselemente zur Kenntnis gelangt, die ihr bis dahin nicht bekannt gewesen waren.

Eine amtswegige Wiederaufnahme nach dem Neuerungstatbestand wäre nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig offengelegt wurde und damit bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufzunehmenden Verfahren ergehenden Entscheidung gelangen hätte können (Stoll, a.a.O., § 303 Seite 2934).

Aus den dargelegten Gründen war eine Wiederaufnahme des Verfahrens gerechtfertigt.

### **Erlösdifferenzen (1995-2000):**

Es ist der Bw. gelungen, die von der Betriebsprüfung ermittelten Differenzen fast zur Gänze aufzuklären. Die als Fehlbuchungen bezeichneten und verbliebenen Differenzen sind geringfügig, sodass eine steuerliche Erfassung sowie die Verhängung eines Sicherheitszuschlages unterbleiben können.

### **Pachtzahlungen (1995-2000):**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Die Bw. erzielte in den berufungsgegenständlichen Jahren aus der Privatzimmervermietung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Es liegen handschriftliche Bestätigungen von Frieda T. über jährliche Pachtzahlungen am Jahresende jeweils in bar vor.

Strittig ist, ob diese Zahlungen tatsächlich erfolgt sind und wenn ja, ob sie als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind (ungeachtet ihrer weitgehenden zivilrechtlichen Wirksamkeit) im Speziellen daraufhin zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit familienhafte Veranlassung besteht. Bei derartigen Verträgen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 20 Tz 44).

Es müssen daher eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben oder Werbungskosten begehrenden Steuerpflichtigen gehen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099). Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

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

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 2 Tz 160).

Ausreichende Publizität ist eine der Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung, wobei Schriftform des Vertrages nicht unbedingt erforderlich ist. Art und Mittel des Nachweises des Vertragsabschlusses stehen dem Abgabepflichtigen zwar frei, der Vertragsabschluss muss jedoch auch für außenstehende Dritte erkennbar sein (Doralt, a.a.O., § 2 Tz 161).

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 (VwGH vom 8.9.1992, 87/14/0186).

Die oben genannten 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. Dies ist hier der Fall:

Für außenstehende Dritte sind die wesentlichen Vertragsbestandteile nicht ersichtlich. Es ist nach Außen nicht erkennbar, ob überhaupt zwischen der Bw. und ihrer Mutter ein Bestandverhältnis besteht.

Es mag zwar ortsbekannt sein, dass die Mutter der Bw. mit Jahresende 1993 in Pension gegangen ist und die Bw. die Zimmervermietung in einem eingeschränkten Ausmaß neben ihrer Tätigkeit als zahnärztliche Assistentin weiterführt; für die Anerkennung der geltend gemachten Pachtzahlungen als Werbungskosten ist dies jedoch nicht ausreichend.

Die Privatzimmervermietung findet nach wie vor im Haus der Mutter statt. Die Mutter der Bw. betreut weiterhin die Pensionsgäste, erledigt die im Rahmen der Zimmervermietung

---

anfallenden Arbeiten, sowie die gesamte Hausverwaltung (Aktenvermerk vom 16. Juli 2001). Sämtliche Zahlungsbelege lauten auf die Mutter der Bw. (Schreiben vom 8. November 2002). Nach Außen hin hat sich daher an den früheren Gegebenheiten kaum etwas geändert, selbst wenn die Bw. das Frühstück für die Gäste vor ihrer Arbeit vorbereitet.

Als weiteres Kriterium muss der Vertrag einen klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhalt aufweisen.

Der Inhalt des mündlichen Pachtvertrages ist nicht bekannt und konnte von der Bw. auch nicht präzisiert werden. Es gibt keine Unterlagen über die Berechnung des Pachtzinses. Lediglich auf Grund der handschriftlichen Bestätigungen ist die Höhe der jährlichen Pachtzahlung (zuerst 93.000,00 S, dann 72.000,00 S und zuletzt 54.000,00 S) ersichtlich. Ein Zahlungsfluss ist allerdings nicht nachgewiesen, da die Geldentnahmen jeweils aus der Handkasse erfolgten. Es existieren weiters keine Bankkonten oder Sparbücher für die Vermietungstätigkeit. Sämtliche Aufwendungen werden bar beglichen.

Ein klarer, eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt des strittigen Vertrages ist nicht gegeben.

Maßgeblich für den Fremdvergleich als weiteres Kriterium ist die „im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis“. Es ist daher ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen. Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (Doralt, a.a.O., § 2 Tz 165).

Aus den vorangehenden Ausführungen ergibt sich bereits, dass ein solcher Vertrag unter Fremden nicht abgeschlossen worden wäre.

Aus der Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten kann daher unzweifelhaft geschlossen werden, dass kein steuerlich anzuerkennender Vertrag zwischen der Bw. und ihrer Mutter vorliegt. Die geltend gemachten Pachtzahlungen sind daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Beilage: 12 Berechnungsblätter

Linz, am 2. Dezember 2009