



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat am 15. Oktober 2003 über die Berufungen des Bw., vertreten durch Attesta Wirtschaftstreuhandges.m.b.H, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk in Wien und Klosterneuburg betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich Einkommensteuer 1995 bis 1997, Einkommensteuer 1995 bis 1999 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 werden abgeändert.

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

Im Übrigen werden die Berufungen als unbegründet abgewiesen.

### **Rechtsbelehrung**

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

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

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) ist Facharzt für Gynäkologie mit eigener Praxis. In den Streitjahren hat der Bw. in seiner Einnahmen- Ausgabenrechnung hierfür Mietzahlungen in folgender Höhe als Betriebsausgaben steuerlich geltend gemacht:

	ATS
1995:	36.000,00
1996:	38.603,58
1997:	50.400,00
1998:	99.000,00
1999:	115.012,31

Anlässlich einer vom Finanzamt bei der Ehegattin durchgeführten Erhebung stellte sich heraus, dass sich die Praxis in einer seiner Ehegattin gehörigen Liegenschaft befindet, die Zahlungen also an die Ehegattin geleistet wurden. Hingewiesen wird darauf, dass die Ehegattin laut Aktenlage diese Praxis ebenfalls zur Erzielung von (geringfügigen) Einkünften nutzt und überdies im Angestelltenverhältnis zum Bw. steht.

Das Finanzamt anerkannte in den – 1995 bis 1997 im wiederaufgenommenen Verfahren – erlassenen Einkommensteuerbescheiden 1995 bis 1999 die abgesetzten Mietzahlungen nicht. Die Wiederaufnahmsbescheide wurden neben dem Verweis auf den Vorrang des sich aus dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ergebenden Gebot der Zweckmäßigkeit vor dem der Billigkeit iSd § 20 BAO damit begründet, dass das Hervorkommen neuer Tatsachen darin bestanden habe, dass erst anlässlich von Erhebungen bei der Ehegattin des Bw. bekannt geworden sei, dass es sich bei den abgesetzten Mietzahlungen um Zahlungen an die Ehegattin gehandelt habe.

Die Nichtanerkennung der Mietzahlungen in den Sachbescheiden 1995 bis 1997 wurde darauf gestützt, dass das Mietverhältnis keinen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweise und damit nicht mehr untersucht werden müsse, ob der Vertrag einem Fremdvergleich standhalte.

Hierfür wurden folgende Argumente angeführt:

- “1.) Es wurde lediglich eine mündliche Vereinbarung getroffen (lt. Erhebung des ED).
- 2.) Dabei wurde 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."

In der gegen diese Bescheide erhobenen mit 6. Juli 1999 datierten Berufung wurde u.a.

Folgendes vorgebracht:

"Zwischen Eheleuten 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 Eheleuten 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 1992, am Beginn des Mietverhältnisses mündlich abgesprochen.

Die Beweismittel über den stattgefundenen Vertragsabschluß sind frei; z. B. tatsächliches Verhalten, Zeugenaussagen, etc. (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, S 789) 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 der Jahre 1995 - 1997 in Kopie. Daraus geht der regelmäßig vollzogene Geldfluss über das Ordinationskonto bei der Ersten Österreichischen Sparkasse hervor. Die Mietzahlungen erfolgten nachweisbar monatlich innerhalb der ersten Woche an das Mietverrechnungskonto der Ehegattin, .... 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. Da ab 1. 1. 1997 Einkünfte aus ärztliche Tätigkeit gemäß § 6 (1) Z19 UStG 1994 unecht befreit sind, wurde die anfallende Umsatzsteuer auch zum Kostenfaktor. Somit ist auch die Anpassung der Höhe der Mietzahlungen vereinbart und regelmäßig bezahlt worden.

Aus den beigelegten Zahlungsbelegen (Banküberweisungen in Kopie) geht die schriftlich festgehaltene Widmung für die Ordinationsmiete eindeutig hervor. Ebenso ist eine Betriebskostennachzahlung 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 des Mietvertrages nachgewiesen.

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

Wir beantragen daher die Aufhebung der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß 303 Abs. 4 BAO für die Einkommensteuer 1995 - 1997 und die Einkommensteuerbescheide 1995 - 1997 wie ursprünglich zu veranlagten."

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. Juli 2001 wurde die Berufung gegen die Sachbescheide mit folgender Begründung abgewiesen:

"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, Kautions, Allgemeines), diese jeweils in Punkte untergliedert. Ein derartiger Inhalt wurde - in Bezug auf den streitgegenständl. Vertrag - nicht nur nicht bewiesen, sondern nicht einmal 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.

Aus o.a. Gründen waren die Ausgaben f. die Ordinationsmiete nicht als abzugsfähig anzuerkennen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden."

Am 13. Juli 2001 wurden sodann die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 erlassen, in denen auf die Begründung der Vorjahresbescheide bzw. der Berufungsvorentscheidung verwiesen wurde.

Nach mehreren Fristverlängerungsansuchen brachte der Bw. am 12. Oktober 2001 einen als "Antrag auf Vorlage der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1995, 1996, 1997, 1998 und 1999 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz" bezeichneten Schriftsatz ein, in dem Folgendes ausgeführt wurde:

**"Mietaufwand zur Anmietung der Ordination an die Ehegattin**

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.

Tatsache ist, dass nicht nur für das bestehende Mietverhältnis sondern auch in drei weiteren Mietverhältnissen mit Fremden seitens der Hauseigentümerin ein mündlichen Mietvertrag abgeschlossen wurde. Daher ist im spezifischen Fall der Fremdvergleich gegeben.

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 nicht notwendig, es genügt die mündliche Vereinbarung, da mit keiner gerichtlichen Auseinandersetzung gerechnet werden muss.

...

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 Kautio, 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.

Aus den dem Finanzamt vorgelegten Zahlungsbelegen (Banküberweisungen in Kopie) geht die schriftlich festgehaltene Widmung für die Ordinationsmiete eindeutig hervor. Ebenso ist eine Betriebskostennachzahlung 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.

Die Höhe der Mietausgaben betrug in den Jahren 1995 und 1996 monatlich S 3.000,--. Ab 1997 wurde die Miete auf S 4.200,--, ab 1998 auf S 9.600,-- erhöht (BEILAGE Ordinationsmietaufwand). Somit ist auch die Anpassung der Höhe der Mietzahlungen vereinbart und regelmäßig bezahlt worden.

Unbestreitbare Tatsache ist, dass (der Bw.) seine Ordination als Gynäkologe in den gegenständlichen Räumlichkeiten betreibt und hieraus seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezieht. Es kann doch nicht bezweifelt werden, dass (der Bw.) zur Ausübung seines Berufes jedenfalls eine Ordination benötigt, somit jedenfalls Aufwendungen für Ordinationsmiete anfallen, da er keine eigenen Räumlichkeiten besitzt.

Frau Doktor ... hätte im Falle, dass das Mietobjekt nicht von Ihrem Gatten angemietet würde, die Möglichkeit gehabt, die Wohnung anderweitig zu vermieten.

Die Unterstellung des Finanzamtes, dass dieses Mietverhältnis aus Gründen der Steuerersparnis bzw. der Progressionsmilderung gewählt wurde, geht deshalb ins Leere, da bei (Bw.) **jedenfalls** Aufwendungen für die Anmietung von Ordinationsräumlichkeiten angefallen wären und Frau Doktor ... Einnahmen aus anderweitiger Vermietung erzielt hätte; diese Variante hätte zu keiner anderen Steuerbelastung für Herrn und Frau Doktor ... geführt .

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 abgaben rechtlich relevant dargestellte Verträge dennoch nicht betrieblich, sondern privat motiviert sind.

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

Das vorliegende Mietverhältnis hat demnach keine Verursachung in privaten Vereinbarungen unter nahen Angehörigen. Mein Mandant benötigt zwingend zur Ausübung seiner Ordination als Gynäkologe und zur Erzielung von Einkünften entsprechende Räumlichkeiten, die er mieten muss. Die vorliegenden Mietverträge wären auch unter Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden. Die wesentlichen Vertragsbestandteile wurden ausreichend deutlich fixiert, der Beweis des Abschlusses und die Durchführung der Verträge ist eindeutig gegeben. Die Vorgangsweise des Finanzamtes, bei unserem Mandanten die Mietaufwendungen für die Ordinationsräume zu streichen, erscheint uns "fremdunüblich". Es kann doch, nicht ernsthaft angenommen werden, dass im Fremdvergleich Mietzahlungen für angemietete Ordinationsräume zu leisten sind. Die Höhe der Miete ist angemessen und es wird dies auch vom Finanzamt nicht in Frage gestellt. Wieso sollte also die Mietzahlung nicht zu den betrieblichen Aufwendungen meines Mandanten zählen?

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

Gleichzeitig beantragen wir die Durchführung einer mündlichen Verhandlung."

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

Bereits vom Schwiegervater des Bw. sei ein Mietvertrag mit dem Mandanten, 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 Ehegattin des 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.

In eventu wurde beantragt, die Aufwendungen für das gynäkologische Gerät sowie die Tischlerarbeiten beim Bw. als abzugsfähig zuzulassen.

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

### **1. Verfahrensrechtliches**

1.1. In der Berufungsvorentscheidung vom 5. Juli 2001 wurde nur über die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1997, nicht aber über die ebenfalls angefochtenen Wiederaufnahmebescheide entschieden. Ungeachtet des Umstandes, dass im Vorlageantrag nur die Sachbescheide angeführt sind, ist daher im Rahmen dieser Berufungsentscheidung auch über die noch offenen Berufungen gegen die Wiederaufnahmebescheide abzusprechen.

1.2. Der Schriftsatz vom 12. Oktober 2001 ist auch hinsichtlich der Jahre 1998 und 1999 als Vorlageantrag bezeichnet, obwohl betreffend dieser Jahre keine Berufungsvorentscheidung ergangen ist. Diesbezüglich wird die Eingabe vom 12. Oktober also als Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 gewertet.

### **2. Wiederaufnahmebescheide**

Das Finanzamt stützt die Wiederaufnahme des Verfahrens auf den sog. "Neuerungstatbestand" des § 303 Abs. 4 BAO; diese Bestimmung lautet:

"Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist 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."

Soweit sich die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide richtet, lässt sie eine substantielle Auseinandersetzung mit der Berechtigung zur Wiederaufnahme des Verfahrens vermissen. Es ist allerdings gerade noch erkennbar, dass offensichtlich die Meinung vertreten wird, dass zwar neue Tatsachen vorliegen, die aber – da der Mietvertrag den Voraussetzungen der Verträge zwischen nahen Angehörigen entspreche – keinen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Wie allerdings unter Punkt 3 gezeigt wird, entspricht der Vertrag keineswegs diesen Voraussetzungen, weshalb die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide abzuweisen war.

### **3. Sachbescheide**

Strittig ist hier ausschließlich, ob der Mietvertrag über die Ordination sowie die Einrichtungsgegenstände steuerlich anzuerkennen ist.

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 hierbei, 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. z.B. 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 entspricht der Mietvertrag keinem einzigen der angeführten Kriterien:

### **3.1. Publizität nach außen:**

Es ist dem 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. Der Bw. hat sich in seiner 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 der 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 den Ehegatten fehlenden Interessengegensatzes diesbezüglich Vereinbarungen in Wahrheit nicht vorliegen und auch nicht für notwendig gehalten wurden. Dies wird auch vom Bw. selbst eingeräumt, wenn er schreibt, dass es unter Eheleuten durchaus üblich ist, ein derartiges Mietverhältnis nur mündlich festzuhalten. Damit weist er augenfällig auf den fehlenden Interessensgegensatz unter Eheleuten hin, weswegen eben die – unterbliebene – Fixierung der wesentlichen Vertragspunkte notwendig gewesen wäre.

Besonders deutlich wird dies bei den in den Streitjahren erfolgten Mieterhöhungen, 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.

### **3.2. 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.

Überdies wurde – selbst im Berufungsverfahren – der genaue Vertragsinhalt nicht 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 den Bw. sprechenden Punkt, nämlich den Umstand der tatsächlichen Zahlung, ist festzuhalten, dass auch diese Zahlung 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.

### **3. 3. Fremdvergleich**

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

Wenn der Bw. in seinem Vorlageantrag ausführt, er 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.

### **4. Zusammenfassung**

Es ist somit festzuhalten, dass das Vertragsverhältnis zwischen den Ehegatten in keinem einzigen Punkt den vom Verwaltungsgerichtshof herausgearbeiteten Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen entspricht. Es wird allerdings dem Eventualantrag entsprochen

und die Ordinationseinrichtung sowie das gynäkologische Untersuchungsgerät dem Bw. zugerechnet, da unter Familienfremden diese Wirtschaftsgüter vom Ordinationsinhaber angeschafft worden wären. Die Aktivierung erfolgte mangels der Möglichkeit zum Vorsteuerabzug mit dem Bruttobetrag.

Berechnung:

Gynäkologisches Gerät:  $360.000 \times 20\% = 72.000$

Ordinationseinrichtung:  $64.904 \times 12,5\% = \underline{8.113}$

AfA daher 80.113

Der Gewinn der Jahre 1998 und 1999 vermindert sich um diesen Betrag, weshalb die Einkommensteuerbescheide dieser Jahre abzuändern sind.

Im Übrigen waren die Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Wien, 20. Oktober 2003