



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 4. November 2003 über die Berufung des Berufungswerbers gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Umsatzsteuer 1992 und 1993 sowie Einkommensteuer 1992 bis 1994 nach in Linz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide werden abgeändert.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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 ist Pensionist. Im Rahmen der Beilagen zur Umsatz- und Einkommensteuererklärung 1992 legte der Berufungswerber für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft B eine "Überschuss-Rechnung" vor, bei welcher Einnahmen

von 29.461,09 S, Ausgaben von -105.752,88 S gegenüberstanden (Überschuss der Werbungskosten von 76.291,79 S).

Auf Ersuchen der Abgabenbehörde erster Instanz datiert vom 19. Juli 1994 erklärte der Berufungswerber mit Schreiben vom 7. Dezember 1994, dass die richtige Grundlage für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung (Afa) 3.000.000,00 S wäre, da nunmehr die vermietete Gebäudesubstanz sich verdreifacht habe. Es werde nunmehr der im Einkommensteuergesetz vorgesehene Afa-Satz von 1,5% geltend gemacht. Die Baumaßnahmen an der Liegenschaft B seien im März 1993 beendet worden und hätte die Vermietung im April 1993 begonnen. Die nunmehr vermietete Nutzfläche betrage 539 m², wovon auf Physiotherapie 104 m², auf Kunsthandel 197 m² und auf die Wohnung 238 m² entfallen würden. Mit der Abfassung schriftlicher Mietverträge wäre bereits eine Anwaltskanzlei beauftragt worden und würden diese vorgelegt werden, sobald sie unterfertigt sein würden. Die Bankverbindlichkeiten hätten am 1. Januar 1992 106.282,00 S am 31. Dezember 1992 1.534.789,00 betragen. Es wären außerdem Einlagen aus dem Privatvermögen getätigt worden.

Der vorangegangene Mieter (Gasthaus) habe trotz häufiger Mahnung erst am 30. Juni 1992 das Lokal geräumt und hätten zu diesem Zeitpunkt noch Zahlungsrückstände in Höhe von nahezu 110.000,00 S bestanden. 1992 seien 29.461,09 S eingegangen. 1994 hätten noch 48.000,00 S nach einer Versteigerung eingenommen werden können. Aufgrund der völligen Mittellosigkeit des Vormieters habe der Anwalt des Berufungswerbers angeraten von einer Klage auf den Restbetrag abzusehen.

Am 22. Februar 1995 wurde der Berufungswerber von der Betriebsprüfungsabteilung des Finanzamtes niederschriftlich befragt und gab an, dass für 1993 von den Mietern (seinem Sohn und seiner Schwiegertochter) bis dahin keine Miete bezahlt worden wäre und unklar sei, wann eine Nachzahlung erfolgen werde. 1994 seien 19.932,00 an Miete (für ein Monat) bezahlt worden. Sämtliche Ausgaben und Abgaben seien bisher über ein Baukonto verrechnet worden. Die Betriebskosten würden bei Erstellung der Abgabenerklärungen nachverrechnet. Dies würde in Zukunft laufend geschehen. Der Mietzins sei aufgrund von einigen Interessentengesprächen und Angeboten von Mitbewerbern festgesetzt worden. Die naheliegende Bahnstrecke wirke sich negativ auf den Preis aus.

Der Sohn des Berufungswerbers gab mit Schreiben vom 23. Mai 1995 an, dass er seinen und den Lebensunterhalt seiner Ehefrau 1993 aus dem Karenzurlaubsgeld seiner Ehefrau und aus der Unterstützung der Eltern gedeckt habe.

Dem Auskunftersuchen des Finanzamtes vom 21. April 1995 antwortete der Berufungswerber mit Schreiben vom 24. Juli 1995 und erklärte, dass sämtliche Gebäudeinvestitionen in Hinblick auf die Vermietung der Liegenschaft B ab April 1993 vom Berufungswerbers selbst getragen worden wären. Sein Sohn und seine Schwiegertochter (die Mieter) hätten nur noch geringfügige Innenausstattung wie Böden und Beleuchtung vornehmen müssen. Vorgelegt wurden die Einzahlungsbelege für die Miete 1994 in Höhe von gesamt 19.932,00 S.

In der berichtigten Umsatzsteuererklärung 1992 eingelangt beim Finanzamt am 26. Juli 1995 machte der Berufungswerber Vorsteuern in Höhe von 291.192,00 S geltend.

Im Umsatzsteuerbescheid 1992 datiert vom 31. August 1995 wurde dem Berufungswerber kein Vorsteuerabzug zugelassen; im Einkommensteuerbescheid 1992 vom gleichen Datum die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit S -42.692,00 festgesetzt und dies im Zusammenhang mit dem unten dargestellten Einkommensteuerbescheid 1993 zusätzlich begründet.

In der am 18. April 1995 beim Finanzamt eingegangenen "Überschussrechnung 1993" erklärte der Berufungswerber Mieteinnahmen in Höhe von 43.826,11 S, Werbungskosten von - 332.762,78 S und daher einen Werbungskostenüberschuss von -288.939,67 S.

Aus dem beigelegten "Bestandverzeichnis der Anlagegüter" ist ersichtlich, dass die Umbaukosten der Liegenschaft B in Hinblick auf die Vermietung an den Sohn und die Schwiegertochter des Berufungswerbers 1992 1,495.878,00 S und 1993 448.140 S, insgesamt in diesen beiden Jahren daher 1,944.018,00 S, betragen haben. Dementsprechend wurden vom Berufungswerber in der Umsatzsteuererklärung 1993 125.419,00 S an Vorsteuern geltend gemacht.

Das Finanzamt versagte in den Bescheiden für die Umsatz- und Einkommensteuer 1993 datiert vom 31. August 1995 den Abzug der erklärten Vorsteuer ebenso wie den Abzug der Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

In der zusätzlichen Begründung, welche sich auf die mit gleichen Datum erstellten Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 bezog, erklärte das Finanzamt hinsichtlich der Einkommensteuer 1992, dass die neu hinzugekommene Gebäudesubstanz erst ab April 1993 vermietet und genutzt worden wäre, weswegen die Afa von der bis dahin erklärten Bemessungsgrundlage von 1,000.000,00 S zu bilden wäre (15.000,00 S) und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung daher -42.691,79 S betragen würden. Hinsichtlich der Umsatzsteuer 1992 sowie der Einkommensteuer 1992 sowie 1993 wurde erklärt, dass der Berufungswerber 1992 und 1993 die Liegenschaft B um 1,944.018,00 S renoviert und ab 1993

238 m² als Wohnung an seinen Sohn und Schwiegertochter (monatlicher Mietzins netto 5.970,00 S), 197m² an seinen Sohn (Kunsthandel; monatlicher Mietzins netto 6.400,00 S) und 104 m² an seine Schwiegertochter (Physiotherapie, monatlicher Mietzins netto 5.750,00 S) vermietet habe. Die entsprechenden Mietverträge seien erst im Dezember 1994 schriftlich abgeschlossen und für 1994 nur für ein Monat Mietentgelt entrichtet worden. Es sei zwar möglich derartige Vereinbarungen mündlich zu treffen, jedoch müssten diese dann von Anfang an ausreichend offen gelegt werden. Die näheren Umstände der Vermietung seien dem Finanzamt aber erst nach und nach im Zuge von Vorhalte- und Erhebungsverfahren bekannt gegeben worden. Rückwirkende Parteienvereinbarungen seien unbeachtlich. Außerdem wäre einem Familienfremden ein um circa 2 Mio. S renoviertes Gebäude nicht zu einem Mietzins von 25,00 S/m² für Wohnzwecke und 32,00 S/m² beziehungsweise 55,00 S/m² für betriebliche Zwecke angeboten worden, auch wenn man den Nachteil der naheliegenden Bahnstrecke in Betracht ziehe. Das Gebäude befinde sich im Stadtgebiet von und sei eine dementsprechende Infrastruktur vorhanden. Auch die fehlende Mietzahlung 1993 bis einschließlich November 1994 spreche gegen die steuerliche Anerkennung der Verträge. Ein Verzicht auf Einnahmen sei fremdunüblich und habe seine Ursache in den Familienbanden des Berufungswerbers. Das Vermietungsverhältnis (zu Sohn und Schwiegertochter) sei daher steuerlich für die Jahre 1992 und 1993 ebenso wenig wie die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Vorsteuerbeträge anzuerkennen.

Gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 datiert vom 31. August 1995 richtet sich die Berufung vom 2. Oktober 1995, welche auf jede Begründung und Antrag verzichtet.

Dem Mängelbehebungsauftrag des Finanzamtes vom 9. Oktober 1995 entsprechend wurde vom Berufungswerber mit Schreiben vom 27. Oktober antragsgemäße Veranlagung der Umsatz- und Einkommensteuer 1992 sowie 1993 begehrt und vorgebracht, das es sich beim Mietobjekt um ein altes Gasthaus gehandelt habe, welches von der Pächterin L Ende 1991 geschlossen worden wäre. Das Pachtverhältnis sei zuvor mit 20. Dezember 1991 gekündigt und wäre Räumung und Zahlung der Pachtrückstände bis 31. Dezember 1991 verlangt worden. Die teilweise Pachtzahlung und Räumung wäre aber trotz angedrohter Klage erst Ende Juli 1992 erfolgt. Bis dahin sei der Berufungswerber bemüht gewesen, die Gasstätte wieder zu verpachten. Dafür seien ihm aber bloß 7.000,00 S monatlich geboten worden. "Qualifizierte Pächter" hätten eine Sanierung des Gebäudes verlangt. Es wäre möglich gewesen das Gebäude an Ausländer ("Türken") zu vermieten. Im Sommer 1992 habe der Sohn des Berufungswerbers sein Studium in Wien abgeschlossen. Seine zukünftige Ehegattin

habe damals in Wien bereits eine Praxis als Physiotherapeutin betrieben. Der Sohn und die Schwiegertochter des Berufungswerbers hätten sich in der Folge bereit erklärt, die gesamte Liegenschaft B zu mieten. Die Sanierungs- und Umbauarbeiten hätten sich etwa zwei Jahre hingezogen. Der Inhalt der Mietverträge wäre prinzipiell geklärt gewesen und sei bereits im Jahr 1993 eine Rechtsanwaltskanzlei mit der Abfassung der Verträge beauftragt worden. Die vereinbarten Mietzinse würden jedem Fremdvergleich standhalten, da schon die Höhe des Mietzinses eine angemessene Rentabilität des eingesetzten Kapitals sichern würde. Die Wohnräume würden sich unmittelbar neben dem Bahndamm befinden. Auch die Mietzinsrückstände könnten keinen Einfluss auf die steuerliche Anerkennung haben, da diese auch bei Familienfremden beobachtet werden könnten.

Ohne jegliche nähere Begründung behauptete der Berufungswerber noch, dass die Voraussetzungen für Anerkennung von Rechtsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen erfüllt, die steuerlichen Folgen keineswegs willkürlich herbeigeführt, die Rechtsverhältnisse nach außen ausreichend zum Ausdruck gebracht, diese unter Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden und dass die Verträge eindeutig wären, beziehungsweise jeden Zweifel ausschließen würden. Es bestehe kein berechtigter Zweifel an der Angemessenheit der Mietzinse, höhere Mietzinse würden im Raum nur Ausländer bezahlen, wobei die Begründung dafür in diesem Berufungsverfahren gegenstandslos sein müsse.

Den Abgabenerklärungen des Berufungswerbers für das Jahr 1994 war wieder eine "Überschuss-Rechnung" beigelegt, in welcher der Berufungswerber einen Überschuss der Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in der Höhe von -348.742,09 S bei Einnahmen von 18.245,00 S und Ausgaben von -366.986,73 S erklärte.

Mit dem gemäß § 200 Abs. 1 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. 1961/194) vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 1994 datiert vom 9. Oktober 1995 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer mit 0,00 S fest, ohne Vorsteuern anzuerkennen. Beim korrespondierenden Einkommensteuerbescheid gleichen Datums wurden die Einkünfte aus Vermietung aus Verpachtung mit S 0,00 festgesetzt.

Alleine gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 richtet sich die Berufung vom 27. Oktober 1995, welche hinsichtlich der Begründung auf jene der Berufungen hinsichtlich der Jahre 1992 und 1993 verweist.

Einem Ersuchen der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 20. Februar 2000 folgend gab der Berufungswerber noch bekannt, dass die Ordination für Physiotherapie seiner Schwiegertochter am 1. Juni 1993 und der Kunsthandel seines Sohnes am 1. Dezember 1993

eröffnet worden wären. Nach dem Ende seines Kunststudiums habe der Sohn des Berufungswerbers bei Umbau des künftigen Geschäftes mitgearbeitet beziehungsweise das Doktoratsstudium betrieben. Hinsichtlich des Inhaltes der mündlichen Verträge konnte der Berufungswerber allerdings keine Auskunft geben. Im übrigen habe sich der Sohn des Berufungswerbers bis März 1993 in Wien aufgehalten, seine Schwiegertochter habe bis zur Geburt des ersten Kindes (25. Juni 1993) zwischen Wien und gependelt.

Dem Ersuchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 9. Juli 2003 folgend übermittelte der Berufungswerber noch Einnahmen-Ausgabenrechnungen für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1992 bis 1994 getrennt nach der (ehemaligen Vermietung) an L sowie an den Sohn beziehungsweise die Schwiegertochter des Berufungswerbers.

Daraus lässt sich ablesen, dass dem Berufungswerber aus der ehemaligen Vermietung an L im Jahr 1992 29.461,09 S an Einnahmen (netto) und -57.695,87 S an Werbungskosten (Werbungskostenüberschuss -28.234,78 S) erwachsen sind. 1993 waren es 43.826,11 S an Einnahmen und -56.638,96 S an Werbungskosten (Werbungskostenüberschuss -2.812,85 S) und 1994 14.000,00 S Zinsen für Fremdkapital ohne Einnahmen.

Von seinem Sohn und seiner Schwiegertochter hat der Berufungswerber 1992 keine Einnahmen erhalten, doch 14.457,02 S (Absetzung für Abnutzung [AfA] 0,00 S, Geringwertige Wirtschaftsgüter [GWG] 1.096,67 S, Strom 896,68 S, Zinsen ab 7/92 12.463,67 S) ausgelegt. 1993 wendete der Berufungswerber 246.121,83 S (AfA 29.282,00 S, GWG 907,50 S, Gas 23.277,63 S, Strom 1.308,05 S, Versicherung 8.457,30 S, Zinsen 182.889,35 S) für seinen Sohn und seine Schwiegertochter auf, die wieder keine Zahlungen an den Berufungswerber leisteten. 1994 erhielt der Berufungswerber von Sohn und Schwiegertochter 18.245,00 S und legte 348.617,09 S (Hilfsstoffe 919,00 S, AfA, 77.643,00 S, Grundsteuer 2.840,00 S, Instandhaltung 41.321,90 S, Hausbetriebskosten 6.379,28 S, Gas 6.041,95 S Büromaterial 107,50 S, Rechtsberatung 630,00 S, Steuerberatung 18.746,00 S, Versicherung 8.082,10 S, Bankzinsen 185.906,36 S) aus (Werbungskostenüberschuss -330.372,09 S).

In der mündlichen Verhandlung vom 4. November 2003 wiederholten die Parteien ihr bisheriges Vorbringen und verdeutlichte die Vertreterin des Finanzamtes nochmals, dass die in den Jahren 1992 bis 1993 am Gebäude Bahnhofweg 3 durchgeführten Sanierungen als durch das Bestreben des Berufungswerbers veranlasst gesehen werden, seinem Sohn und seiner Schwiegertochter Wohnung und die Möglichkeit zu geben, ihre Berufe auszuüben. Die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen seien nicht erfüllt worden, weil die Verträge nachträglich abgeschlossen worden wären und die

Höhe der Miete nicht fremdüblich gewesen. Der Vater habe seinem Sohn auf diese Weise Unterhalt gewährt.

Der steuerliche Vertreter verwies auf die lange Verfahrensdauer und darauf, dass dadurch neue Aspekte hervorgekommen wären. Die Schwiegertochter habe sich vom Sohn getrennt. Nach einer neuerlichen Wiederholung des Berufungsvorbringens erklärte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin noch, dass die verspätete Vertragserrichtung steuerlich unerheblich und mit dem Jahr 1994 rechtzeitig gewesen sei, da es sich da noch um die Reparaturphase gehandelt hätte. Die Erwartung, dass sich der Sohn und die Tochter in den zur Verfügung gestellten Räumen erfolgreich wirtschaftlich entfalten und daher auch die Miete zahlen würden können, sei durch das Weggehen der Schwiegertochter und die bis heute anhaltende wirtschaftliche Erfolglosigkeit des Sohnes enttäuscht worden. Es habe zwar die Verpflichtung zur Mietzahlung wie unter Fremden bestanden, doch habe sich der Vater bei den Mietrückständen natürlich nicht wie gegenüber einem Fremden verhalten. Dass der Sohn und die Tochter nicht zahlen würden, habe nicht vorhergesehen werden können, deshalb habe es sich beim Zurverfügungstellen der Räumlichkeiten auch nicht um Unterhalt gehandelt. Es hätten der Sohn und die Schwiegertochter eine abgeschlossene Ausbildung besessen und wäre der Berufungswerber finanziell auf die Leistung der Miete angewiesen gewesen. Die Wohnqualität wäre durch die nahe Eisenbahngleise eingeschränkt und deshalb die vereinbarte Miete angemessen gewesen. Es würde keine Liebhaberei vorliegen. Das Gebäude sei nicht wesentlich umgebaut worden, sondern entspreche in der Grundstruktur immer noch einem Gasthaus und könne auch als solches genutzt werden.

Die Vertreterin des Finanzamtes wies noch darauf hin, dass wenn man das Mietverhältnis steuerlich nicht anerkenne, auch ein Vorsteuerabzug nicht möglich sei. Der Berufungswerber habe in Hinblick auf die mangelnde Erwerbsfähigkeit des Sohnes die Kosten der Umbauten übernommen und ihm und der Schwiegertochter die Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt. Die angefochtenen Bescheide seien aufgrund von Erhebungen im Jahr 1995 erlassen worden, weswegen nicht von einer Rückschau gesprochen werden könne. Der Berufungswerber habe bis heute nichts wegen der laufenden Mietrückstände unternommen oder das Mietverhältnis beendet.

Dem entgegnend stellte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers nochmals die nachträgliche Beurteilung des Sachverhaltes in den Raum und ging auf die zivilrechtlichen Ansprüche auf Heiratsausstattung und Pflichtteil ein. Wäre die Berufung schon vor Jahren entschieden worden, wäre man zu einer anderen Beurteilung gekommen und wäre daher eine Beurteilung des Jahres 1992 mit den heutigen Kenntnissen zu unrecht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungswerber hat die Liegenschaft B im Berufszeitraum sowohl einerseits an seinen Sohn und an seine Schwiegertochter vermietet und auch andererseits noch Einkünfte aus der ehemaligen Vermietung dieser Liegenschaft an L bezogen, beziehungsweise sind ihm noch Werbungskosten aus dieser ehemaligen Tätigkeit im Nachhinein erwachsen. Zur korrekten Einordnung ist zwischen diesen beiden Tätigkeiten zu trennen.

Betrachtet man als erstes die vollständige Renovierung des Gebäudes und Vergrößerung der vermieteten Fläche auf das dreifache Ausmaß der bis dahin bestandenen Vermietung auf der Liegenschaft B durch die Umwandlung des ehemaligen Gasthauses in eine Wohnung für Sohn und Schwiegertochter (238 m²), Räumen für den Kunsthandel des Sohnes (197 m²) und die physiotherapeutische Praxis der Schwiegertochter (104 m²), so sind dabei im Rahmen der Beweiswürdigung, wie es schon das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden getan hat, die von der Judikatur entwickelten Regeln für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu beachten. Diese setzen voraus, dass solche Vereinbarungen nach außen hin ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vergleiche etwa zuletzt VwGH 1. Juli 2003, 97/13/0215). Grundgedanke dieser Judikatur ist, dass (nachträgliche) Gestaltungen zwischen nahen Angehörigen verhindert werden sollen, die nur damit erklärt werden können, dass die Betroffenen wirtschaftlich wie eine Einheit denken (Familieneinkommen) und so versuchen die Steuerbelastung der Familie zu minimieren, da ihnen der Interessensgegensatz wie bei geschäftlichen Beziehungen zwischen Fremden, wo jeder darauf achtet seinen Vorteil zu maximieren, natürlicherweise fehlt.

Misst man den vorliegenden Sachverhalt an diesen Kriterien, ist zuerst zu würdigen, dass erst am 9. Dezember 1994 drei schriftliche Mietverträge über die bereits oben beschriebenen Räumlichkeiten zwischen dem Berufungswerber, seinem Sohn und seiner Schwiegertochter abgeschlossen worden sind. Diese Verträge sind der Veranlagungsabteilung des Finanzamtes erst im Zusammenhang mit dem Erhebungsverfahren für die berufsgegenständlichen Bescheide bekannt geworden. Nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen im oben erwähnten Sinn bedeutet aber bei Beziehungen zwischen nahen Angehörigen, dass solche Vereinbarungen nicht nur im Vorhinein zu treffen sind, sondern auch im Vorhinein im gesamten Umfang nach außen dringen müssen (vergleiche etwa die Sammlung der Judikatur

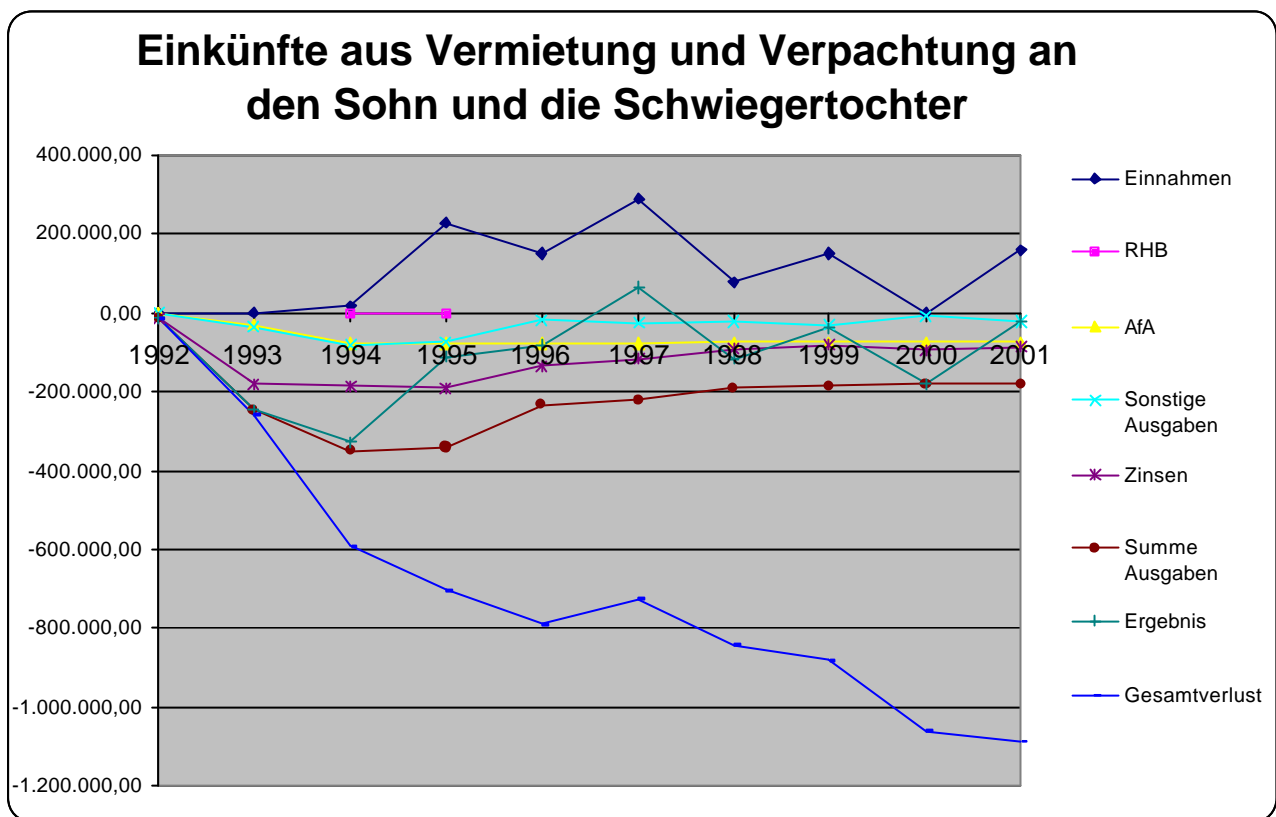
in Doralt, Einkommensteuergesetz⁴, Rz 160 und 163 zu § 2). Die Anerkennung rückwirkender Vereinbarungen ist aus den oben dargestellten Überlegungen (nachträgliche steuerschonende Gestaltung des Familieneinkommens) wie in den Mitverträgen 9. Dezember 1994 für 20 Monate vorgesehen, jedenfalls ausgeschlossen (siehe Doralt aaO. und die dort zitierte Judikatur). Unterstellt man wie es der Berufungswerber behauptet für diesen Zeitraum mündliche Verträge so hätte wenigstens deren wesentlicher Inhalt nach außen zum Ausdruck kommen müssen (Judikatur in Doralt, aaO.). Aber auch dies ist nicht geschehen, nicht einmal der Berufungswerber selbst konnte niederschriftlich einvernommen den Inhalt der mündlichen Verträge nennen. Zusammengefasst lässt sich daher sagen, dass bis zum 9. Dezember 1994 jedenfalls keine Mietvereinbarung zwischen dem Berufungswerber, seinem Sohn und seiner Schwiegertochter bestanden haben, welche nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen wären.

Aber auch der Inhalt der Vereinbarung lässt Zweifel an der Ernsthaftigkeit der behaupteten Mietverhältnisse aufkommen. Wie schon erwähnt fehlt für den Zeitraum bis Dezember 1994 ohnehin jede auch nur in den Umrissen erkennbare Vereinbarung, deren mögliche Existenz im übrigen der Veranlagungsabteilung des Finanzamtes erst später bekannt wurde. Es kommt jedoch nicht nur auf den Inhalt der schriftlichen Vereinbarung, sondern auch auf deren praktische Abwicklung an. Wenden die nahen Angehörigen die schriftlichen Vereinbarungen in der Praxis nicht an, sind diese Makulatur und es ginge am verwirklichten Sachverhalt vorbei, nur die (schriftliche) Vereinbarung und nicht deren praktische Umsetzung zu beurteilen. Insbesondere muss auch bedacht werden, dass wenn die Vertragsparteien von der Vereinbarung abweichen, diese sich je nach Ausformung dieses Abweichens auch zivilrechtlich ausdrücklich oder konkludent ändert. Nun wurde im Berufszeitraum, der immerhin 36 Monate umfasst, nur für ein Monat vom Sohn und der Schwiegertochter des Berufungswerbers die vereinbarte Miete auch bezahlt. Zu einer späteren Nachzahlung der Miete ist es jedenfalls soweit aus den abgegeben Steuererklärungen und dabei übermittelten Unterlagen des Berufungswerbers sowie den Aussagen des steuerlichen Vertreters des Berufungswerbers in der mündlichen Berufsverhandlung nicht gekommen. Vielmehr waren auch in den Jahren 1995 bis 2001 die Zahlungen äußerst unregelmäßig und erreichten etwa zwei Drittel des geschuldeten Betrages. Bedenkt man, dass der Sohn des Berufungswerbers angegeben hat, seinen Lebensunterhalt 1993 aus der Unterstützung seiner Eltern und dem Karenzurlaubsgeld seiner Ehefrau gedeckt zu haben und der Berufungswerber erklärt hat, dass sämtliche Investitionskosten in die Liegenschaft B von nahezu 2 Mio. S von ihm getragen worden wären und sein Sohn beziehungsweise seine Schwiegertochter nur noch die

Aufwendungen für Böden und Beleuchtung zu tragen gehabt hätten, wird klar, dass gerade der wirtschaftlich wesentlichste Punkt bei einer Mietvereinbarung nämlich das Mietentgelt im konkreten Fall nur dann geflossen ist, wenn es sicher der Sohn des Berufungswerbers beziehungsweise die Tochter des Berufungswerbers auch leisten konnten. Der Berufungswerber hat vielmehr über Jahre hinaus seinen "Kindern" Wohnung und Betriebsstätte gratis zur Verfügung gestellt. Da der Berufungswerber gar nicht behauptet hat, auf Nachzahlung der ausstehenden Entgelte gedrängt zu haben, ließe sich der Schluss ziehen, dass als Nebenbedingung der "schriftlichen" Vereinbarung des Mietentgeltes noch eine mündliche oder konkludente in der Form bestanden hat, dass Miete nur gezahlt werden muss, wenn dafür auch Geld vorhanden ist. Jedenfalls bestehen an der Ernsthaftigkeit der Vereinbarung berechnete Zweifel und kann daher von Eindeutigkeit und Klarheit dieser nicht gesprochen werden.

Letztlich ist auch der Vergleich mit einem gleichartigen Mietverhältnis zu Fremden zu bedenken. Zum Vergleich bietet sich hier etwa die Handlungsweise des Berufungswerbers beim Mietverhältnis zu L in den gleichen jedoch um zwei Drittel kleineren Räumlichkeiten an. In diesem Fall hat der Berufungswerber auf der Zahlung der Pacht bestanden, die Pächterin gemahnt, das Pachtverhältnis gekündigt und die Räumung mit Androhung gerichtlicher Klage durchgesetzt. Auf das Einklagen der restlichen Pachtrückstände, welche nicht durch eine Versteigerung gedeckt hatten werden können, hat der Berufungswerber nach seiner Aussage nur wegen Vermögenslosigkeit der ehemaligen Pächterin verzichtet. Bei seinem Sohn und seiner Schwiegertochter hat der Berufungswerber überhaupt jahrelang keine Mietzahlungen erhalten, sind Nachzahlungen anscheinend nicht geflossen und erfolgen Mietzahlungen im übrigen nur gelegentlich. Ähnliche Maßnahmen wie beim Pachtverhältnis zu L hat der Berufungswerber aber nicht gesetzt, obwohl man diese zur steuerlichen Anerkennung des behaupteten Mietverhältnisses aufgrund der andauernden Säumigkeit verlangen müsste. Auch der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers hat in der mündlichen Verhandlung angegeben, dass sich der Berufungswerber in diesem Zusammenhang gegenüber seinem Sohn und seiner Schwiegertochter verständlicherweise nicht wie gegenüber Fremden verhalten hat, wie dies im Familienkreis üblich und moralisch geboten ist.

Darüber hinaus spielt aber bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit noch ein weiterer Aspekt eine Rolle, nämlich, dass zwischen Fremden üblicherweise nur Geschäfte abgeschlossen, die zumindest auf lange Sicht einen Gesamtgewinn erwarten lassen. Führt man sich den bisherigen Verlauf der Gebärung des Berufungswerbers im Rahmen der Nutzung der Liegenschaft B durch seine "Kinder" vor Augen sieht dieser so aus:



Der Gesamtverlust bis einschließlich 2001 beträgt unter Berücksichtigung der korrigierten und aufgeschlüsselten Erklärungen -1.085.879,73 S. Dabei ist die Höhe des Gesamtverlustes stetig ansteigend und bei Fortsetzung des bestehenden Trends besteht für den Berufungswerber keine Möglichkeit jemals einen Gesamtgewinn zu erzielen. Dies gilt bei Beibehaltung der Einnahmenstruktur sogar dann, wenn die Kosten der Fremdfinanzierung wegfallen sollten. Es ist daher auch unter diesem Aspekt die Fremdüblichkeit der behaupteten Vereinbarung und deren Durchführung zu verneinen. Die Tatsache, dass diese Umstände nunmehr in Zahlen gefasst werden können, erleichtert den Blick, macht jedoch diese Analyse nicht rechtswidrig, wie es der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers in der mündlichen Verhandlung behauptet hat.

Zusammengefasst lässt sich sagen, dass der Berufungswerber zwar dadurch, dass er seinem Sohn und seiner Schwiegertochter jahrelang Unterhalt, kostenlose Wohnung und Betriebstätten gewährt hat und auch später nur dann, wenn es sich diese leisten konnten für die von ihm für seine Nachfahren getätigten Investitionen in Höhe von nahezu 2 Mio. S nur dann Ersatz verlangt hat, wenn es sich sein Sohn und seine Schwiegertochter leisten konnten, hohen moralischen Ansprüchen gerecht wird und gut für seine "Kinder" gesorgt hat, wie man es von einem wohlmeinenden Vater und Großvater erwarten kann, allerdings das österreichische Steuerrecht für so ein Verhalten keine Begünstigung in der Form vorsieht,

dass die dem Berufungswerber entstandenen Kosten als Werbungskosten und die bezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht werden können, da die vom Berufungswerber gewählte Vorgangsweise, wie oben detailliert dargelegt, nicht die Voraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erfüllt. Dementsprechend war die Berufung in diesem Punkt abzuweisen.

Nimmt man die beendete Verpachtung an L in Augenschein so fällt als erstes auf, dass sich der Berufungswerber hier genauso verhalten hat, wie man es bei Rechtsbeziehungen zwischen Fremden erwartet. Dass die ihm aus dieser Tätigkeit entstanden Werbungskosten beziehungsweise Einnahmen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anzuerkennen sind, auch wenn diese nachträglich im Sinne des § 32 Z 2 3. Alternative EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 400/1988) erwachsen sind, steht außer Frage.

Zu beachten ist allerdings, dass diese Beträge erst mit der oben dargestellten Vorhaltsbeantwortung vom 8. August 2003 präzisiert worden sind und erst damit von den bisher erklärten Beträgen eindeutig abgegrenzt werden können.

Daraus ergibt sich, dass die (nachträglichen) Einkünfte des Berufungswerbers aus Vermietung und Verpachtung 1992 –28.234,78 S (Einnahmen netto: 29.461,09 S), 1993 -12.812,85 S (Einnahmen netto 43.826,11 S) und 1994 –14.000 S (Einnahmen 0,00 S) betragen haben und die Berufung hinsichtlich der Bescheide für die Umsatzsteuer 1992 beziehungsweise 1993 abzuweisen war, sowie die Bescheide für die Einkommensteuer 1992 bis 1994 entsprechend abzuändern waren (siehe Berechnungsblatt).

Was die Umsatzsteuer 1992 und 1993 angeht, war auch diese entsprechend der vom Berufungswerber im Berufungsverfahren vorgelegten Überschussrechnungen zu korrigieren, sodass nur jene Umsätze und Vorsteuern berücksichtigt wurden, welche der Vermietung an L zuzuordnen waren.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Linz, 19. November 2003