

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

die Richterin

R

in der Beschwerdesache KD, Adr., vertreten durch die Prodinger Hoffmann & Partner Steuerberatung GmbH & CoKG, 5020 Salzburg, Innsbrucker Bundesstraße 83a, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 26. Februar 2010, St.Nr., betreffend Einkommensteuer 2007, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

Der Bf, ein deutscher Staatsangehöriger, war im Streitzeitraum mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Österreich beschränkt steuerpflichtig.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung, die Umsatz- und Einkommensteuer 2006 bis 2008 betreffend, wurde u.a. Folgendes festgestellt (vgl. Prüfungsbericht vom 25.02.2010):

"Einkommensteuer

[370] Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Zeitraum	2006	2007
----------	------	------

	Euro	Euro
Vor BP	- 1.495,07	6.907,64
Tz. 1 Selbstanzeige	- 14.451,42	
Tz. 2 Reisekosten Fr. S	5.558,80	10.602,04
Nach BP	- 10.387,69	17.509,68

[...]

#### Beilage zu Tz. 2 Reisekosten Fr. S

In der Besprechung der Prüfungsfeststellung am 23.02.2010 wurden durch den Prüfer die in den Betriebsausgaben geltend gemachten Reisekosten für Fr. S in Frage gestellt.

Mit der Kanzlei Hoffmann wurde dazu vereinbart, dass hinsichtlich der von Fr. S erbrachten Leistungen ein Tätigkeitsprofil erstellt und zur Prüfung vorgelegt wird.

Mit Schreiben (Mail) vom 23.02.2010 teilt die Kanzlei Hoffmann mit, dass Fr. S ihren Lebensgefährten, Hr. Dkfm. D bei den Vorbereitungsarbeiten für den Um- und Ausbau des Xhofes z.B. für die Erlangung einer Baugenehmigung, der Auswahl der Architekten und der Professionisten behilflich war.

Dazu stellt die Betriebsprüfung fest:

#### Um- und Ausbau

Im Prüfungszeitraum 2006-2008 sind in den Einkünften aus V+V des Hrn. D keinerlei Aktivitäten hinsichtlich eines Um- und Ausbaues des Xhofes feststellbar.

Die tatsächlichen Um- und Ausbauarbeiten werden durch den neuen Eigentümer der Liegenschaft, der Y-GmbH, deren 100% Gesellschafter Hr. D ist, steuerlich geltend gemacht.

#### Fremdvergleich

Fr. S vertritt Hrn. D vor Ort bei den Vorbereitungen eines Um- und Ausbaus der Liegenschaft, indem sie als Person seines Vertrauens wichtige Entscheidungen getroffen hat. Sie stellt dabei nur ihre Reisekosten für die Flüge, die Mietfahrzeuge und die Hotelaufenthalte in Rechnung. Für ihre eigentliche Tätigkeit z.B. Treffen von wichtigen Entscheidungen bei der Vorbereitung des Um- und Ausbaues stellt sie jedoch keine Vergütung für diese Tätigkeit in Rechnung. Eine derartige Vorgangsweise hält keinem Fremdvergleich stand, da ein fremder Dritter für die Hauptleistung der angesprochenen Tätigkeit sehr wohl ein angemessenes Honorar verrechnen würde [...]"

Die Abgabenbehörde folgte den Prüfungsfeststellungen, verfügte mit Bescheid vom 26.02.2010 eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 und erließ gleichzeitig einen neuen Sachbescheid.

Mit Schreiben vom 02.04.2010 brachte der Bf innerhalb der bis 15.04.2010 verlängerten Rechtsmittelfrist gegen den neuen Einkommensteuerbescheid 2007 Berufung ein. In der

Rechtsmittelschrift bringt er vor, dass im Prüfungszeitraum in seinen Einkünften aus V+V – wie von der Betriebsprüfung festgestellt – keinerlei Aktivitäten hinsichtlich eines Um- und Ausbaues des Xhofes feststellbar seien, sei dadurch bedingt, dass für diesen Zeitraum noch keine Rechnungen von Architekten, Professionisten usw. vorhanden gewesen seien. Aufgabe von Frau S sei ja gerade die Suche nach entsprechenden Personen bzw. die Vorbereitung der Umbauten gewesen. Frau S (seine Lebensgefährtin) hätte ihn vor Ort bei den Vorbereitungen des Um- und Ausbaus vertreten, indem sie als Person seines Vertrauens wichtige Entscheidungen getroffen hätte. Frau S sei geschäftsführende Gesellschafterin des Hotels A in P, das ebenfalls in seinem Eigentum stehe (A Touristik GmbH, Adr.1). In ihrer Funktion als geschäftsführende Gesellschafterin des A-Hotels sei sie für ihn tätig gewesen. Von Seiten des A-Hotels sei es unterlassen worden, ein Honorar an ihn zu verrechnen. Es seien lediglich die Reisekosten von Frau S von ihm im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung getragen worden. Zum Zeitpunkt der Geltendmachung der Reisekosten sei davon ausgegangen worden, dass er das vorhandene Gebäude weiterhin vermieten wollte, weshalb die Reisekosten auch im Rahmen seiner Vermietungstätigkeit zum Ansatz gekommen seien. Erst zu einem späteren Zeitpunkt sei entschieden worden, dass die gesamte Liegenschaft auf eine Gesellschaft (Y-GmbH) übertragen werden solle. Ab diesem Zeitpunkt seien alle den Um- und Ausbau betreffenden Kosten auch von der Y-GmbH abgesetzt worden. Die Reisekosten seien als fremdüblich anzuerkennen. Eher wäre davon auszugehen, dass ein fremdübliches Honorar zusätzlich zu den Reisekosten angesetzt werde. Es sei unter anderem auch deshalb kein Honorar verrechnet worden, da die nunmehr unter der Y-GmbH geführte Vermietung von Ferienappartements als Ergänzung des Angebotes des A-Hotels gesehen werde. Die überwiegende Anzahl der Gäste werde aus Gästen des A-Hot. gewonnen.

Die Abgabenbehörde legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor:

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

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

Im vorliegenden Fall herrscht Streit darüber, ob die Reisekosten von Frau S bei Ermittlung der Einkünfte des Bfs aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten in Ansatz zu bringen sind.

Laut den im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen hat der Bf mit Kaufvertrag vom 28.12./30.12.2005 von der XX-bank AG die Liegenschaft EZ XYZ erworben. Mit Mietvertrag vom 27.5.2006 wurde das auf der genannten Liegenschaft befindliche Gebäude (Xhof) an die Schloss F GmbH, Adr.2, vermietet. Im Jahr 2008 wurden vom Bf keine Mieteinnahmen mehr erzielt. Wie der Bf über Anfrage der Abgabenbehörde mit Schreiben vom 07.05.2009 mitteilte, wurde das Gebäude im Jahr 2008 von der Y-GmbH, Adr.3, um- und ausgebaut, die in weiterer Folge auch die Liegenschaft vom Bf erwarb.

Dies erfolgte mit Kaufvertrag vom 28.08.2008. In Pkt. I. Abs. 1 dieses Vertrages wird ausdrücklich festgehalten, "dass der gesamte Um- und Ausbau bereits durch die Käuferin durchgeführt wurde."

Im Rahmen der durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung waren u.a. die Reisekosten von Fr. S Diskussionspunkt. In seiner Stellungnahme vom 15.04.2010 hält der Betriebsprüfer dazu Folgendes fest:

"Nach Abschluss der Prüfungshandlungen wurde Fr. St., Mitarbeiterin der Stb-Kanzlei Hoffmann, ein Ausdruck der getroffenen Prüfungsfeststellungen übergeben. Dabei wurden unter anderem die geltend gemachten Reisekosten der Fr. S in Frage gestellt. Da Fr. S nur Reisekosten verrechnete, wurde um Aufklärung der Betriebsnotwendigkeit gebeten bzw. gefragt, welche Leistungen Fr. S für den Betrieb erbringt, die die Verrechnung von Reisekosten rechtfertigen.

Am 23.02.2010 wurden im Beisein von Hrn. Hofmann und Fr. St. die getroffenen Prüfungsfeststellungen ausführlich besprochen. Dabei erklärte Hr. Hoffmann, dass es sich bei Fr. S um die Lebensgefährtin von Hrn. D handelt. Fr. S sollte für ihren Lebensgefährten den Umbau des Xhofes in G vorbereiten.

Auf die Frage des Prüfers, ob Fr. S Qualifikationen als Architektin habe oder wie weit sie in der Lage sei, einen Hotel-Umbau zu planen und zu leiten, wurde mit Hrn. Hoffmann mündlich vereinbart, dass er betreffend Fr. S ein Tätigkeitsprofil erstellen würde, in welchem er ausführlich die Tätigkeiten von Fr. S darstellt.

Anstelle eines Tätigkeitsprofils wurde das Ergänzungsschreiben zur Besprechung vom 23.02.2010 vorgelegt (siehe Kopie im Anhang) [...]"

In dem Schreiben vom 23.02.2010 führt der Rechtsvertreter Folgendes aus:

"Zu den Reisespesen von Frau GS hinsichtlich ihrer Tätigkeit für den Um- und Ausbau des Xhofes in Adr.4, möchte ich [...] folgendes mitteilen:

Herr D ist trotz seines fortgeschrittenen Alters permanent für seine Unternehmungen weltweit unterwegs. Herr D beschäftigt sich mit einem Obstgroßhandel und betreibt in Chile eine Obstplantage. Es ist ihm daher zeitmäßig nicht möglich gewesen, die Um- und Ausbaurbeiten im Xhof zu überwachen und die für den Bau notwendigen Entscheidungen zu treffen. Damit hat er Frau GS beauftragt.

Frau S leitet das Hotel "A" in P bei B.

Frau S ist eine erfahrene Hotelfachfrau und war auch beim Ausbau des Hotels A maßgeblich beteiligt.

Bei den Vorbereitungsarbeiten für die Erlangung einer Baugenehmigung, der Auswahl der zukünftigen Architekten und der Professionisten war Frau GS immer persönlich anwesend. Für Herrn D war es wichtig, eine Person seines Vertrauens mit den wichtigen Entscheidungen zu beauftragen.

Dafür war es notwendig, regelmäßig von B nach Salzburg zu fliegen und von hier mit einem Leihwagen nach G weiterzufahren. Darüber hinausgehende Kosten wurden von Frau S nicht in Rechnung gestellt.

Aktuell wird die gesamte Akquisition von Gästen und die Vermietung vom Hotel A abgewickelt. Trotzdem ist Frau S – insbesondere in den Monaten der Vermietung – regelmäßig in Österreich, um die Vermietung der Ferienwohnungen zu beaufsichtigen [...].

Das Gericht pflichtet der Abgabenbehörde bei, dass die Voraussetzungen für eine steuerliche Berücksichtigung der Reisekosten von Fr. S als Werbungskosten nicht gegeben sind. Dies aus nachstehenden Gründen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären. Diese Grundsätze gelten auch für Personen, die miteinander eine Lebensgemeinschaft eingegangen sind (vgl. VwGH 18.04.2007, 2004/13/0025, VwGH 16.09.2003, 97/14/0054, VwGH 28.05.2002, 97/14/0053, VwGH 02.08.2000, 97/13/0019).

Dass Fr. S nicht in ihrer Funktion als geschäftsführende Gesellschafterin des A-Hot., sondern vielmehr in ihrer Eigenschaft als Lebensgefährtin des Bfs tätig geworden ist, sieht das Gericht aufgrund des vorliegenden Beweisverfahrens als erwiesen an. So äußerte sich der Rechtsvertreter des Bfs anlässlich des mit dem Betriebsprüfer am 23.02.2010 stattgefundenen Gespräches, in dem die getroffene Prüfungsfeststellung (Reisekosten der Fr. S) ausführlich besprochen wurde, dahingehend, bei Fr. S handle es sich um die Lebensgefährtin des Bfs, Fr. S sollte für ihren Lebensgefährten den Umbau des Xhofes in G vorbereiten. Im Berufungsschriftsatz vom 02.04.2010 wiederholt der Rechtsvertreter des Bfs noch einmal seine Aussagen, wonach Fr. S als Lebensgefährtin tätig geworden ist, indem er ausführt, Fr. S (die Lebensgefährtin des Bfs) habe diesen vor Ort bei den Vorbereitungen des Um- und Ausbaues vertreten, indem sie als Person seines Vertrauens wichtige Entscheidungen getroffen habe. Angesichts dieser miteinander übereinstimmenden Aussagen vermag das Gericht dem davon abweichenden – erstmals in der Rechtsmittelschrift erfolgten – Vorbringen, Fr. S habe die ihr übertragene Aufgabe als geschäftsführende Gesellschafterin des A-Hot. wahrgenommen, nicht zu folgen.

Anlässlich der Besprechung am 23.02.2010 wurde vereinbart, dass seitens des Bfs ein Tätigkeitsprofil von Fr. S erstellt wird, in dem ihre Tätigkeiten ausführlich dargestellt werden. In dem dazu ergangenen Schreiben vom 23.02.2010 führt der Bf aus, Fr. S sei mit den Vorbereitungsarbeiten für die Erlangung einer Baugenehmigung, der Auswahl der zukünftigen Architekten und der Professionisten befasst gewesen. Für ihn sei es wichtig gewesen, eine Person seines Vertrauens mit den wichtigen Entscheidungen zu beauftragen. Welche konkreten Handlungen von Fr. S gesetzt wurden z.B. mit welchen Architekten bzw. Professionisten sie Kontakt aufgenommen hat bzw. welche konkreten Schritte sie im Zusammenhang mit der Auswahl der genannten Personen bzw. zur Erlangung der Baugenehmigung gesetzt hat, dazu fehlen jegliche Angaben.

Abgesehen davon, dass der Bf nicht darzutun vermochte, worin im Einzelnen die Tätigkeit von Fr. S bestanden hat (seitens des Bfs erfolgen nur allgemein gehaltene Aussagen) scheidet eine Anerkennung der in Rede stehenden Kosten schon deshalb aus, da das vorliegende Vertragsverhältnis einem Fremdvergleich nicht standhält. So ist es unter Fremden nicht üblich, dass eine Person, die mit dem Um- und Ausbau eines Gebäudes beauftragt wird und in diesem Zusammenhang – wie vom Bf vorgebracht – wichtige Entscheidungen zu treffen hat – für diese Tätigkeit kein Honorar verrechnet, sondern lediglich die Reisekosten in Rechnung stellt. Dass im vorliegenden Fall kein Honorar verrechnet wurde, steht außer Streit. Der Umstand, dass sich die Gäste der nunmehr unter der Y-GmbH geführten Vermietung von Ferienappartements vorwiegend aus den Gästen des A-Hotels rekrutieren, stellt keine taugliche Begründung für die Nichtverrechnung eines Honorars dar.

Da es bereits an der Fremdüblichkeit mangelt, bedarf es näherer Ausführungen dazu, ob die vorliegende rechtsgeschäftliche Vereinbarung einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist, nicht mehr. Die Vereinbarung entspricht nicht den vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, die kumulativ vorliegen müssen. Die Abgabenbehörde hat demnach zu Recht die in Rede stehenden Reisekosten nicht als steuerliche Abzugspost zugelassen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist nicht zulässig, da durch die Rechtsprechung des VwGH geklärt ist, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen (dazu zählen auch Lebensgefährten) nur dann steuerlich anzuerkennen sind, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären (vgl. VwGH 18.04.2007, 2004/13/0025, VwGH 16.09.2003, 97/14/0054, VwGH 28.05.2002, 97/14/0053, VwGH 02.08.2000, 97/13/0019).