

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/4/18 2004/13/0025

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 18.04.2007

## Index

E3L E09301000;  
000;  
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art19;

BAO §114;

BAO §167 Abs2;

BAO §21;

BAO §22;

BAO §23;

B-VG Art140;

EStG 1988 §20 Abs1 Z2 litd idF 1996/201;

EStG 1988 §20 Abs1 Z2 litd;

StruktAnpG 1996 Art39 Z22;

UStG 1994 §12 Abs4;

UStG 1994 §12 Abs5;

UStG 1994 §4 Abs1;

UStG 1994 §4 Abs10;

VwGG §41 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. B. Trefil LL.M., über die Beschwerde der M in W, vertreten durch Dr. Wolfgang Halm, Wirtschaftsprüfer in 1090 Wien, Berggasse 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 27. November 2003, Zi. RV/2055-W/02, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1996 sowie Umsatzsteuer 1997 und 1998 und Einkommensteuer 1996 bis 1998, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Die Beschwerdeführerin erklärte in den Streitjahren 1996 bis 1998 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit als Physiotherapeutin und Vortragende sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf Grund eines Handels mit medizinisch-technischen Geräten.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 1997 und 1998 sowohl unecht steuerfreie Umsätze als Physiotherapeutin als auch steuerpflichtige Umsätze aus der Vermietung der Praxisräumlichkeiten an andere Physiotherapeuten erzielt habe. Vorsteuern seien im Zusammenhang mit beiden Umsätzen angefallen. Die Aufteilung in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuern habe die Beschwerdeführerin vorgenommen, indem sie die Umsätze aus der eigenen Physiotherapietätigkeit zu den Umsätzen der eingemieteten Physiotherapeuten in Relation gesetzt habe. Da die Höhe der Umsätze der fremden, in denselben Räumen arbeitenden Therapeuten nichts mit dem Betrieb der Beschwerdeführerin zu tun habe und eine Aufteilung nach dem wirtschaftlichen Zusammenhang nicht möglich sei, sei der Aufteilung das Verhältnis der unecht befreiten Umsätze zu den steuerpflichtigen Umsätzen zu Grunde zu legen.

Bei dieser Berechnung gelangte die Prüferin zu einer abziehbaren Vorsteuer im Ausmaß von 11% (1997) bzw. 16% (1998), woraus sich eine Vorsteuerkürzung für 1997 in Höhe von 7.866 S und für 1998 in Höhe von 793 S ergab.

Weiters stellte die Prüferin fest, dass die Beschwerdeführerin Zahlungen an ihren Lebensgefährten, ihren jetzigen Ehemann Jörg L., für Reinigungs- und Buchhaltungstätigkeiten geltend gemacht habe. Die Aufwendungen in Höhe von 92.500 S (1996) sowie je 144.000 S (1997 und 1998) seien einmal jährlich im Zuge des Jahresabschlusses verbucht worden. Der Zahlungsfluss sei bis zum Abschluss der Prüfung nicht nachgewiesen worden. Ein schriftlicher Vertrag habe nicht vorgelegt werden können. Auch Aufzeichnungen über die erbrachten Tätigkeiten und die dafür vorgesehene Zeit existierten nicht. Jörg L. habe die Einnahmen zur Einkommensteuer erklärt. Er sei im Jahr 1996 noch Student gewesen und habe ab Juli 1997 eine nichtselbstständige Arbeit in einem anderen Bundesland aufgenommen.

In rechtlicher Hinsicht vertrat die Prüferin die Ansicht, dass die Beschäftigung des Jörg L. einem Fremdvergleich nicht standalte und die Aufwendungen keine Betriebsausgaben darstellten.

Schließlich erkannte die Prüferin auch Aufwendungen für ein Arbeitszimmer nicht als Betriebsausgabe an. Begründend wurde ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe in den Streitjahren gemeinsam mit Jörg L. in einer rund 65 m<sup>2</sup> großen Wohnung gelebt. Davon sei ein zuvor von Jörg L. als Studierzimmer verwendeter Raum von 12,58 m<sup>2</sup> als Arbeitsraum zur Aufbewahrung von Buchhaltungsunterlagen und einschlägigen Prospekten für den Handel mit Medizintechnik genutzt worden. Die Handelswaren würden auf Bestellung von Kunden beschafft, ein Lagerraum sei dafür nicht erforderlich. Die Möblierung des Raumes bestehe aus einigen Kästen, einer Couch und einem Schreibtisch. Rein optisch wirke das Arbeitszimmer wie ein Wohnraum. Für die Nutzung des Raumes seien Kosten in Höhe von 45.000 S jährlich geltend gemacht worden. Die jährliche Gesamtmiere betrage 53.000 S. Für die eigentliche betriebliche Tätigkeit als Therapeutin stünden der Beschwerdeführerin zwei Therapieräume mit angeschlossener Küche sowie Vorraum und Rezeption zur Verfügung. Das zu Jörg L. bestehende Mietverhältnis halte einem Fremdvergleich gleichfalls nicht stand. Unter Fremden sei es üblich, Bestandverträge in Schriftform abzuschließen und Bestandgegenstand, Bestandzins und zeitlichen Geltungsbereich zu fixieren. Auch die ausschließlich betriebliche Nutzung des Raumes durch die Beschwerdeführerin scheine nach Art des Raumes nicht gegeben.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Prüferin an und erließ - nach Wiederaufnahme des Verfahrens - einen entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheid 1996 sowie Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998.

In ihrer gegen die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1996 gerichteten Berufung wandte die Beschwerdeführerin ein, dass dem Betriebsprüfungsbericht vom 25. April 2000 keine konkreten Wiederaufnahmegründe zu entnehmen seien. Dies sei umso gravierender, als Jörg L. beim selben Finanzamt veranlagt werde und daher keinerlei neue Tatsachen hervorgekommen sein könnten.

Ihre Berufung gegen die Sachbescheide begründete die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Vorsteuerkürzung mit dem Vorbringen, die Feststellungen der Prüferin verstießen gegen die Erfahrungen des täglichen Lebens und auch gegen die Denkgesetze, weil es klar sei, dass nach der Art der wirtschaftlichen Nutzung der Räume ein entsprechender Anteil an Vorsteuern gegeben sei und kein sachgerechter Grund zu finden sei, warum nicht eine Aufteilung der Vorsteuern wie von der Beschwerdeführerin vorgenommen rechtens sei. Die Zahlungen an den Lebensgefährten seien als Betriebsausgaben anzuerkennen. Es sei tatsächwidrig, dass kein Vertrag in Vorlage gebracht worden sei. Auch übersehe die Prüferin, dass der nunmehrige Ehemann erst ab August 1997 und auch dann nur halbtags berufstätig gewesen sei, sodass ihm ausreichend Zeit verblieben sei, die Leistungen tatsächlich zu erbringen. Ihm sei daran gelegen gewesen, ein entsprechendes Einkommen zu erzielen. Es gehe nicht an, die Verwaltungsagenden des Betriebes der Beschwerdeführerin als unwesentlich abzutun und den Schluss zu ziehen, es handle sich dabei um keine vergütungswerte Leistung. Ihr (nunmehriger) Ehemann verfüge über großes manuelles Geschick und habe im Prüfungszeitraum alle Reparaturarbeiten übernommen, was bei einem Betrieb, der über eine Vielzahl von Geräten zur Körperertüchtigung verfüge, als sehr wesentlich anzusehen sei.

Schließlich sei auch der Mietaufwand anzuerkennen. Die Betriebsprüfung habe in vollkommener Verkenntnis der Rechtslage und auch unter Verletzung der Erfahrungen des täglichen Lebens und der Denkgesetze übersehen, dass der Beschwerdeführerin in ihrer Praxis kein entsprechender Arbeitsraum zur Verfügung stehe. In der Praxis gebe es nur ein Rezeptionspult, an dem aus Geheimhaltungsgründen und sonstigen kaufmännischen Gründen keinesfalls Verwaltungsagenden erledigt werden könnten. Auch ein ungestörtes Arbeiten sei in der Praxis nicht möglich. Zudem müsse in der Betriebszeit eine Person dort den Empfang durchführen. In der Praxis seien überdies - wie den umsatzsteuerlichen Feststellungen zu entnehmen sei - auch Betriebsfremde tätig. Tatsachenwidrig sei, dass es überhaupt keine schriftlichen Unterlagen oder Zahlungsbelege gebe.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung trat die Prüferin insbesondere den Berufsausführungen entgegen, im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung sei ein Vertrag über die von Jörg L. zu erbringenden Leistungen zur Vorlage gebracht worden. Auch hinsichtlich des Mietaufwandes seien keine schriftlichen Verträge oder Zahlungsbelege vorgelegt worden.

In der antragsgemäß durchgeföhrten Berufungsverhandlung ergänzte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin, er habe der Prüferin einen handschriftlichen Vertrag persönlich ausgehändiggt und nicht mehr zurückerhalten. In dem Werkvertrag seien folgende Tätigkeiten aufgelistet worden:

"Reinigungsarbeiten, Einkauf von Sachaufwand, Führung der Buchhaltung, kleine Reparaturarbeiten, Wartung der Maschinen, Führung der Korrespondenz für den Handel mit medizinischtechnischen Geräten. Vereinbart war ein Stundenlohn von 200 S."

Jörg L. habe Maschinenbau studiert und sei nunmehr in diesem Sektor tätig. Ob Aufzeichnungen geführt worden seien, wisse der Vertreter heute nicht mehr. Es sei laufend abgerechnet und der Lebensgefährte bar bezahlt worden. Weiters verwies der Vertreter der Beschwerdeführerin auf seinen Antrag vom 14. Mai 2003 auf Vernehmung des Vaters und des Ehemannes der Beschwerdeführerin zur Frage des Arbeitsumfanges. Der Vater der Beschwerdeführerin könne aus eigener Anschauung bezeugen, dass Jörg L. in den Praxisräumen die Geräte instand gehalten und repariert sowie "vor ihm" Reinigungsarbeiten erbracht habe. Nachdem Jörg L. auf Grund seiner Erwerbstätigkeit nicht mehr in der Lage gewesen sei, diese Arbeiten vorzunehmen, hätten keine Ersatzkräfte aufgenommen werden müssen, weil die Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit entsprechend eingeschränkt und in der Folge aufgegeben und an einem anderen Ort in fremden Räumlichkeiten fortgesetzt habe.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens wird im angefochtenen Bescheid zur Frage der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1996 ausgeführt, die Beschwerdeführerin habe in den Beilagen zu den Erklärungen als Ausgabenposition "Honorare Mitarbeit Jörg L." geltend gemacht. Aus den Beilagen hätten sich keine weiteren Aufschlüsse darüber ergeben, welche Arbeiten honoriert worden seien. Die Beschwerdeführerin habe damals noch ihren Mädchennamen getragen, weshalb das Finanzamt auch nicht habe erkennen können, dass es sich bei Jörg L. um den Lebensgefährten und nunmehrigen Ehemann der Beschwerdeführerin gehandelt habe. Dies sei erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung hervorgekommen. Hinsichtlich der Aufwendungen für den Arbeitsraum sei aus dem Steuerakt lediglich hervorgegangen, dass ein "Benutzungsentgelt Wohnung" geltend gemacht werde. Erst die Prüferin

habe festgestellt, dass das Entgelt für die Benützung eines Raumes in der Wohnung des nunmehrigen Ehemannes bezahlt worden sei und diese Wohnung der Beschwerdeführerin und Jörg L. zur Befriedigung ihres Wohnbedürfnisses gedient habe.

Der Bescheid, mit dem die Wiederaufnahme verfügt worden sei, verweise auf die im Prüfungsbericht getroffenen Feststellungen. Im Prüfungsbericht werde zur Frage der Wiederaufnahme auf die Feststellungen zu den Zahlungen an Jörg L. und die Miete des Arbeitsraumes weiterverwiesen.

In rechtlicher Hinsicht vertrat die belangte Behörde dazu den Standpunkt, aus dem Betriebsprüfungsbericht sei zweifelsfrei erkennbar, dass das Finanzamt die beiden Feststellungen zu den Honoraren des Jörg L. und dem Benützungsentgelt für die Wohnung als Wiederaufnahmegrund herangezogen habe. Die belangte Behörde teile die Ansicht des Finanzamtes, dass es sich dabei um neu hervorgekommene Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO handle. Dass die Abgabenbehörde den Sachverhalt durch Einsicht in den Steuerakt des Jörg L. hätte erkennen können, ändere nichts daran, dass diese Zahlungen im Veranlagungsverfahren der Beschwerdeführerin neu hervorgekommen seien. Die angeführten Wiederaufnahmegründe hätten zu einer Überschussminderung im Jahr 1996 in Höhe von 116.500 S geführt, sodass nicht von bloß geringfügigen steuerlichen Auswirkungen ausgegangen werden könne und bei der Ermessensentscheidung der Herstellung der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem Prinzip der Rechtssicherheit der Vorrang einzuräumen gewesen sei.

Zur Frage des Vorsteuerabzuges führte die belangte Behörde aus, die Beschwerdeführerin erziele aus ihrer Tätigkeit als Physiotherapeutin (ab 1997) unecht steuerfreie Umsätze. Dies habe nach § 12 Abs. 4 UStG 1994 zur Folge, dass die Vorsteuerbeträge in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen seien. An Stelle einer Aufteilung nach Abs. 4 könne der Unternehmer die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluss führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen (Abs. 5 leg. cit.).

Die Beschwerdeführerin habe die Vorsteuern nach dem Verhältnis der eigenen erzielten Umsätze zu den von ihren Mietern erzielten Umsätzen aufgeteilt. Eine derartige Aufteilung entspreche nicht der Rechtslage. Würden vom Unternehmer keine ausreichenden Anhaltspunkte zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Zurechenbarkeit geboten und ergäben sich auch sonst keine sinnvollen Anhaltspunkte, könne die Behörde die subsidiär vorgesehene Methode der Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel anwenden. Der vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin angegebene "Mitbenutzerumsatz" von 500.000 S stelle keine direkte sachgerechte Zuordnung im Sinne des § 12 Abs. 4 UStG 1994 dar, sodass nach Abs. 5 leg. cit. vorzugehen sei. Da das Gesetz in den angeführten Bestimmungen stets von "Umsätzen" spreche und damit die Summe der Leistungsentgelte ohne Umsatzsteuer angesprochen sei, habe das Finanzamt zu Recht die Nettoumsätze zur Ermittlung des Aufteilungsschlüssels herangezogen.

Hinsichtlich der Zahlungen an Jörg L. wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die belangte Behörde erachte es für glaubwürdig, dass Jörg L. Arbeiten im behaupteten Umfang erbracht habe. Er habe im Jahr 1996 kein und im Jahr 1997 ein nur geringfügiges Einkommen bezogen. Es sei glaubwürdig, dass Jörg L. die Beschwerdeführerin nach Kräften unterstützt habe. Mangels Vorlage eines Vertrages oder Aufzeichnungen über die durchgeföhrten Arbeiten und Berechnungen des Honorars gehe die belangte Behörde davon aus, dass er im Bedarfsfall von der Beschwerdeführerin herangezogen worden sei, ohne dass darüber hinaus eine schriftliche oder konkrete mündliche Vereinbarung bestanden habe, welche Arbeiten wann und gegen welches Honorar durchgeführt und entlohnt werden sollten. Ab August 1997 - mit der Aufnahme einer unselbstständigen Tätigkeit - habe Jörg L. nur unter Rücksichtnahme auf dieses Beschäftigungsverhältnis in der ihm verbliebenen Freizeit zu Arbeiten herangezogen werden können. Nach Ansicht der belangten Behörde habe die Beschwerdeführerin als Gegenleistung für die Unterstützung ihres damaligen Lebensgefährten dessen Lebensunterhalt getragen.

Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, es habe eine handschriftliche Vereinbarung gegeben, welche der Prüferin ausgehändigt worden sei, halte die belangte Behörde für nicht glaubwürdig. Die belangte Behörde folge diesbezüglich den Angaben der Prüferin, wonach eine derartige Vereinbarung im gesamten Prüfungsverlauf nicht vorgelegt worden sei. Für die Behauptung, dass laufend abgerechnet und Jörg L. bar bezahlt worden sei, sei auch in der mündlichen Verhandlung kein Nachweis erbracht worden.

In rechtlicher Hinsicht verwies die belangte Behörde auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage der Anerkennung von Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, zu denen auch Lebensgefährten gehörten.

Die behauptete Vereinbarung sei weder nach außen in Erscheinung getreten noch habe ein klarer und feststehender Inhalt von der Beschwerdeführerin nachgewiesen werden können. Es sei auch nicht erkennbar, wie die Höhe der geltend gemachten Beträge berechnet worden sei. Ein Zahlungsnachweis sei gleichfalls nicht erbracht worden. Schließlich halte die gegenständliche Vereinbarung auch einem Fremdvergleich nicht stand. Bei fremden Arbeitskräften, die Buchhaltungs- und EDV-Arbeiten übernehmen, fehle üblicherweise die Bereitschaft, auch Reinigungsarbeiten durchzuführen, bzw. könnten umgekehrt Reinigungskräfte mangels Qualifikation nicht zu Buchhaltungs- und EDV-Arbeiten herangezogen werden. Die Vielfältigkeit der Aufgaben deute darauf hin, dass es sich bei den ausgeführten Arbeiten um jene Art von Mitarbeit im Erwerb eines nahen Angehörigen handelte, wie sie unter Familienmitgliedern üblich, steuerlich aber unbeachtlich sei. Ein Tätigwerden in der Freizeit spreche nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für das Vorliegen familienhafter Mitarbeit.

Dass Jörg L. die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Betriebsausgaben in seiner Steuererklärung als Einnahmen ausgewiesen habe, sei für die Beantwortung der hier strittigen Frage nicht von Bedeutung.

Zur Frage der Arbeitsraummiete verwies die belangte Behörde auf die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988, wonach eine Abzugsfähigkeit nur dann gegeben sei, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilde. Die Beschwerdeführerin habe angegeben, den Raum für ihre physiotherapeutische Tätigkeit benötigt zu haben. Nach dem Akteninhalt sei der Raum auch für den Handel mit den medizinisch-technischen Geräten genutzt worden. Die Tätigkeit als Physiotherapeutin beinhalte im Wesentlichen die Behandlung von Patienten, welche in den Praxisräumlichkeiten erfolgt sei. Nach der Verkehrsauffassung liege der Mittelpunkt einer derartigen Tätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer. Vor- und Nachbereitungsarbeiten könnten nicht den Mittelpunkt der Kerntätigkeit, das sei die Behandlung der Patienten, in das Arbeitszimmer verlagern, sodass die diesbezüglichen Aufwendungen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 fielen. Die Frage der Notwendigkeit des Arbeitszimmers und dessen (nahezu) ausschließlich berufliche Nutzung bedürfe daher keiner weiteren Prüfung.

Der materielle Schwerpunkt des Handels mit medizinischtechnischen Geräten liege in der Herstellung der Kontakte zu den Kunden und in der Akquisition der Aufträge. Diesbezüglich habe der Vertreter der Beschwerdeführerin ausgeführt, dass die Akquisition der Aufträge im Rahmen der physiotherapeutischen und der vortragenden Tätigkeit erfolge. Kunden seien Kollegen, Besucher der Vorträge, Patienten und Ärzte, mit denen die Beschwerdeführerin als Physiotherapeutin zu tun habe. Damit gehe die wesentliche Tätigkeit des Handels außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers vonstatten. Der Arbeitsraum stelle daher auch beim Gerätehandel nicht den Tätigkeitsmittelpunkt dar und fielen die diesbezügliche Aufwendungen unter das schon genannte Abzugsverbot.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

#### 1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1996:

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.

Eine Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Ein behördliches Verschulden am Unterbleiben der Feststellung der maßgeblichen Tatsachen oder der Heranziehung der Beweismittel im Erstverfahren schließt die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht aus (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2005, 2001/14/0007). Das Hervorkommen neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde (der abgabenfestsetzenden Stelle) geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 29. Mai 2001, 97/14/0036).

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass der Sachverhalt "bezüglich Jörg L. und dessen Wohnung" in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des Jahres 1996 in zweifelsfreier Weise dargelegt worden sei. Weiters habe die belangte Behörde nicht bedacht, dass die Beschwerdeführerin und Jörg L. beim selben Finanzamt zur Steuer veranlagt würden.

Schließlich sei der Finanzbehörde "durch die automatische Verständigung der Gewerbebehörde bekannt", dass die Beschwerdeführerin an diesem Standort den Handel mit medizinischen Geräte betreibe. Im Übrigen sei der abgabenrechtlich erhebliche Sachverhalt auch in der Steuererklärung des Jörg L. vollkommen offen gelegt.

Mit diesem Vorbringen tritt die Beschwerde den Feststellungen der belangten Behörde nicht entgegen, aus der Steuererklärung der Beschwerdeführerin für das Jahr 1996 (und den ihr angeschlossenen Beilagen) seien die der Mitarbeit des Jörg L. zu Grunde liegenden Vereinbarungen und insbesondere der Umstand nicht hervorgegangen, dass es sich bei Jörg L. um den Lebensgefährten der Beschwerdeführerin gehandelt habe.

Vor diesem Hintergrund ist lediglich zu prüfen, ob die neu gewonnenen Erkenntnisse der Abgabenbehörde in Bezug auf die von der Beschwerdeführerin unter der Bezeichnung "Mitarbeit Jörg L."

ausgewiesenen Aufwendungen geeignet waren, einen anders lautenden Einkommensteuerbescheid herbeizuführen und die diesbezüglichen Feststellungen in einem ordnungsgemäßen Verfahren zu Stande gekommen sind.

## 2. Mitarbeit des Jörg L.:

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 (vgl. für viele das die Mitarbeit einer Ehefrau betreffende hg. Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 99/14/0082).

Diese Grundsätze gelten auch für Personen, die miteinander eine Lebensgemeinschaft eingegangen sind (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 2. August 2000, 97/13/0019).

Die 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 ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen nahen Angehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits. Helfen etwa Familienmitglieder oder (Ehe-)Partner in ihrer Freizeit im Betrieb des Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer oder partnerschaftlicher Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand. Die den unterstützenden Familienangehörigen bzw. (Ehe-)Partner solcherart zugewendete "Gegenleistung" stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (vgl. das hg. Erkenntnis vom 1. Juli 2003, 98/13/0184).

Dass im Beschwerdefall vom beschriebenen Regelfall typischer familienhafter Mitarbeit abweichende, schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen im Sinne der zuvor genannten Anforderungen vorgelegen wären, hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid verneint.

Unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang, die belangte Behörde habe es unterlassen, die von ihr beantragten Zeugenbeweise aufzunehmen.

Die Beschwerdeführerin nimmt damit Bezug auf das Schreiben vom 14. Mai 2003, in dem beantragt wurde, Jörg L. sowie den Vater der Beschwerdeführerin als Zeugen zu vernehmen. Beide Zeugen könnten "konkrete Angaben über die tatsächlich erbrachten Leistungen meines Ehemannes Jörg L. für den in Frage stehenden Zeitraum machen". Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung hat der steuerliche Vertreter weiters vorgebracht, der Vater der Beschwerdeführerin könne aus eigener Anschauung bezeugen, dass Jörg L. "in den Praxisräumlichkeiten die Geräte instand gehalten und repariert und vor ihm die Reinigungsarbeiten durchgeführt" habe.

Die belangte Behörde hat die Beweise mit der Begründung nicht aufgenommen, dass sie dem diesbezüglichen Vorbringen der Beschwerdeführerin, Jörg L. habe die Beschwerdeführerin in den Bereichen Instandhaltung, Reinigung, Buchhaltung und EDV unterstützt, ohnedies als glaubhaft ansehe. Nicht glaubhaft sei lediglich, dass diese Mithilfe im Rahmen rechtsgeschäftlicher Verpflichtungen erfolgt sei. Soweit die Beschwerdeführerin diesen Ausführungen in der Beschwerde entgegenhält, Jörg L. hätte im Rahmen seiner Vernehmung "die Kopie des handschriftlich abgeschlossenen Werkvertrages neuerlich in Vorlage bringen können", macht sie allerdings nicht einsichtig, warum es zur Vorlage dieses Beweismittels der Zeugenvernehmung bedurfte. Das Vorhandensein einer Kopie des - nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin - der Prüferin ausgehändigten Originals wurde zu keinem Zeitpunkt des Berufungsverfahrens behauptet und insbesondere auch nicht über Vorhalt des Finanzamtes vom 27. November 2000, der Prüferin seien keine Unterlagen vorgelegt worden, eingewendet.

Soweit in der Beschwerde das Vorliegen einer Lebensgemeinschaft für bestimmte Zeiträume der Jahre 1997 und 1998 in Abrede gestellt wird, verstößt dieses Vorbringen gegen das Neuerungsverbot, weil der Umstand, dass es sich bei Jörg L. um den Lebensgefährten der Beschwerdeführerin gehandelt hat, im gesamten Verwaltungsverfahren unbestritten blieb. Im Übrigen weist die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zu Recht darauf hin, dass das Vorliegen einer ununterbrochenen Wohngemeinschaft nicht Voraussetzung dafür ist, von einem fehlenden Interessengegensatz zwischen der Beschwerdeführerin und Jörg L. auszugehen, sondern die auch in der Beschwerde nicht in Abrede gestellte persönliche Nahebeziehung der Beschwerdeführerin zu Jörg L.

Dass die Mitarbeit des Lebensgefährten mit - je nach Tätigkeitsbereich unterschiedlichen - Stundensätzen honoriert worden sei, ist ein Beschwerdevorbringen, das sich von den im Verwaltungsverfahren gemachten Angaben, man habe einen (einheitlichen) Stundensatz von 200 S vereinbart, entfernt und damit indirekt die Feststellung der belangten Behörde bestätigt, dass es im Beschwerdefall an einer klaren nach außen in Erscheinung getretenen Grundlage für die Mithilfe des Jörg L. im Betrieb der Beschwerdeführerin gefehlt habe. Auch von einem "Telefondienst", für den Jörg L. nach den Beschwerdeauführungen in den Jahren 1997 bis 1999 jeweils eine wöchentliche Entlohnung von 1.000 S erhalten haben soll, war im Verwaltungsverfahren keine Rede. Ebenso verhält es sich mit dem Beschwerdevorbringen, Jörg L. habe zu Beginn des Jahres 1996 "an der Fertigstellung des Mietobjektes gearbeitet", indem er u.a. den Parkettboden repariert, geschliffen und gewachst, sowie einen Kasten angefertigt und Vorhangstangen montiert habe.

Der Beschwerde gelingt es damit insgesamt nicht aufzuzeigen, dass die belangte Behörde zu Unrecht vom Fehlen klarer rechtsgeschäftlicher Abmachungen zwischen den nunmehrigen Ehegatten ausgegangen wäre.

### 3. Arbeitszimmer

Anders als das Finanzamt hat die belangte Behörde den Aufwendungen für die Benützung der vom Lebensgefährten angemieteten Wohnung für betriebliche Zwecke nicht mangels Fremdüblichkeit oder fehlender ausschließlich betrieblicher Nutzung die Anerkennung versagt, sondern unter Hinweis auf die mit dem Strukturanpassungsgesetz BGBI. Nr. 201/1996 eingeführte Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der genannten Fassung sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Dass das in Rede stehende Arbeitszimmer im Wohnungsverband gelegen ist, ist unstrittig.

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel wird darauf

abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl. für viele die hg. Erkenntnisse vom 2. Juni 2004, 2003/13/0166, und vom 24. Juni 2004, 2001/15/0052). Der Mittelpunkt der beruflichen und betrieblichen Tätigkeit eines Freiberuflers mit auswärtiger Kanzlei oder Praxis ist nicht in dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer zu sehen (vgl. Doralt, EStG4, § 20 Tz. 104/6).

Die belangte Behörde hat ihre rechtliche Beurteilung, der vom Lebensgefährten angemietete Teil der gemeinsamen Wohnung bilde nicht den Mittelpunkt der von der Beschwerdeführerin ausgeübten Tätigkeit als Physiotherapeutin, unbedenklich auf den Umstand stützen können, dass die den materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit bildende Behandlung der Patienten in einer eigenen Praxis und nicht im häuslichen Arbeitszimmer erfolgte. Es trifft auch nicht zu, dass dieser Beurteilung die irrite Sachverhaltsannahme zu Grunde liege, der Beschwerdeführerin stehe in den Praxisräumen ohnedies "ein Arbeitsplatz" zur Verfügung. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin über keinen anderen Arbeitsraum verfügt, macht das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nicht zwangsläufig zum Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit, wenn wie im Beschwerdefall das Arbeitszimmer lediglich zur Aufbewahrung von Unterlagen und Erledigung von "Verwaltungsaufgaben" im Zusammenhang mit einer außerhalb der Wohnung gelegenen physiotherapeutischen Praxis Verwendung findet. (vgl. zur Tätigkeit eines Versicherungsvertreters das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2000, 99/14/0283).

In Widerspruch zu ihren Abgabenerklärungen begibt sich die Beschwerdeführerin mit ihrem Vorbringen, das Arbeitszimmer habe den Mittelpunkt ihrer Tätigkeit im Rahmen des Handels mit medizinisch-technischen Geräten gebildet. Die Beschwerdeführerin hat in allen Streitjahren für die Tätigkeit als Physiotherapeutin einerseits und den Handel mit medizinisch-technischen Geräten andererseits getrennte Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen gelegt und die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer ausschließlich der therapeutischen Tätigkeit zugeordnet. Auch das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, Verkaufsgespräche und Werbung würden im Rahmen der therapeutischen Behandlungen und bei Vorträgen oder bei sonstigen Kontakten mit Ärzten stattfinden, bot keinen Anhaltspunkt dafür, das Arbeitszimmer als Mittelpunkt der Handeltätigkeit auszuweisen. Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, sie habe das Gewerbe "am Standort des Büros" angemeldet, ist wiederholend auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen, wonach der Mittelpunkt einer Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen und im Zweifel darauf abzustellen ist, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird. Auf die formale Meldung als Standort einer Gewerbeausübung kommt es demnach nicht entscheidend an.

Dem Beschwerdevorbringen, der im angefochtenen Bescheid vertretene Standpunkt sei "verfahrensrechtlich" (gemeint wohl verfassungsrechtlich) bedenklich, weil es allen Steuerpflichtigen möglich sein müsse, die Kosten eines "Büroarbeitsplatzes" abzusetzen, ist zu erwidern, dass die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers darin liegt, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung nach der Lebenserfahrung vielfach nahe liegt, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung nur schwer zu erbringen ist, weil ein solcher Nachweis Ermittlungen im engen Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordert würde. Aus diesem Grund bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber die Abziehbarkeit von Aufwendungen für das Arbeitszimmer auch davon abhängig macht, dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen bildet (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 98/15/0100).

#### 4. Vorsteuerabzug

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 und 2 UStG 1994 sind vom Vorsteuerabzug die Steuern für die Lieferungen von Gegenständen und für sonstige Leistungen ausgeschlossen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände oder diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Bewirkt der Unternehmer neben Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, so hat der Unternehmer nach § 12 Abs. 4 UStG 1994 die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

An Stelle einer Aufteilung nach Abs. 4 kann der Unternehmer  
nach § 12 Abs. 5 UStG 1994

1. die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum

Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen

Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge

aufteilen, oder

2. nur jene Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der

Umsätze aufteilen, die den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach Abs. 3 führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass sie in den Streitjahren 1997 und 1998 einen vom Umsatz ihrer Mieter abhängigen Mietzins erhalten habe. Da die Untermieter dieselbe Tätigkeit wie die Beschwerdeführerin ausgeübt hätten, wäre auch die Verursachung von Aufwendungen, in denen Vorsteuern enthalten wären (Energie, Beheizung, etc.), proportional zum Umsatz der Beschwerdeführerin einerseits und jener der Mieter andererseits gegeben. Die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Aufteilung entspräche damit der Bestimmung des § 12 Abs. 5 Z. 2 UStG 1994.

Grundsätzlich verlangt das Gesetz eine Zuordnung nach Maßgabe des Zusammenhangs der Vorsteuern mit den Ausgangsumsätzen. Entscheidend ist der objektive wirtschaftliche Zusammenhang zwischen den für das Unternehmen erworbenen Gegenständen bzw. sonstigen Leistungen und den eigenen unternehmerischen Leistungen (vgl. mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Ruppe, UStG 19943, § 12 Tz. 179). Bei den in § 12 Abs. 4 und 5 angesprochenen Umsätzen handelt es sich um die Umsätze jenes Unternehmers, der den Vorsteuerabzug vornimmt. Vor diesem Hintergrund können nur die von der Beschwerdeführerin erzielten steuerpflichtigen Vermietungsumsätze und nicht die Umsätze ihrer Mieter für die nach § 12 Abs. 4 oder Abs. 5 Z. 2 UStG 1994 vorzunehmende Zuordnung der Vorsteuerbeträge zu steuerpflichtigen und steuerbefreiten Umsätzen herangezogen werden. Dass die von den Mietherrn der Beschwerdeführerin erzielten Umsätze aus physiotherapeutischen Behandlungen nicht Grundlage der nach § 12 zu treffenden Zuordnung sein können, erhellt im Übrigen auch der Umstand, dass diese Umsätze ihrerseits unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z. 19 UStG 1994 fielen und damit einen Vorsteuerabzug gerade ausschlössen.

Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass die Aufwendungen für die Praxis im Verhältnis der Eigen- zur Fremdnutzung (schätzungsweise) zugeordnet werden könnten, hat sich die belangte Behörde ohnedies im Ergebnis angeschlossen, indem sie die Umsätze der Beschwerdeführerin als Physiotherapeutin zu den von der Beschwerdeführerin für die Fremdnutzung erzielten Umsätzen in Relation gesetzt hat. Dass bei der Zuordnung der Vorsteuern nach dem Verhältnis der zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen zu den übrigen Umsätzen von Beträgen ohne Umsatzsteuer auszugehen ist, ergibt sich dabei schon aus systematischen Gründen. Wie den Bestimmungen des § 4 Abs. 1 und Abs. 10 UStG 1994 zu entnehmen ist, verwendet der Gesetzgeber den Begriff des Umsatzes als Entgelt, das die Umsatzsteuer noch nicht enthält (vgl. dazu auch das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 1998, 98/14/0057). Zu verweisen ist im Übrigen auf die gemeinschaftsrechtliche Grundlage der Bestimmungen des § 12 Abs. 4 und 5 UStG 1994 in Art. 19 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie, in dessen Abs. 1 ausdrücklich von Nettoumsätzen als Ausgangspunkt für die Berechnung des (anteiligen) Vorsteuerabzugs die Rede ist ("...Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug nach Art. 17 Absätze 2 und 3 berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer ...").

Die Beschwerde erweist sich demnach insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 18. April 2007

#### **Schlagworte**

Sachverhalt Beweiswürdigung

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2004130025.X00

**Im RIS seit**

17.05.2007

**Zuletzt aktualisiert am**

24.06.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)