



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch  
Senat 1

GZ. RV/0354-F/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Dr. Gerhild Fellner, Bernd Feldkircher und Dr. Klaus Holbach über die Berufungen des Adr, vertreten durch Mag. WE Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 5400 Hallein, Davisstraße 7, vom 18. Mai 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 16. April 2007 betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre 2000 und 2004 sowie Umsatzsteuer für die Streitjahre 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 bzw. vom 30. März 2007 betreffend Einkommensteuer für die Streitjahre 2001, 2002 und 2003 nach der am 12. November 2009 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO wurden seitens des Betriebsprüfers nachstehende Feststellungen getroffen:

#### Tz. 1 Vermietung I

*Der Abgabepflichtige Dr. DW (Anm.: =Berufungswerber) erwarb lt. Kaufvertrag vom 15.5.2000 insgesamt 53/1514 Anteile an der Liegenschaft In in I samt damit verbundenem Wohnungseigentum an der Wohnung Top 5B. Das Flächenausmaß der Wohnung beträgt ca. 55 m<sup>2</sup>.*

---

Zur gleichen Zeit kaufte der ehemalige Studienkollege, Freund und Steuerberater des Abgabepflichtigen, Mag. WE, im selben Haus die gegenüberliegende Wohnung Top 6B. Das Flächenausmaß dieser Wohnung beträgt ebenfalls ca. 55 m<sup>2</sup>.

Lt. Angaben anlässlich einer durchgeführten Nachschau wurde die Wohnung des Dr. DW Top 5B ab Juni 2000 an KE (Tochter des Mag. WE) vermietet. Lt. Angaben anlässlich einer durchgeführten Nachschau wurde die Wohnung des Mag. WE (Top 6B) ab Juli 2000 an PW (Sohn des Dr. DW) vermietet.

Die jeweiligen Mietvereinbarungen wurden It. Angaben der Wohnungseigentümer mündlich getroffen. Als Mietentgelt wurde ein Betrag von netto ATS 4.000,00 bzw € 319,76 angesetzt. Die Mieterlöse wurden jeweils entsprechend deklariert und die Vorsteuerbeträge (ua Vorsteuer der Anschaffungskosten) in Abzug gebracht.

Lt. zentralem Melderegister haben in der Wohnung des Dr. DW (Top 5B) die Kinder PW (ab 4.5.2001) und KE (ab 1.10.2001), sowie BE (ab 9.11.2001) und SE (ab 11.10.2002) ihren Nebenwohnsitz gemeldet. Für die Wohnung des Mag. WE (Top 6B) scheint keine Meldung auf.

Lt. Angaben des Dr. DW in der Niederschrift vom 11.5.2004 wollte sein Sohn aus gesundheitlichen Gründen die Wohnung des Vaters (Top 5B), welche auf der Südseite liegt, nicht benutzen. Der Grund dafür liege in der Beeinträchtigung der Augen seines Sohnes, der zu helles Licht - Tageslicht schwer ertrage. Da die Wohnung seines Steuerberaters auf der Nordseite liegt, und dessen ebenfalls studierende Tochter die Südseite ohnehin bevorzuge, wurden die Wohnungen im gegenseitigen Mietverhältnis "getauscht".

Lt. Angaben des Mag. WE in der Niederschrift vom 23.2.2004 werde seine Wohnung seit September 2003 nicht mehr von PW (Auslandsstudium-Amerika), sondern von seinen drei Kindern bewohnt. Nach Beendigung des Amerikaaufenthaltes von PW sei ein Wohnungswechsel wieder geplant.

Aufgrund von Feststellungen der BP befindet sich der Mietgegenstand im Stadtteil SN. Dieser liegt im Zentrum direkt am A in Universitätsnähe. Bei diesem Stadttteil handelt es sich It. erteilter Auskunft um mittlere bis sehr gute Wohnlage. Gemäß dem Immobilienpreisspiegel liegen die Mieten in I Stadt bei einem guten Wohnwert im Jahre 2000 bei € 7,2/m<sup>2</sup> und im Jahre 2001 bei € 7,7/m<sup>2</sup>, bei einem sehr guten Wohnwert im Jahre 2000 bei € 9,11/m<sup>2</sup> und im Jahre 2001 bei € 9,6/m<sup>2</sup>. Diese Werte sind als Nettopreise ohne Betriebskosten zu verstehen. Bei Gegenüberstellung des erklärten Mietzinses von netto ohne Betriebskosten in Höhe von € 5,28/m<sup>2</sup> mit dem für gute und sehr gute Lagen ergibt sich, dass der verlangte Mietzins einem Fremdvergleich nicht standhält.

Gem. § 22 Abs. 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nicht umgangen oder gemindert werden. Ein Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet.

Die hier gewählte rechtliche Konstruktion der wechselseitigen Vermietung der beiden Wohnungen in I an die Kinder des jeweils anderen Wohnungseigentümers stellt eine Gestaltung dar, die ohne den abgabensparenden Effekt bzw. ohne das Resultat der Steuerminderung (Vorsteuerabzug betreffend den Erwerb der gegenständlichen Wohnung) schlichtweg unverständlich erscheint. Der außersteuerlich genannt Grund, "dass kein grelles Sonnenlicht

---

*vertragen werde", stellt eine nicht verifizierte Behauptung dar, die am Missbrauchscharakter der gewählten Vorgangsweise nichts ändern kann.*

*Liegt Missbrauch vor, so sind gem. § 22 Abs. 2 BAO die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen Gestaltung zu erheben wären. Die erklärten Einkünfte sind iZm dem § 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994 bzw. § 20 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 steuerlich unbeachtlich.*

Entsprechend den Feststellungen des Betriebsprüfers ergingen in der Folge **endgültige** Einkommensteuer- bzw. Umsatzsteuerbescheide, die im Gegensatz zu den ursprünglichen, **vorläufigen** Bescheiden keine steuerbaren Umsätze und somit auch keine Vorsteuern (U) bzw. keine Überschüsse (E) betreffend die Wohnung in I in Ansatz brachten. Die Einkommensteuerbescheide 2001, 2002 und 2003 waren datiert mit 30.3.2007, alle anderen Bescheide mit 16.4.2007. Der Bericht des Prüfers enthält abschließend den Vermerk: *Die Schlussbesprechung entfiel. Verzichtserklärung vom 26.3.2007.*

In seinen **Berufungen** erläuterte der Berufungswerber, bisher sei der dem Finanzamt bekannte Sachverhalt betreffend die Wohnung in I nicht beanstandet worden. Offenbar gehe die nun geänderte Rechtsmeinung hinsichtlich der Einkunftsquelle als "privatbedingt" auf eine Anregung des UFS Salzburg zurück. Zum Zeitpunkt der Anschaffung der Wohnung sei in einem Fachartikel (ARD 5098) ausgeführt worden, dass eine Vermietung an nahe Angehörige keinen Gestaltungsmisbrauch darstelle.

Jedoch sei die Wohnung ohnehin nicht an seinen Sohn PW, sondern an KE - eine Fremde - vermietet worden. PW habe die im selben Stockwerk liegende, artgleiche Nordwohnung gemietet. Die Meldung in dieser Wohnung Top 6b habe er offenbar vergessen. Hinsichtlich der Betriebskosten betreffend die Wohnung Top 6b habe der Betriebsprüfer nicht erwähnt, dass diese von PW, bzw. jene für Top 5b von KE getragen worden waren.

Primäres Interesse für den Wohnungserwerb sei das äußerst günstige Angebot des Bauträgers gewesen. Im Hinblick auf seine Pensionsvorsorge habe der Berufungswerber, der auch ein Mietobjekt in Wien, S-straße, besitze, daher zugegriffen.

Eine missbräuchliche Gestaltung liege nicht vor, weil der Berufungswerber die Wohnung auch an seine Kinder zu fremdüblichen Preisen vermietet hätte, so es dazu gekommen wäre. Dies entspreche der zum Zeitpunkt herrschenden Rechtsmeinung. In einem gleichgelagerten Wiener Fall sei die Vermietung im Übrigen anerkannt worden. Offenbar werde der Grundsatz der "Regelmäßigkeit der Besteuerung in Österreich" nicht gewahrt.

Was die Wohnlage betreffe, sei diese weder sehr gut noch auch nur gut. SN sei der Armenstadtteil von I mit einem überdurchschnittlich hohen Ausländeranteil. Der vom Betriebsprüfer zitierte und dem Berufungswerber übrigens nicht zur Kenntnis gebrachte Immobilienpreisspiegel könne daher nicht nachvollzogen werden. Die Miethöhe im Streitfall entspreche den Empfehlungen des Gebäudeverwalters. Laut "Mietenspiegel" für 2002 und 2003 des Immobilienmaklers könne von einem Preis von 5,70 € /m<sup>2</sup> ausgegangen werden. Insgesamt liege Fremdüblichkeit vor.

Im Übrigen habe die Schlussbesprechung ohne Einbindung des steuerlichen Vertreters mit dem Berufungswerber allein stattgefunden. Der Berufungswerber habe sie für eine "Vorbesprechung" gehalten.

Es wurde gemäß §§ 282 Abs. 1 Z 1 und 284 Abs. 1 Z 1 BAO der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat gestellt.

Seitens der Abgabenbehörde I. Instanz erging eine abweisende **Berufugsvorentscheidung** mit nachstehender Begründung:

Unterhaltsleistungen betreffend die Wohnversorgung eigener Kinder seien steuerlich unbeachtlich, auch wenn sie in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet würden. Dies bedeute in concreto, dass eine Wohnungsvermietung an die eigenen Kinder steuerlich niemals anerkannt werden könne, was naturgemäß auch einen Vorsteuerabzug ausschließe. Überlegungen hinsichtlich Fremdüblichkeit und Ankaufsmotiven seien daher entbehrlich. Missbräuchlich sei die gewählte Gestaltung der wechselseitigen Wohnungsvermietung an die Kinder des jeweils anderen Eigentümers deshalb, weil sie bei Wegdenken des abgabensparenden Effekts einfach unverständlich sei.

Der Berufungswerber beantragte unter Aufrechterhaltung seiner schon in der Berufung gestellten Anträge deren **Vorlage** an die Abgabenbehörde II. Instanz. Er führte aus, in der Berufugsvorentscheidung sei von einem völlig falschen Sachverhalt, nämlich einer Vermietung an die eigenen Kinder, ausgegangen worden. § 22 BAO stelle lediglich eine Ergänzungsnorm zu § 21 BAO dar und habe keine selbständige normative Bedeutung.

Seitens des **Unabhängigen Finanzsenates** wurde nachstehendes Ergänzungersuchen an den Berufungswerber gerichtet:

**1)** *Laut Aktenlage vermieteten Sie Ihre Wohnung in I, Innstraße 51, Top 5B, von Juni 2000 bis September 2003 an die studierende Tochter K Ihres steuerlichen Vertreters und*

---

persönlichen Freundes Mag. WE. Ab 2001 bzw. 2002 zogen auch dessen Kinder B und S in die genannte Wohnung ein.

Bitte weisen Sie anhand von Bankauszügen lückenlos die Mietüberweisungen für den gesamten Vermietungszeitraum nach (im Akt befindet sich lediglich ein Kontoauszug vom 3.1.02, "Miete KE, 319,76 €"), sodass Zahlungsströme und Miethöhe für den Unabhängigen Finanzsenat nachvollziehbar sind.

**2)** Darüber hinaus werden Sie gebeten, mitzuteilen und belegmäßig nachzuweisen, wie hoch die monatlichen Unterhaltszahlungen an Ihren studierenden Sohn P waren, der laut Aktenlage die im selben Gebäude und Stockwerk gelegene, gleich große Wohnung Top 6B des Mag. WE gemietet hatte. Auch im Hinblick auf diese Mietzahlungen wird um lückenlosen belegmäßigen Nachweis ersucht.

**3)** Von wem wurde die Einrichtung der jeweiligen Wohnung (Top 5B bzw. 6B) finanziert?

**4)** Hatte Ihr Sohn P im Streitzeitraum regelmäßige eigene Einkünfte, falls ja, in welcher Höhe und aus welcher Tätigkeit?

**5)** Wer wohnte ab 09/03 in Ihrer Wohnung (laut Aktenlage sind die Kinder des Mag. E ab diesem Zeitpunkt in die eigene Wohnung Top 6B gezogen)? Geben Sie auch für den Zeitraum 09/03 bis Ende 2004 Aufschluss über Miethöhe und -zahlungen anhand belegmäßiger Nachweise.

**6)** Wer bewohnt heute Ihre Wohnung zu welchen Bedingungen (bitte ebenfalls belegmäßiger Nachweis)?

**7)** Nehmen Sie zu dem Umstand Stellung, dass hinsichtlich aller oben genannter studierender Kinder laut Melderegisterauskunft Meldungen an der Adresse I, Innstraße 51, erst ab frühestens Mai 2001 aufscheinen und auch das nur hinsichtlich Top 5, dh der Ihnen gehörigen Wohnung, wobei im Fall BEs als "Unterkunftgeber" Mag. WE genannt ist!

Am **6.3.2009 erschien der Berufungswerber persönlich** in den Räumen des Unabhängigen Finanzsenates und gab Auskunft zu obenstehenden Fragen:

**1)** Betreffend Juli 2000 bis 12/2004 lege ich nahezu lückenlos die Zahlungsbelege der Fr. KE hinsichtlich Mietzahlungen vor. Betreffend die Kinder B und S des Mag. E kann ich nicht genau sagen, wann diese eingezogen sind bzw. wieder ausgezogen sind. Mietpartnerin war für mich immer KE.

**2)** Ich kann Belege, wenn auch nicht lückenlos, betreffend Überweisungen (Dauerauftrag) auf das Konto meines Sohnes P vorlegen, die zum Zwecke der Mietbestreitung und der Betriebskosten an ihn überwiesen wurden und im Laufe der Zeit, wie aus den Unterlagen ersichtlich, entsprechend erhöht worden sind. Für die Bestreitung seines Lebensunterhaltes hat P extra Geld bekommen und zwar von meiner Frau und mir. Er hatte auch eine Visakarte auf mein Konto, über die er Bücher, fallweise Medikamente, Lebensmittel und manchmal auch Bekleidung kaufte. Die Studiengebühren habe ich meist persönlich von meinem Konto überwiesen. Teilweise kann ich auch die Zahlungen für die Betriebskosten von P an die Hausverwaltung durch Belege nachweisen.

**3)** Die Kinder E haben meine Wohnung auf studentengemäße Art eingerichtet, d.h. mit Matratzen auf dem Boden und ein wenig improvisiert. Mein Sohn P hat die E - Wohnung mit Möbeln ausgestattet, die teilweise aus dem Nachlass des verstorbenen Großvaters stammten. Auf beiden Seiten wurde versucht, die diesbezüglichen Kosten gering zu halten. Die Wohnungen, die Neubauwohnungen waren, waren beim Kauf lediglich mit einer Küche ausgestattet. Sie wurden demgemäß nicht möbliert vermietet.

**4)** In den Jahren 2002 und 2003 war P auf der Universität I, auf der SOWI-Fakultät, als Tutor beschäftigt. Sein Einkommen belief sich meiner Erinnerung nach so auf etwa 200,- bis 300,- € pro Monat, während des Studienjahres, nicht in den Ferien. Diese Tätigkeit war finanzamtsbekannt. Die Betragshöhe war so, dass sie nicht schädlich für den Bezug der Familienbeihilfe war. Belege über diese Einkünfte habe ich nicht, da mein Sohn offenbar nichts aufbewahrt hat.

**5)** Im September 2003 ging P, der Internationale Betriebswirtschaft studierte, für ein Auslandssemester an eine Universität in der Nähe von Chicago. Er kam im Sommer 2004 aus Amerika zurück. Ich kann sagen, dass KE in dieser Zeit die Miete an mich wie gewohnt weiter bezahlte und weiterhin meine Hauptmieterin war. P hat naturgemäß die Miete für die E - Wohnung nicht gänzlich in diesem Zeitraum bezahlt. 2003 bezahlte er für 8 Monate, und im Jahr 2004 für 4 Monate (ab Oktober). Meines Wissens hat in P's Abwesenheit ein Hr. H die E - Wohnung gemietet, das war auch ein Student. Bezüglich der Mietzahlungen von P 2003 und 2004 lege ich Belege vor.

**6)** In den Jahren 2005 und 2006 wurde die Wohnung nach wie vor zu denselben Bedingungen von KE bewohnt. Im Jänner 2007 wohnte noch KE in meiner Wohnung. Dann war sie mit dem Studium fertig. Es zogen Hr. Kn und Hr. F, zwei Studenten, ein. Sie bezahlten jeweils 255,- €, in diesem Betrag waren sowohl die Betriebskosten als auch die USt enthalten (Hr. F zog genau gesagt erst Mitte März ein und bezahlte erst ab April die vollen 255,- €). Die

Betriebskosten werden von mir an die Hausverwaltung weitergeleitet. Hr. Kn ist immer noch Mieter meiner Wohnung, als zweite Mieterin habe ich heute eine Fr. VB, die 290,- € brutto bezahlt.

Im Jahr 2007 belief sich der Betriebskostenanteil für die Wohnung auf 179,95 € pro Monat, im Jahr 2008 zwei Monate lang auf je 157,06 €, zehn Monate lang auf je 169,88 €.

**7)** Zu den Meldungen kann ich nichts sagen, ich habe diesbezüglich keinerlei Informationen. Dass bei BE als Unterkunftgeber sein Vater aufscheint, ist mir unerklärlich.

**Wie nachstehend wurden weitere, anlässlich seines persönlichen Vorsprechens an den Berufungswerber gerichtete Fragen beantwortet:**

**8)** Die Höhe der Miete ist auf beiden Seiten während der Streitjahre dieselbe geblieben.

**9)** Ich habe mit KE keinen schriftlichen Mietvertrag abgeschlossen, weil ich es nicht für nötig hielt. Ich halte dies auch heute mit meinen Mietern noch gleich. Auch mein Sohn P hatte mit Mag. E keinen schriftlichen Mietvertrag abgeschlossen.

**10)** Mein Sohn litt im Kindesalter an einem Schielen. Er wurde schon als Kind operiert, seine Augenerkrankung konnte korrigiert werden. Was zurück geblieben ist, war eine Lichtempfindlichkeit. Diese veranlasste ihn, die nordseitig gelegene E - Wohnung unserer eigenen Wohnung vorzuziehen. Wenn ich gefragt werde, warum ich nicht nicht gleich diese nordseitige Wohnung damals gekauft habe, so antworte ich, wir haben das zuerst gar nicht bedacht. Die Kinder kamen auf die Idee mit dem Tausch. Dass mein Sohn eine Behinderung hat, kann man durchaus nicht sagen. Wenn ich gefragt werde, was passiert wäre, wenn die Kinder diese Idee nicht gehabt hätten, so muss ich sagen, dass ich das nicht weiß.

**Vorgelegte Belege:****ad 1):** Kontoauszüge

<b>Miete KE an Bw</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
<b>ATS</b>	<b>4.400,00</b> für 07, 09, 10 - 12	<b>4.400,00</b> für 01 - 12			
<b>€</b>			<b>319,76</b> für 01, 02, 04 - 07, 09 - 12	<b>319,76</b> für 01 - 07 und 09 - 12	<b>319,76</b> für 01 und 03 - 12

**ad 2):** Kontoauszüge

<b>"Studiengeld" von Bw an Sohn</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
<b>ATS</b>	<b>5.000,00</b> für 04 - 10, <b>6.500,00</b> für 11 - 12	<b>6.500,00</b> für 01 - 02, <b>8.200,00</b> für 03 - 12			
<b>€</b>			<b>595,92</b> für 01 - 12	<b>595,92</b> für 01 - 08, Storno ab 08	<b>750,00</b> für 06 und 10 - 12
<b>Miete PW an Mag. E</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
<b>ATS</b>	<b>4.400,00</b> für 11	<b>4.400,00</b> für 01 und 11			
<b>€</b>			<b>319,76</b> für 10 und 12	<b>319,76</b> für 03 und 04	<b>319,76</b> für 11

Betreffend Mietzahlungen von PW an Mag. WE wurden in Kopie auch zwei Bestätigungen der Raiba Fe hinsichtlich 8 x Überweisung für 2003 à 319,76 € sowie 3 x Überweisung für 2004, davon 2 x à 320,00 €, einmal 620,00 €, eingereicht.

**ad 5):** siehe hiezu bei **ad 1)**, Mietzahlungen laut Kontoauszügen weiterhin fast lückenlos durch KE .

**ad 6):** Hiezu reichte der Berufungswerber eine eigenhändige Aufstellung ein, die ab 2008 als Mieter VB und RK nennt. Der Mietanteil von VB beträgt demnach 290,00 €, der von RK 255,00 €. Von den zusammen 545,00 € sind 161,46 € an Betriebskosten abzuziehen (diese werden vom Berufungswerber weiterüberwiesen), sodass brutto ohne Betriebskosten 383,54 € verbleiben. Es ist nicht genau erkennbar, ob sich die Berechnung auf 2008 oder 2009 bezieht, da weitere Notizen auf dem Berechnungsblatt zu einer Durchschnittsmonatsmiete ohne Betriebskosten von brutto 353,92 € gelangen. Belege wurden im Hinblick auf die nach KE gekommenen Mieter nicht vorgelegt.

In der am 12. November 2009 abgehaltenen **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde **ergänzend** ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter wandte ein, zum Teil sei **Verjährung** eingetreten; der Prüfungsauftrag stamme vom 2.2.2007.

Der Berufungswerber betonte, der Abgabenbehörde gegenüber von Anfang an den Sachverhalt offengelegt zu haben. Er habe dem Finanzbeamten B (Name dem Unabhängigen Finanzsenat bekannt) erklärt, die Wohnung in I an seinen Sohn P vermieten zu wollen. Der Finanzbeamte habe geantwortet, eine solche Vermietung sei unbedenklich, wenn sie einem Fremdvergleich standhalte. Er habe sowohl 2004, als auch 2006 im Finanzamt vorgesprochen. Am 11.5.2004 sei eine Niederschrift mit zwei Finanzbeamten aufgenommen worden (Anm.: Niederschrift ist aktenkundig). Schon im Jahr 2000, dezidiert erinnere er sich nicht an dieses Gespräch, sei er zu einer Besprechung im Finanzamt gewesen. Es sei um die Vorsteuer gegangen.

Aufgrund der von ihm offengelegten Umstände und der Auskünfte, die er darauf erhalten habe, berufe er sich auf den Grundsatz von **Treu und Glauben**. Eine wechselseitige Vermietung zwischen ihm und seinem steuerlichen Vertreter an das Kind des jeweils anderen sei anfangs nicht geplant gewesen. Mehr oder weniger durch Zufall und aufgrund einer Initiative P's, den das Licht in der südseitigen Wohnung doch gestört habe, sei es schließlich zum Tausch gekommen, wobei jedes studierende Kind von Anfang an in die Nachbarwohnung eingezogen sei.

Der steuerliche Vertreter und der Berufungswerber führten im Weiteren aus, zu den vorläufigen Bescheiden sei es wegen der Liebhabereifrage gekommen. Sie hätten schließlich auch eine Prognoserechnung vorgelegt. Schon im Jahr 2004 sei die Ungewissheit beseitigt gewesen. Die erst mit den angefochtenen Bescheiden im Jahr 2007 erfolgte Endgültigerklärung sei daher verspätet und unzulässig gewesen. Der Berufungswerber vermiete derzeit an Fremde und erzielle einen Überschuss an Einnahmen. Die Mieten seien

stets, auch in den Streitjahren, marktüblich gewesen. Grundsätzlich seien die Wohnungen, die aufgrund wirtschaftlicher Schwierigkeiten des Bauträgers zu einem äußerst günstigen Preis erworben werden konnten, als Pensionsvorsorge angeschafft worden.

### **Vorgelegt** wurden:

- Schreiben der XY Hausverwaltung vom 2.6.2005, in welchem für das Objekt I, Innstraße 51, ein Richtwertmietzins von 5,33 € pro m<sup>2</sup> angegeben wird,
- Schreiben des Gebäudeverwalters AV vom 10.8.2009, in welchem dieser den derzeit für das Objekt verlangten Zins von 545 € inkl. Betriebskosten/Heizkosten als marktüblich beurteilt,
- Aufstellung vom 24.7.2002 mit der Überschrift "Ergänzungen Steuererklärung Jahr 2000", die eine Überschussrechnung I-straße - S-straße zum Inhalt hat. Oben auf dem Blatt befindet sich der zusätzliche Vermerk: "Persönliche Vorsprache am 24.7. bei Herrn B",
- die schriftliche Ankündigung einer Außenprüfung durch den Betriebsprüfer samt Ersuchen um Vorlage einer Reihe von Unterlagen vom 20.12.2006 in Kopie; das Schreiben trägt den Stempel: "Eingegangen 2. Jan. 2007".

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

#### **Strittig ist:**

- 1) Ist Verjährung im Sinne des § 208 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide 2000 eingetreten?**
- 2) Kann sich der Berufungswerber auf den Grundsatz von Treu und Glauben stützen?**
- 3) Handelt es sich bei der wechselseitigen Wohnungsvermietung durch den Berufungswerber einerseits und seinen Jugendfreund und Steuerberater andererseits an die studierenden Kinder des jeweils anderen um eine missbräuchliche Gestaltung im Sinne der §§ 21 und 22 BAO?**

#### **1) Verjährung:**

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich fünf Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

---

Eine Ausnahme von der Grundsatzregel des § 208 Abs. 1 lit. a BAO normiert § 208 Abs. 1 lit. d leg. cit. Danach beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

§ 209 Abs. 1 BAO idF BGBl. I 2004/180 (in Geltung ab 1.1.2005, anzuwenden auch auf am Tag des In-Kraft-Tretens offene Verfahren) normiert, dass sich die Verjährungsfrist um ein Jahr verlängert, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen werden.

Laut Aktenlage wurden die Steuererklärungen für das Jahr 2000 am 21. Juni 2002 eingebbracht. Mit Schreiben vom 5. Juli 2002 wurde der Berufungswerber ersucht, getrennte Überschussrechnungen für die Mietobjekte I-straße und S-straße sowie getrennte Prognoserechnungen für beide Mietobjekte einzureichen. Offenbar erschien er daraufhin am 24.7.2002 persönlich bei Herrn B im Finanzamt, da eine handschriftliche Aufstellung "Ergänzungen Steuererklärung Jahr 2000" mit dem Vermerk "Persönliche Vorsprache am 24.7. bei Herrn B" in Kopie anlässlich der mündlichen Verhandlung vorgelegt wurde. Diese Aufstellung besteht bezüglich des Objekts I-straße aus dem Vermerk: "*Gekauft im Frühjahr 2000 und vermietet ab Juli 2000, Kredit 1.500.000,00, Miete pro Monat ATS 4.400,00.*" Am 4. September 2002 langte über den steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers eine schriftliche Beantwortung des Ergänzungsersuchens ein. Darin wurde für das Objekt I-straße auf 20 Jahre hochgerechnet einen Gesamtüberschuss von 143.249,00 ATS präsentiert.

Berechnungsgrundlage waren dabei ein Verlust für 2000 in Höhe von -11.563,00 ATS (= -840,32 €) plus 19 x ein Überschuss von 28.148,00 ATS (= 2.045,60 €). Hinzuweisen ist darauf, dass der Überschuss für 2001 laut Prognoserechnung nicht 28.148,00 ATS, sondern 8.148,00 ATS betragen musste (siehe Arbeitsbogen der BP) – hier liegt ein Rechenfehler vor. Auch für das Objekt S-straße wurde eine Hochrechnung (auf 12 Jahre) eingereicht, die einen Gesamtüberschuss von 974.580,00 ATS auswies.

Zumal für das Objekt I-straße erst zwei Jahresergebnisse bekannt sein konnten und im Hinblick auf die Frage, ob Liebháberei vorliege, die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre bedeutsam war, durften die Steuerbescheide für 2000 vom 18. September 2002 gemäß § 200 BAO vorläufig erlassen werden. Die Ungewissheit hinsichtlich Vorhandensein und Umfang einer Besteuerungsgrundlage bestand in diesem Zeitpunkt und war nicht von einer Art, die durch ein Ermittlungsverfahren beseitigbar gewesen wäre (wie untenstehende und auf die Streitjahre bezogene Tabelle zeigt, wurden auch tatsächlich nicht die prognostizierten Einnahmenüberschüsse von 2.045,60 € pro Jahr für 2002 bis 2004 erreicht, selbst 2001 betrug der Einnahmenüberschuss lediglich 134,70 €).

Am 11.5.2004 wurde seitens zweier Organe des Finanzamtes Fe einem Nachschauauftrag entsprochen und eine Niederschrift mit dem Berufungswerber aufgenommen. Im Zuge dieses Gespräches erläuterte er, dass eine wechselseitige Vermietung mit seinem Steuerberater bestehe, dh jeweiliger Mieter das Kind des anderen sei. Die Niederschrift enthält keine Feststellungen über den erzielten Ertrag. Sie weist lediglich auf einen Kontoauszug hin, der eine Mietzahlung von KE in Höhe von 319,76 € belegt.

Im Jahr 2006 wurde eine Betriebsprüfung angemeldet. Dass diese auf eine Kontrollmitteilung der Salzburger Finanzbehörden zurückging, tut ihrer Berechtigung keinen Abbruch. Vielmehr ist es gebräuchlich und ökonomisch im Sinne der Nutzung von Synergieeffekten, dass Behörden des selben Ressorts zusammenarbeiten. Im Zuge der BP wurde eine Ungewissheit hinsichtlich Einkunftsquelleneigenschaft der Wohnung nicht mehr als vorliegend erachtet. Jedoch wurde die wechselseitige Vermietung als missbräuchliche Gestaltung beurteilt. Dies führte dazu, dass die Vermietung des Objekts I-strasse steuerlich nicht anerkannt wurde (die Nichtanerkennung hat somit nichts mit einer Liebhabeifrage zu tun).

Die gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO die Verjährung im Falle vorläufiger Bescheide auslösende Ungewissheit ist somit spätestens 2007 weggefallen, was bei einer fünfjährigen Verjährungsfrist den Eintritt der Verjährung mit Ablauf des Jahres 2012 bedeutet. Geht man von einem Wegfall der Ungewissheit 2004 aus (dies hat der steuerliche Vertreter in der Verhandlung angemerkt), wofür die Aktenlage allerdings nicht spricht – bei der Einvernahme 2004 wurde die Liebhabeifrage nicht diskutiert -, würde die Verjährung mit Ablauf des Jahres 2009 eintreten. Selbst bei einem frühestens anzunehmenden Wegfall im Jahr 2002 aufgrund der am 4.9.2002 eingelangten Prognoserechnung wäre die Verjährung erst mit Ablauf des Jahres 2007 eingetreten. Die angefochtenen Bescheide für das Jahr 2000 vom 16. April 2007 sind daher **jedenfalls** innerhalb offener Verjährungsfrist ergangen.

Dem Einwand des steuerlichen Vertreters, die Ungewissheit sei 2004 weggefallen (wofür allerdings, wie dargelegt, keine Handhabe besteht), und es sei unzulässigerweise nicht zu einer sofortigen Endgültigerklärung gekommen, kann nichts abgewonnen werden. Solange die Endgültigerklärung innerhalb offener Verjährungsfrist erfolgt, ist sie rechtzeitig.

Das seitens der Betriebsprüfung versandte Schreiben vom 20.12.2006 über die Ankündigung einer Außenprüfung samt Aufforderung, dort genannte Unterlagen vorzulegen, sollte als nach außen erkennbare Amtshandlung offenbar zur Hintanhaltung einer mit Ende 2006 eintretenden Verjährung durch Verlängerung der Verjährungsfrist um ein Jahr gemäß § 209 Abs. 1 BAO führen. Das nicht mit Rückschein zur Post gegebene Schreiben ist beim steuerlichen Vertreter laut Stempelaufdruck am 2.1.2007 eingegangen. Ausgehend von einer tatsächlich an diesem Tag erfolgten Zustellung (die Beweislast trifft im Zweifel die Behörde),

hätte die Amtshandlung des Prüfers sohin keine Verlängerung der Verjährungsfrist zu bewirken vermocht. Letztlich war dies aufgrund der speziellen Regelung betreffend die Ingangsetzung der Verjährungsfrist im Falle vorläufiger Bescheide aber nicht ausschlaggebend.

## **2) Treu und Glauben:**

Unter "Treu und Glauben" versteht man die ungeschriebene Rechtsmaxime, dass jeder der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist aber das im Artikel 18 B-VG verankerte Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jedes andere Prinzip, insbesondere jenes von Treu und Glauben. Das bedeutet, dass die Gesetzesbindung des Behördenhandelns Vorrang vor anderen, allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wie eben auch Treu und Glauben, hat. Es besteht keine Verpflichtung zur Verwaltungshandlung contra legem. Das Treu und Glaubens-Prinzip kann nicht ergebnishaft ein rechtsfreies Handeln legitimieren.

Auskünfte sind Wissenserklärungen der (Finanz-)behörde, somit keine Bescheide und damit grundsätzlich nicht rechtlich bindend (im Sinne eines Bescheides). Allerdings kann sich ein Schutz vor Vertrauenschäden für den Steuerpflichtigen, der die Auskunft erhalten hat, aus dem Treu und Glaubens-Grundsatz ergeben, soweit

- diese Auskunft durch die zuständige Abgabenbehörde erteilt wurde,
- die Unrichtigkeit der Auskunft dem Abgabepflichtigen bzw. seinem Vertreter nicht erkennbar war,
- Dispositionen des Abgabepflichtigen im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft stattgefunden haben,
- diese Dispositionen kausal sind für eine Besteuerung entgegen der Auskunft und dadurch ein Vertrauenschaden entstanden ist,
- ein Vollzugsspielraum vorhanden ist, somit nicht bei eindeutiger Rechtslage.

(Vgl. UFS 8.10.2003, RV/0124-F/03).

Der Berufungswerber hat wiederholt betont, gegenüber der Abgabenbehörde I. Instanz den Sachverhalt offengelegt zu haben. In concreto habe er den Finanzbeamten B gefragt, ob an einer Vermietung an den eigenen Sohn – eine solche war ursprünglich geplant – etwas auszusetzen sei. Er habe die Antwort erhalten, dies sei unbedenklich soweit einem Fremdvergleich standhaltend. Zwar kam es nicht zu einer Vermietung an den eigenen Sohn,

---

jedoch muss der Berufungswerber für sich den Schluss gezogen haben, umso unproblematischer müsste eine Vermietung an eine Fremde (die Tochter seines Freundes und Steuerberaters) sein. Der Abgabenbehörde I. Instanz wurde die wechselseitige Vermietungsvariante nach Aktenlage erst im Zuge der Einvernahme des Berufungswerbers am 11.5.2004 bekannt.

Von grundlegender Bedeutung ist der Zeitpunkt des erstmalig mit dem Finanzbeamten B geführten Gespräches. Klar dokumentiert und aktenkundig ist das persönliche Erscheinen des Berufungswerbers bei Herrn B im Finanzamt am 24.7.2002 (siehe oben), bei dem er die Aufstellung "Ergänzungen Steuererklärung Jahr 2000" vorlegte. Ebenso aktenkundig ist die am 11.5.2004 mit zwei Finanzbeamten (unter ihnen allerdings nicht Herr B) aufgenommene Niederschrift, bei der die wechselseitige Vermietung angesprochen wurde.

Der Berufungswerber erinnert sich aber auch an ein Gespräch mit Herrn B aus dem Jahr 2000, ohne dieses terminlich exakt lagern zu können. Im Akt befindet sich eine "Anregung zur Durchführung einer USO-Prüfung" vom 24. Juli 2000 durch den Finanzbeamten B an die Betriebsprüfung. Die Prüfungsanregung wird mit einem angemeldeten Vorsteuerüberhang von 270.833,00 ATS für den Monat Mai 2000 begründet, dem keine Umsätze gegenüberstünden. Der Aktenvermerk des Betriebsprüfers verweist auf einen im Zuge der USO-Prüfung vorgelegten Kaufvertrag zwischen der Firma OP GmbH und dem Berufungswerber und stellt fest, die kaufgegenständliche Wohnung in Whg, sei zur Vermietung erworben worden und die Vertragsurkunde beinhalte die Merkmale einer Rechnung.

Hätte der Berufungswerber bereits vor dem Eingang der Umsatzsteuervoranmeldung vom 17.7.2000 Kontakt mit Herrn B vom Finanzamt aufgenommen und von der beabsichtigten (und gutgeheißenen) Vermietung an den eigenen Sohn berichtet, so wäre Herrn B die Fallkonstellation zweifellos nicht unbekannt gewesen und hätte er sich nicht veranlasst gesehen, am 24. Juli 2000 eine USO-Prüfung anzuregen. Die Umstände einer von ihm nicht beanstandeten, beabsichtigten Vermietung wären ihm diesfalls klar gewesen. Dies bedeutet im Weiteren aber auch, dass die Geltendmachung einer hohen, auf den Kauf des Vermietungsobjektes bezogenen Vorsteuer ihm nicht weiter auffällig erschienen wäre. Dass er tatsächlich eine USO-Prüfung angeregt hat, spricht für seine Unkenntnis von dem Wohnungsneuerwerb mit Vermietungsabsicht im Zeitpunkt Juli 2000.

Abgesehen davon, dass aus dem Akt kein Hinweis auf eine Besprechung im Jahr 2000 hervorgeht und der Berufungswerber selbst Termin und Inhalt dieser Besprechung nicht näher zu konkretisieren vermochte, kann sich der Berufungswerber im gegebenen Zusammenhang auf den Grundsatz von Treu und Glauben nur mit Erfolg berufen, wenn er im

---

Vertrauen auf eine falsche Rechtsauskunft der zuständigen Behörde eine Disposition getroffen hat und ihm daraus ein Schaden erwachsen ist, der ihm ansonsten nicht oder im geringeren Ausmaß erwachsen wäre. Dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, so auch ein Mietverhältnis mit einem Sohn, steuerlich anerkannt werden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären, entspricht der gängigen Lehre und Rechtsprechung. Insoweit kann die angeblich erteilte Auskunft, es bestünden bezüglich einer Vermietung an den Sohn keine Bedenken, wenn diese fremdüblich sei, nicht als unrichtig angesehen werden. Es gibt aber keinen Hinweis dafür, dass dem Finanzbeamten bekannt gewesen wäre, dass es sich um einen unterhaltsberechtigten Sohn handelte und dieser die finanziellen Mittel zur Bestreitung der Miete wiederum von seinem Vater erhielt, womit ein rechtlich anders zu beurteilender Sachverhalt vorliegt (siehe dazu unten). Somit ist aber nicht erkennbar, inwiefern unter den gegebenen Umständen ein Vertrauenschutz im Sinne des Grundsatzes von Treu und Glauben begründet worden sein sollte.

### **3) Missbrauch:**

Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. § 21 BAO stellt nach Ansicht des VwGH keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte dar (Ritz, BAO<sup>3</sup> § 21, Tz 10).

§ 22 BAO bringt zum Ausdruck, dass die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen werden kann. Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Richtig ist grundsätzlich, dass die Rechtsordnung vom Prinzip der Privatautonomie geprägt ist, dh der Steuerpflichtige nicht gehindert ist, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nach eigenem Gutdünken einzusetzen. Auch das Anstreben der geringstmöglichen Steuerbelastung ist in diesem Rahmen legitim. Jedoch ist im Fall einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung **einzig** in der Absicht der Steuervermeidung findet, zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man sich den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der

Steuerminderung einfach unverständlich ist (VwGH 30.5.1990, [86/13/0046](#), VwGH 9.12.2004, [2002/14/0074](#)). Ergibt die Überprüfung, dass beachtliche **außersteuerliche Gründe** für eine, wenn auch ungewöhnliche Gestaltung vorliegen, ist ein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO auszuschließen.

Der Missbrauch kann nicht in einer Einzelmaßnahme, etwa der Vermietung an die Kinder eines Freundes an sich, erblickt werden. Er muss vielmehr in einer komplexen Rechtsgestaltung gelegen sein:

Der Berufungswerber und sein steuerlicher Vertreter, der gleichzeitig ein Jugendfreund ist, erwerben zum selben Zeitpunkt im selben Gebäude und Stockwerk in I je eine gleich große Wohnung. Jeder von beiden vermietet nun seine Wohnung zum selben Mietzins an die Kinder des anderen, wobei sich alle Kinder zu Studienzwecken in I aufhalten (KE und PW befinden sich in den Anfangsphasen des Studiums, BE und SE stehen kurz vor Aufnahme eines Studiums). Ungewöhnlich und unangemessen ist die Gestaltung deshalb, weil es nach der Lebenserfahrung auf der Hand liegt, dass jeweils der Vater seinen Kindern die ihm gehörende Wohnung – unter welchen Bedingungen auch immer – überlässt.

Der Berufungswerber hat der Abgabenbehörde I. Instanz entgegengehalten, ein Missbrauch könne schon deshalb nicht vorliegen, weil eine Abgabepflicht weder umgangen noch vermindert werde, sondern positive Einkünfte aus der Vermietung ordnungsgemäß deklariert worden seien. Damit bezieht er sich zweifellos auf die **Einkommensteuererklärungen**:

<b>E</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
<b>Überschuss +/-</b>	<b>- 840,29 €</b> (= - 11.562,52 ATS)	<b>134,70 €</b> (= 1.853,49 ATS)	<b>580,30 €</b>	<b>744,42 €</b>	<b>-135,67 €</b>
<b>steuerl. Ergebnis bei Ansatz</b>	-2.253,00 €	18.624,52 €	25.881,80 €	3.816,79 €	0,00 €
<b>steuerl. Ergebnis bei Nichtansatz</b>	-1.831,50 €	18.554,83 €	25.591,65 €	3.509,73 €	0,00 €

Für die Jahre 2000 und 2004 zeigen sich Werbungskostenüberschüsse, die zwar nicht hoch sind, jedoch das steuerliche Ergebnis insofern beeinflussen, als ihr Weglassen durch die Abgabenbehörde I. Instanz bei Erlassung des endgültigen (und angefochtenen) Bescheides für 2000 die steuerliche Gutschrift mindert. Für 2004 bleibt es bei einem Null-Ergebnis. Der Nichtansatz der in den Jahren 2001 bis 2003 erzielten, geringfügigen Einnahmenüberschüsse wirkt sich moderat steuersenkend aus.

Insgesamt ist über die Streitjahre bei Berücksichtigung der Vermietung I im Vergleich ein Plus an Einkommensteuer in Höhe von rund **250 €** zu verzeichnen.

Tiefgreifendere Auswirkungen zeigen sich zweifellos auf dem Sektor der **Umsatzsteuer**:

<b>U</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
<b>Vorsteuer</b>	<b>19.770,02 €</b> (=272.041,33 ATS)	<b>187,65 €</b>	keine	keine	keine
<b>steuerl. Ergebnis bei Ansatz</b>	<b>-19.405,32 €</b>	-4.121,86 €	657,42 €	907,07 €	1.109,28 €
<b>steuerl. Ergebnis bei Nichtansatz</b>	<b>190,32 €</b>	-4.283,05 €	308,59 €	558,24 €	760,45 €

Die hohen Vorsteuern aus dem Wohnungsanschaffungsjahr 2000 führen zu einer umsatzsteuerlichen Gutschrift von 19.405,32 €.

Im Vergleich zum Nichtansatz ergibt sich für die Gesamtheit der Streitjahre bei steuerlicher Berücksichtigung der Vermietung I ein Gutschriftenplus von **18.387,96 €**.

Einem auf der einen Seite zu verzeichnenden Mehr an Einkommensteuer von 250 € steht daher auf der anderen Seite ein Umsatzsteuergutschriftenplus von 18.387,96 € gegenüber. Wenn der Berufungswerber also von positiven Einkünften spricht, die ordnungsgemäß deklariert wurden und keinen abgabensparenden Effekt entstehen lassen, ist dies nur eine Teilstudie eines Gesamtsachverhaltes, der – zusammenhängend gesehen - sehr wohl einen erheblichen steuerlichen Vorteil nach sich zieht.

Im Hinblick auf die Missbrauchsdebatte kann vorerst zusammengefasst werden: Der gewählte Weg der wechselseitigen Vermietung hat für den Berufungswerber einen **abgabensparenden Effekt**.

Als außersteuerlicher Grund für den "Wohnungstausch" wurde die Lichtempfindlichkeit des PW genannt, die ihm den Aufenthalt in der südseitig gelegenen Wohnung seines Vaters, des Berufungswerbers, erschwere. Zieht man ins Kalkül, dass der Berufungswerber und sein steuerlicher Vertreter **gleichzeitig** den jeweiligen Wohnungskauf an der Adresse I, Innstraße 51, vollzogen (Mai 2000), so drängt sich die Frage auf: Warum kaufte der Berufungswerber in Kenntnis der Lichtempfindlichkeit seines Sohnes nicht a priori die nordseitig gelegene Wohnung, die ja im Hinblick auf die Größe (55 m<sup>2</sup>) der südseitigen entspricht und sogar im selben Stockwerk gelegen ist? Auf eine diesbezügliche Frage anlässlich seines persönlichen Erscheinens am 6.3.2009 konnte er keine überzeugende Antwort geben. Andererseits verfügt

---

sicherlich ohnehin auch die südseitig gelegene – wie jede moderne Wohnung – über Rollos bzw. eine andere adäquate Beschattungsmöglichkeit. Der Werdegang des PW lässt im Übrigen keinen Rückschluss auf ein ernstes gesundheitliches Gebrechen zu. So war es ihm möglich, im September 2003 zu Studienzwecken für ein Jahr nach Amerika zu gehen. Seit September 2006 übt er laut Aktenlage eine Beschäftigung an der Universität Wien aus. Es ist mit Sicherheit davon auszugehen, dass er sich im Rahmen seiner Ausbildungsstationen, seiner Wohnsitzwechsel und seiner Berufsausübung nicht stets in lichtgeschützten Bereichen aufhalten konnte und kann. Selbst sein Vater, der Berufungswerber, bestätigte bei seiner persönlichen Vorsprache am 6.3.2009 gegenüber der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates, dass die Augenerkrankung seines Sohnes (Schielen) schon im Kindesalter durch eine Operation korrigiert werden konnte und er keinesfalls als behindert einzustufen ist.

Ohne eine Lichtempfindlichkeit des PW grundsätzlich in Abrede stellen zu wollen, ist diese nach sorgfältiger Abwägung nicht geeignet, als außersteuerlicher Grund mit der erforderlichen Überzeugungskraft die ungewöhnliche rechtliche Gestaltung der wechselseitigen Vermietung in einer nachhaltigen und befriedigenden Weise zu erklären. Der einzige plausible Grund für die gewählte Vorgangsweise ist in der steuerlichen Sphäre zu erblicken, zumal die Möglichkeit, namhafte Vorsteuerbeträge umsatzsteuerlich geltend machen zu können, zu einer so hohen Steuerersparnis führt, dass eine minimal höhere Einkommensteuer im Gegenzug nicht ins Gewicht fällt. Noch dazu tritt dieser Vorteil gleich zweimal, nämlich ebenso auf Seiten des Wohnungstauschpartners, auf. Insgesamt liegt also ein Geschäft unter Freunden vor, bei dem beide Teile erheblich steuerlich profitieren. Es kann davon ausgegangen werden, dass der Berufungswerber seine Wohnung nicht an die Kinder des Mag. WE vermietet hätte, wenn dieser seine – völlig gleichartige Wohnung – nicht dem Sohn des Berufungswerbers überlassen hätte. Jede der beiden Rechtsbeziehungen war conditio sine qua non für die andere. Es besteht somit hinsichtlich der beiden Vermietungen eine kausale Verflechtung in einer Weise, die sich nach der Verkehrsauffassung erheblich von einem Mietvertrag mit Fremden unterscheidet.

Festzuhalten ist: Der wahre wirtschaftliche Gehalt der gewählten Konstruktion ist nicht in einer Einkünftezielung, sondern in einer beträchtlichen Abgabenersparnis zu erblicken, welche die ohnehin unumgängliche Wohnraumbereitstellung für die studierenden Kinder in steuerschonender Weise optimiert.

Da somit insgesamt eine **missbräuchliche Gestaltung und Umgehung** vorliegt, weil die in Streit stehenden Vereinbarungen bei Wegdenken des abgabensparenden Effekts sinnlos erscheinen, sind unter Heranziehung des § 22 Abs. 2 BAO jene steuerrechtlichen Konsequenzen herbeizuführen, die bei Verwirklichung des geraden rechtlichen Weges und der

angemessenen rechtlichen Gestaltung eingetreten wären (Stoll, BAO Kommentar, Band I, Orac Verlag, Wien 1994, § 22, S 257). In concreto heißt dies, dass eine steuerlich beachtliche Vermietung überhaupt nicht stattgefunden hat. Aufwand, der allenfalls mit der Wohnungsnutzung verbunden ist, fällt unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. 4 EStG 1988.

Nicht weiter einzugehen war nach dem festgestellten Sachverhalt auf die vom deutschen BFH in zwei Erkenntnissen aus dem Jahr 1999, IX R 30/98 und IX R 39/99, vertretene Rechtsmeinung, Verträge zwischen nahen Angehörigen seien, soweit sie einem Fremdvergleich standhalten und nicht nur zum Schein abgeschlossen wurden, steuerlich anzuerkennen, wobei dies auch für unterhaltpflichtige Kinder gelte. Im Gegensatz dazu überprüft der österreichische VwGH bei einem dem Vermieter gegenüber unterhaltsberechtigten Mieter die Fremdüblichkeit erst gar nicht (VwGH, 30.3.2006, [2002/15/0141](#)), sondern sieht in der Überlassung der Wohnung grundsätzlich eine Unterhaltsgewährung. Werden dabei Unterhaltsleistungen für die Wohnversorgung eines Kindes in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet, hat dies nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes steuerlich unbeachtlich zu bleiben.

Der Sohn des Berufungswerbers erhielt, wie das Ermittlungsverfahren ergeben hat, "Studiengeld" von seinem Vater, hatte eine Visakarte auf dessen Konto und wurde auch durch seine Mutter mit Geldmitteln versorgt. Mit dem "Studiengeld" deckte P nach Angaben des Berufungswerbers Miete und Betriebskosten ab. Ab 2002 überstieg die kontinuierlich erhöhte Zuwendung bereits den für Miete und Betriebskosten erforderlichen Aufwand. Wenn er in den Jahren 2002 und 2003 während des Studienbetriebes auch 200,00 bis 300,00 € pro Monat verdiente, war P dadurch weder selbsterhaltungsfähig, noch in der Lage, auch nur die Bruttomiete ohne Betriebskosten zu bezahlen (319,76 € monatlich). Die Angabe, er habe die Miete "selbst", dh aus Eigenem entrichtet, trifft daher nicht zu. Er konnte maximal in einem begrenzten Zeitraum einen Beitrag hiezu leisten. Die zivilrechtliche Unterhaltpflicht seines Vaters/seiner Eltern im Sinne des § 140 ABGB bestand zweifellos trotzdem weiter. Sie war allenfalls geringfügig gemindert. Die stets erfolgte und den Lebensverhältnissen der Eltern im Sinne des ABGB entsprechende Ausstattung von PW mit Geldmitteln (und Wohnraum) zeigt, dass sein Vater bzw. seine Eltern sich auch selbst durchaus als unterhaltpflichtig verstanden.

Auf eine Erörterung der Marktüblichkeit der in den Streitjahren verlangten Mietzinse kann verzichtet werden, war diese doch mangels Fremdvergleichs- oder Liebhabereifragen nicht entscheidungsrelevant.

**Umsatzsteuer:**

Nach Art. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im Folgenden: Sechste MwSt-RL), gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbstständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Diese wirtschaftlichen Tätigkeiten sind nach Art. 4 Abs. 2 der Sechsten MwSt-RL alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

Der Mehrwertsteuer unterliegen nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten MwSt-RL die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen.

Aus dem Anwendungsbereich des Art. 2 in Verbindung mit Art. 4 der Sechsten MwSt-RL geht hervor, dass nur wirtschaftliche Tätigkeiten, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausübt, der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. das Urteil des EuGH vom 21. April 2005 in der Rs. C-25/03, HE, Rn 37).

Die Tätigkeit des Berufungswerbers hinsichtlich der streitgegenständlichen Eigentumswohnung wurde nach oben dargelegten Feststellungen als missbräuchlich erkannt, weshalb eine steuerlich beachtliche Vermietung in den Streitjahren nicht stattgefunden hat. Der Unabhängige Finanzsenat darf daher davon ausgehen, dass dem Berufungswerber im Streitgegenstand keine Unternehmereigenschaft zukommt und eine Umsatzsteuer daher nicht festzusetzen ist (vgl. auch hier VwGH 30.3.2006, [2002/15/0141](#)). Naturgemäß können daher auch keine Vorsteuerbeträge geltend gemacht werden.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 27. November 2009

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung: