



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Adr, vom 3. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 14. Mai 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer für 2004 sowie betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Vermietungstätigkeit der Berufungswerberin wurde einer Betriebsprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO unterzogen. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass in der "Vermietung" an die beiden Kinder SV und TV keine Einkunftsquelle zu erblicken sei. Es kam für das Jahr 2004 zur Erlassung von Wiederaufnahmebescheiden und neuen Sachbescheiden, für das Jahr 2005 zu Erstbescheiden, jeweils hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer.

In ihrer Berufung führte die Berufungswerberin, vertreten durch ihren mit Vollmacht ausgestatteten Gatten, aus: Sie habe ihren volljährigen Kindern Wohnungen und einen Geschäftsraum vermietet. Diesbezüglich lägen vergebührte Mietverträge vor. Die getroffenen Vereinbarungen hielten einem Fremdvergleich stand. Der Unterhalt für die Kinder sei seit jeher von ihrem Gatten und Vater der Kinder LV bestritten worden, da sie selbst immer Hausfrau gewesen sei und erst seit 2002 eigene Einkünfte erziele. Bis Ende 2002 habe der

monatliche Unterhalt pro Kind 220,00 € im Monat betragen. Danach seien die Kinder selbsterhaltungsfähig gewesen.

Die für die Bezahlung der Mieten notwendigen Beträge habe der Vater LV den Kindern als Darlehen zur Verfügung gestellt. Laut schriftlicher Vereinbarung müßten sie zurückbezahlt werden. Bei den an die Tochter vermieteten Räumlichkeiten handle es sich nicht bloß um Wohnraum, sondern auch um eine Praxis, somit um betrieblich genutzten Raum.

Von einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne des § 22 BAO könne nicht die Rede sein, weil ortsübliche, auf Verträgen beruhende Mieten vereinbart worden seien, die einem Fremdvergleich standhielten.

Die Vorgangsweise der Behörde verletze in verfassungswidriger Weise den Gleichheitsgrundsatz.

Auch hinsichtlich der Nichtanerkennung oder nur teilweisen Anerkennung von Geldverkehrs-, PKW-, AfA- und GWG- sowie Rechts- und Beratungskosten berufe sie sich auf die dargelegte Argumentation.

Die ab Übergabe der Baurechtsliegenschaft getätigten monatlichen Leibrentenzahlungen seien als Werbungskosten anzuerkennen und stellten keinesfalls freiwillige Zahlungen dar.

Was die Wiederaufnahmbescheide hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer für 2004 betreffe, fehle es an neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismitteln und damit an einem Wiederaufnahmegrund.

Die Berufungen wurden ohne Erlassung von Berufungsverentscheidungen direkt der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

**Zu den Ausführungen in der Berufung nahm die Betriebsprüferin wie nachstehend Stellung:**

***Allgemeines zum Umbau bzw. zur Vermietung:***

*In den Jahren 2004/2005 wurden u.a. im Privathaus folgende Um- und Ausbauarbeiten getätigten:*

***Für die Tochter SV :***

*Im ehemaligen Keller wurden eine möblierte Garconniere (24,40 m<sup>2</sup>) und eine Praxis (30,10 m<sup>2</sup>) eingerichtet. Das Mietverhältnis hinsichtlich der Garconniere begann am 01.07.2005, jenes hinsichtlich der psychologischen Praxis am 01.01.2006 (siehe auch Mietvertrag S 16 des Arbeitsbogens). Die Praxis wurde im Juni 2005 eröffnet, aufgrund des schlechten Geschäftes begannen die Mietzahlungen erst mit 01.01.2006. Der Mietzins (excl. Betriebskosten) beträgt mtl. inkl. USt für Wohnung und Praxis € 460,00 und ist halbjährlich zu entrichten. Die Betriebskosten werden erst nach gesonderter Abrechnung anteilmäßig verrechnet.*

*Da Fr. SV in den Prüfungsjahren noch über kein ausreichendes Einkommen verfügte, um die Miete bezahlen zu können, wurde sie von ihrem Vater finanziell unterstützt. Bei dieser Unterstützung handelt es sich lt. Vereinbarung*

vom 12.07.2007 (Anm.: richtig ist 12.04.2007) um eine an den Vater bis 31.12.2010 rückzuzahlenden Verbindlichkeit (Rückzahlung je nach finanziellen Verhältnissen der Tochter). Vereinbarung lt. Arbeitsbogen S 15).

**Für Sohn TV:**

Ein Teil des ehemaligen Wohnhauses wurde zu einer eigenen kleinen Wohnung (51,28 m<sup>2</sup>) umgestaltet. Das Mietverhältnis beginnt lt. Mietvertrag vom 12.04.2007 mit 01.01.2006, der monatliche Mietzins beträgt excl. Betriebskosten € 410,00 (inkl. USt) und ist halbjährlich zu entrichten. Die Betriebskosten werden erst nach einer gesonderten Abrechnung anteilmäßig verrechnet. (Mietvertrag lt. Seite 18 des Arbeitsbogens). Hr. TV war in den Prüfungsjahren Student und wurde in dieser Zeit laufend von seinem Vater finanziell unterstützt (lt. Schreiben vom 18.03.2007 Seite 26 des Arbeitsbogens und lt. Vereinbarung auf S 15 des AB). Auch bei dieser Unterstützung handelt es sich lt. Vereinbarung vom 12.07.2007 (Anm.: richtig ist 12.04.2007) um eine an den Vater bis 31.12.2010 rückzuzahlenden Verbindlichkeit (Rückzahlung je nach finanziellen Verhältnissen des Sohnes).

**zu Berufungspunkt 1a:**

**vergebührte Mietverträge (Arbeitsbogen S 16-19)**

Die Vermietungstätigkeit begann in den Jahren 2005/2006, die Mietverträge wurden jedoch erst am 12.04.2007 (vier Tage vor Bp-Schlussbesprechungstermin) abgeschlossen.

**Fremdvergleich:**

Die Mieten mögen zwar der Höhe nach einem Fremdvergleich standhalten, es sind jedoch noch folgende Punkte zu berücksichtigen: Die Vermietungstätigkeit begann 2005/2006, die Mietverträge wurden jedoch erst am 12.04.07 (vier Tage vor Bp-Schlussbesprechungstermin) abgeschlossen; Die Mietzinszahlungen sind lt. Mietvertrag halbjährlich zu entrichten. Üblicherweise erfolgen Mietzahlungen monatlich. Lt. Schreiben vom 18.03.2007 (S 26 des AB) wurden die Mieten 01-06/2006 am 16.08.2006, die Mieten 07-12/2006 am 03.01.2007 per Bank bezahlt. Im Mietzins sind keine Betriebskosten enthalten. Die Betriebskosten werden erst nach gesonderter Abrechnung festgesetzt. Die Praxis ist lt. Erklärung der Tochter seit 06/2005 geöffnet, die Mietzahlung erfolgt (wegen des schlechten Geschäftsganges) erst ab 01.01.2006. Nach Ansicht der Bp ist es nicht fremdüblich, erst mit steigendem Geschäftsvolumen Miete zu verlangen. Unter Fremden nimmt ein Vermieter nicht darauf Rücksicht, dass sich eine Mieterin in der "Anlaufperiode" ihrer betrieblichen Tätigkeit befindet.

**zu Berufungspunkt 1b:**

**Unterhaltsleistungen:**

Lt. ABGB haben beide Elternteile zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes anteilig beizutragen. Der Elternteil, der den Haushalt führt, in dem er das Kind betreut, leistet dadurch seinen Beitrag; er hat u.a. auch aus diesem Grund an den anderen Anspruch auf Unterhalt. Somit hat Fr. V auch in jenen Jahren, in welchen sie "nur" Hausfrau war und kein eigenes Einkommen hatte, ihren Beitrag zur Deckung der Lebensverhältnisse ihrer Kinder geleistet. Ausserdem verfügt Fr. V seit 2002 über ein eigenes Einkommen und hat somit gemeinsam mit ihrem Ehemann durch Unterhaltsleistungen den Unterhaltsbedarf ihrer Kinder abzudecken.

**zu Berufungspunkt 1c und d:**

Fr. V hat ihren Kindern entgeltlich jeweils eine Wohnung bzw. der Tochter auch eine Praxis zur Verfügung gestellt. Um die Mieten bezahlen zu können, wurden die Kinder finanziell von ihrem Vater unterstützt. Es liegen "Vereinbarungen" datiert mit 12.04.2007 (Datierung 4 Tage vor Schlussbesprechungstermin 16.04.2007) vor, in welcher die Unterstützungsbezüge als Verbindlichkeiten gegenüber Hr. V betitelt werden, vor. Die Rückzahlung hat lt. dieser Vereinbarung je nach finanziellen Verhältnissen der Kinder zu erfolgen, spätestens jedoch bis 31.12.2010. Nach Ansicht der Bp müsste die Vereinbarung, um als fremdübliches "Darlehen" anerkannt werden zu können, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen

familienfremden Personen unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Nach Ansicht der Bp wird für die unterhaltsberechtigten Kinder wirtschaftlich das selbe Ergebnis erzielt wie durch kostenloses Zur-Verfügung-Stellen der Wohnung und Erhalt eines um die Miete verringerten Unterhaltsbetrages.

**zu Berufungspunkt 1e:**

Fr. SV wird im FA I unter der StNr. XYZ geführt. Ihre Tätigkeit als Psychologin begann im Juni 2005. Sowohl in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2005 als auch 2006 wurden keine Kosten für Praxismiete in Abzug gebracht. Weiters wurde in beiden Jahren ein Verlust erzielt. (Einnahmen 2005: 417,60 u. 2006: 1.849,85) Nach Ansicht der Bp ist somit ersichtlich, dass die Praxismiete in den Prüfungsjahren für Fr. SV ohne Unterstützung ihrer Eltern nicht leistbar gewesen wäre. Nach Ansicht der Betriebsprüfung war es keinem der beiden Kinder in den Prüfungsjahren möglich, die Miete für Wohnung bzw. Praxis ohne Unterstützungszahlungen der Eltern zu bezahlen. Die Mieten stammen ausschließlich aus um- bzw. rückgeleiteten Eigenmitteln des Vaters. Somit werden, wie im Prüfungsbericht in der Beilage unter Punkt d ausgeführt, Unterhaltsleistungen für eine entsprechende Wohnversorgung eines Kindes in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet und haben daher steuerlich unbeachtlich zu bleiben. Dies auch dann, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten.

Die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates richtete nachstehendes Ergänzungersuchen an die Berufungswerberin:

- 1) Laut Aktenlage wurde Ihr Privathaus in Adr1, in den Jahren 2004 und 2005 umgebaut und ab 2005/06 zum Teil an Ihre Kinder S und T vermietet. Haben Sie Teile Ihres Hauses schon vor 2004 vermietet? Wer bewohnte das Haus bis zu Vermietung an Ihre Kinder?
- 2) Aus dem Akt ist auch ersichtlich, dass Sie im Jahr 2009 nach L verzogen sind. Wer bewohnt heute das Haus in A auf welcher Rechtsgrundlage?
- 3) Für den Unabhängigen Finanzsenat ist aus der Aktenlage nicht klar ersichtlich, welches die genauen Begleitumstände der Vermietung/Schenkung einer Baurechtsliegenschaft und einer allfällig damit zusammenhängenden Leibrente sind. Handelt es sich bei Herrn HV um Ihren Vater? Bitte schildern Sie die betreffenden Umstände näher.
- 4) Zu Ihrer Berufung wurde seitens der Betriebsprüfung I eine Stellungnahme abgegeben. Sie wird diesem Schreiben in einem Ausdruck mit dem Ersuchen beilgelegt, Ihrerseits wiederum dazu Stellung zu nehmen.

Der von der Berufungswerberin bevollmächtigte Gatte beantwortete die Fragen wie folgt:

- 1) In den Jahren 2004/2005 wurden drei separate Wohneinheiten geschaffen. Im Keller befindet sich ein Lager, das auch schon bereits in früheren Jahren vermietet wurde. Auch bis zur Vermietung an meine Kinder wurde das Haus von meiner Familie (2 Eltern und 2 Kinder) bewohnt. Allerdings waren es vor dem Umbau keine separaten Wohneinheiten.
- 2) Das Haus wird nunmehr in separaten Wohneinheiten von meiner Kindern (Mag. S und Mag. TV) bewohnt. Des weiteren ist das Lager – wie bisher – vermietet. Die ursprüngliche Kellerwohnung (ursprüngliche Wohnung von Mag. SV) ist fremd vermietet. Herr Mag. TV zahlt eine monatliche Nettomiete von € 373,00, Frau Mag. SV leistet monatliche Rückzahlungen an ihren Vater in Höhe von € 395,00.
- 3) Herr VH ist der Vater der Steuerpflichtigen. Anlässlich der Schenkung der Baurechtsliegenschaft wurde eine monatliche Leibrente in Höhe von ATS 3.000,00 als Unterstützung für Krankheitskosten, allerdings nur mündlich,

vereinbart. Derzeit erfolgen monatliche Zahlungen von € 200,00-, die für Arztkosten und "Essen auf Rädern" für Herrn VO verwendet werden.

**4) Zur Stellungnahme der BP zur Berufung erlaube ich mir Folgendes mitzuteilen:**

Pkt. S und TV : Mag SV leistet monatliche Rückzahlungen, Mag TV leistet monatliche Mietzahlungen.

*Vergebührte Mietverträge: Jeder in der Wirtschaft tätige Mensch weiß, dass auch mündliche Verträge gelten und diese nicht unbedingt der Schriftform bedürfen. Die derartig späte vertragliche Gestaltung stammt daher, dass die Prüferin meinte, dass ohne Vertrag schon überhaupt nichts geht.*

*Fremdvergleich: Da kann ich mich über die Weltfremde der BP nur wundern. In vielen Fällen hängt die Miethöhe vom Geschäftsvolumen ab und in vielen Fällen nimmt auch ein Vermieter Rücksicht darauf, wie sich der Geschäftsverlauf entwickelt.*

*Berufungspunkt 1c und d: Ob die an meine Kinder gegebenen Darlehen der Fremdüblichkeit entsprechen, kann ich als Bankprüfer und Genossenschaftsrevisor sicherlich auch beurteilen. Fakt ist, dass meine Tochter bereits monatliche Rückzahlungen leistet und mein Sohn dann, wenn es seine beruflichen Einkünfte erlauben.*

*Berufungspunkt 1 e): Das Haus wurde in den Jahren 2004/2005 so umgebaut, dass separate Wohnungen als getrennte Einheiten errichtet wurden. Sämtliche Wohnungen haben eigene Eingänge, Stromzähler etc., sodass diese einzeln vermietet werden können. Ein Fremdvergleich ist auf jeden Fall gegeben. Außerdem wäre der BP sicherlich kein "Stein aus der Krone" gefallen, wenn sie sich die Räumlichkeiten wenigstens einmal angeschaut hätte. Denn auch dies gehört zur gesetzlich geforderten Objektivität eines Beamten.*

*Zusätzlich möchte ich noch Folgendes anmerken:*

*Ich bin seit über 20 Jahren als Bankprüfer/Genossenschaftsrevisor unterwegs und war auch schon bei einigen FA-Schlussbesprechungen anwesend. In der Regel geht das folgendermaßen vor sich: Nach Ende der Prüfung wird der steuerpflichtigen Bank eine Liste mit Diskussionspunkten übergeben, die anlässlich der Schlussbesprechung verhandelt werden; bei der unter Anwesenheit des Prüfungsgruppenleiters abgehaltenen Schlussbesprechung erfolgt eine umgehende Diskussion über die strittigen Punkte, wobei die verhandelten Kompromisse im Durchschnitt in etwa bei 50% liegen.*

*Die Schlussbesprechung im Fall meiner Frau zeigte folgendes Ergebnis: Bei der Schlussbesprechung war kein Prüfungsgruppenleiter anwesend; von allen Diskussionspunkten wurde **kein einziger** zu Gunsten meiner Frau entschieden. Das wirft ein bedeutsames Licht auf die Objektivität der durchgeföhrten Prüfung. Dazu sei noch eines gesagt: Neid ist ein schlechter Ratgeber. Ansonsten darf ich auf die Ausführungen in den Berufungen und Vorlagen verweisen.*

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

#### **1) Wiederaufnahmebescheide:**

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen u.a. 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 herbeigeföhrt hätte. § 307 Abs. 1 BAO normiert, dass mit dem die Wiederaufnahme des

Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden ist.

Die Wiederaufnahmegründe sind in der Begründung anzuführen. Dies nicht zuletzt deshalb, weil sich die Berufungsbehörde nach der Judikatur des VwGH (Ritz, BAO Kommentar<sup>3</sup>, § 307, TZ 3 ff und die dort aufscheinenden Judikaturhinweise) bei der Erledigung der gegen die Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmegründe stützen kann. Sie hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde I. Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. Bei jeder Wiederaufnahme des Verfahrens ist im Übrigen zu differenzieren zwischen dem Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen einerseits und – sofern solche Gründe als gegeben erachtet werden – der daran anschließenden Frage der Ermessensübung, liegt doch die Verfügung der Wiederaufnahme im behördlichen Ermessen.

Beide angefochtenen Wiederaufnahmebescheide (USt und ESt 2004) enthalten im Streitfall als Begründung einen Verweis auf die in der Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht enthaltenen Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung (laut Rechtsprechung des VwGH ist der Verweis auf die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung grundsätzlich zulässig, um eine Wiederaufnahme zu begründen. Die entsprechenden Unterlagen müssen dem Berufungswerber aber auch tatsächlich bekannt gegeben worden sein). In Begründung des Ermessens ist ausgeführt, dass das Interesse an der Rechtsrichtigkeit im vorliegenden Fall jenes an der Rechtsbeständigkeit überwog und dass die steuerlichen Auswirkungen nicht als bloß geringfügig angesehen werden konnten.

Die Wiederaufnahmebescheide stammen vom 14.5.2007. Laut Aktenlage wurden die endgültigen Prüfungsfeststellungen am 27.3.2007 der Berufungswerberin per Post zur Würdigung übermittelt und laut Rückschein am 30.3.2007 von ihr übernommen. Am 16.4.2007 fand die Schlussbesprechung statt, an der neben der Betriebsprüferin der Gatte der Berufungswerberin als bevollmächtigter Vertreter teilnahm (laut § 149 BAO müssen übrigens zur Schlussbesprechung der Abgabepflichtige und sein bevollmächtigter Vertreter geladen werden. Es besteht kein Erfordernis, dass außer dem/der BetriebsprüferIn weitere Finanzamtsorgane anwesend sind). Die Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde der Berufungswerberin am 24.4.2007 per Fax zugesandt.

Die laut Betriebsprüfung neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweise beziehen sich auf die Wohnungsvermietung an Tochter und Sohn und deren nähere Ausgestaltung; bis 2004 fand bloß die Fremdvermietung eines im Keller befindlichen Lagers statt. Die Berufungswerberin konnte laut obenstehender Chronologie zeitgerecht von diesen

Feststellungen Kenntnis erlangen. Die nicht bloß geringfügigen steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahmsgründe rechtfertigen die Ermessensentscheidung.

Der nicht näher substanzierten Argumentation der Berufungswerberin, wonach neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel fehlten, kommt daher keine Berechtigung zu und die Berufungen gegen die Wiederaufnahmbescheide waren als unbegründet abzuweisen.

## **2) Einkommensteuer und Umsatzsteuerbescheide:**

**Strittig ist:** Handelt es sich bei der Wohnraumüberlassung bzw. Überlassung eines Praxisraumes im eigenen Haus an Tochter und Sohn um eine steuerlich beachtliche Vermietung?

Als unbestrittener Sachverhalt steht fest: In den Jahren 2004 und 2005 wurden im Privathaus der Berufungswerberin Um- und Ausbaurbeiten in der Form durchgeführt, dass für die Tochter S im ehemaligen Keller eine möblierte Garconniere von 24,40 m<sup>2</sup> und eine Praxis von 30,10 m<sup>2</sup> für die Ausübung ihrer Tätigkeit als Psychologin eingerichtet wurden. Das auf mündlicher Vereinbarung beruhende Mietverhältnis für die Garconniere begann am 1.7.2005, jenes für die psychologische Praxis am 1.1.2006 (die Praxis wurde bereits im Juni 2005 eröffnet). Als Gesamtmiatzins wurden 460,00 € pro Monat exklusive Betriebskosten, zahlbar halbjährlich, vereinbart.

Für den Sohn T, der in den Jahren 2004, 2005 und 2006 noch Student war und 2007 das Gerichtsjahr absolvierte (siehe Antwortschreiben der Berufungswerberin an die Betriebsprüferin vom 18.3.2007), wurde ein Teil des bisherigen Wohnhauses zu einer kleinen Wohnung von 51,28 m<sup>2</sup> umgestaltet. Der monatliche Mietzins, halbjährlich zu entrichten, betrug 410,00 €. Auch hier beruhte das ab 1.1.2006 geltende Mietverhältnis auf mündlicher Vereinbarung.

Die neuen Wohnbereiche wurden als separate Einheiten mit eigenen Eingängen, Stromzählern etc. gestaltet.

Am 12.4.2007, vier Tage vor der Schlussbesprechung, wurden schriftliche Mietverträge erstellt. Ebenfalls mit 12.4.2007 ist eine Vereinbarung datiert, mit der der Vertreter der Berufungswerberin als Vater Tochter und Sohn Geldmittel zukommen lässt, die je nach den finanziellen Verhältnissen der beiden bis spätestens 31.12.2010 rückzahlbar seien.

**Unterhalt:** Rechtsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen sind im Speziellen darauf zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen in Erscheinung tretenden Leistungsbeziehung

in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung steht. Es ist daher zu überprüfen, inwieweit derartige Verträge die Regelung privater **Unterhaltsleistungen** beinhalten:

Gemäß § 140 ABGB Abs. 1 haben Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen.

Abs. 2: Der Elternteil, der den Haushalt führt, in dem er das Kind betreut, leistet dadurch seinen Beitrag.

Selbsterhaltungsfähigkeit liegt vor, wenn das Kind die zur Bestreitung seiner Bedürfnisse nötigen Mittel selbst erwirbt oder bei zumutbarer Beschäftigung selbst erwerben könnte. Ein Studium oder eine sonstige Berufsausbildung schiebt diesen Zeitpunkt hinaus. Der Verlust der einmal erlangten Selbsterhaltungsfähigkeit kann in jedem Lebensalter des Kindes eintreten, was bei fehlendem Verschulden des Kindes nach den Lebensverhältnissen der Eltern zum Wiederaufleben des Unterhaltsanspruches führt (vgl. Stabentheiner in Rummel<sup>3</sup>, § 140, Rz 11 ff).

Was den Sohn T der Berufungswerberin betrifft, war dieser in den Jahren 2004 und 2005 sowie auch noch 2006 unstrittig Student. Einsichtnahme in den elektronischen Akt bestätigt, dass er erstmals 2007 finanzamtlich erfasst wurde (1.6.2007 bis 31.12.2007, Bundesdienst). Für 2008 scheint von 1.1. bis 31.3. wiederum Bundesdienst auf (es ist anzunehmen, dass es sich hier um das Gerichtsjahr handelte, siehe Schreiben der Berufungswerberin an die Betriebsprüferin vom 18.3.2007), von 14.4. bis 15.7. Land Tirol, von 18.7. bis 5.10. ist Arbeitslosengeld ausgewiesen. Der Gesamtbetrag seiner Einkünfte betrug im Jahr 2007 5.695,75 € brutto, im Jahr 2008 5.901,10 € brutto.

Nicht erkenntlich ist für den Unabhängigen Finanzsenat nach Sichtung obenstehender Fakten, inwieweit T laut Vorbringen in der Berufung ab Ende 2002 selbsterhaltungsfähig gewesen sein soll. Selbsterhaltungsfähigkeit bedeutet die Fähigkeit zur eigenen angemessenen Bedürfnisdeckung auch außerhalb des elterlichen Haushaltes. Benötigt das Kind noch die elterliche Wohnungsgewährung, so liegt keine Selbsterhaltungsfähigkeit vor. Bei seinen aktenkundigen Einkünften ist TV sogar in den Jahren 2007 und 2008 noch nicht zur eigenen Bedürfnisdeckung in der Lage und daher weiterhin unterhaltsberechtigt – allenfalls in gemindertem Umfang - (Miete laut Aktenlage 410,00 € pro Monat, d.h. 4.920,00 € pro Jahr, vgl. Gesamtjahreseinkünfte 2007 und 2008).

T war somit jedenfalls im Streitzeitraum 2004 und 2005 **nicht selbsterhaltungsfähig**. Mit der Wohnungsbereitstellung im eigenen Haus ist daher die Berufungswerberin als Mutter ihrer Unterhaltsverpflichtung iS des § 140 Abs. 2 ABGB nachgekommen (vgl. Stabentheiner in

Rummel<sup>3</sup>, § 140, Rz 9). Von seinem Vater, dem Vertreter der Berufungswerberin, an T entrichtete Beträge beruhen auf dessen Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem nicht selbsterhaltungsfähigen Sohn. In diesem Zusammenhang ist auch die Formulierung "*Herr LV hat seinen Sohn Thomas außerhalb der Unterhaltspflicht gemäß § 140 ABGB mit Geldbeträgen finanziell unterstützt*" nicht zielführend. Ein Verzicht auf den von Gesetzes wegen zustehenden Unterhalt ist nämlich nicht rechtswirksam. Dies gilt auch für volljährige Kinder (Stabentheiner in Rummel<sup>3</sup>, § 140, Rz 15).

Die Tochter S der Berufungswerberin hatte im Jahr 2005 ihr Psychologiestudium abgeschlossen und im Elternhaus eine Praxis eröffnet. Für 2004 und Vorjahre scheint im elektronischen Akt keine finanzamtliche Erfassung auf. Auch in ihrem Fall ist daher nicht ersichtlich, inwieweit sie ab Ende 2002 selbsterhaltungsfähig gewesen sein sollte. Im Jahr 2005 resultierte aus ihrer selbständigen Tätigkeit ein Verlust von 423,54 €, 2006 von 198,84 €. Im Jahr 2007 erwirtschaftete sie einen Gewinn von 2.400,18 €, 2008 von 11.256,17 €. Wenngleich SV also spätestens im Streitjahr 2005 ihr Studium bereits abgeschlossen hatte und eine ausbildungsadäquate, selbständige Tätigkeit ausübte, war sie jedenfalls in den Jahren 2004 und 2005 sowie im Jahr 2006 und 2007 noch **nicht selbsterhaltungsfähig** (laut Feststellungen der Betriebsprüferin wurden übrigens in den Jahren 2005 und 2006 von SV in ihrer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung **keine** Kosten für Praxismiete in Abzug gebracht). Selbst für 2008 kann nicht von einer Selbsterhaltungsfähigkeit, allenfalls von einem geminderten Unterhaltsanspruch ausgegangen werden (zieht man vom Gesamtbetrag der Einkünfte 11.256,17 € brutto die "Miete" von 460x12, das sind 5.520,00 €, ab, verbleiben 5.736,17 € zur Bestreitung ihrer ganzjährigen Bedürfnisse). Auch sie benötigte also noch die elterliche Wohnungsgewährung bzw. sogar die Bereitstellung eines Praxisraumes für die Ausübung ihrer beruflichen Tätigkeit. In der Wohnraumbereitstellung durch die Mutter und in der Ausstattung mit Geldbeträgen durch den Vater ist daher die gesetzlich vorgesehene Unterhaltsgewährung an ein unterhaltsberechtigtes Kind zu sehen. Soweit dies nicht ohnehin auch für die Überlassung des Praxisraumes gilt (Tochter mit abgeschlossener Ausbildung übt adäquate Berufstätigkeit aus, die aber ohne ihr Verschulden nicht zur Selbsterhaltungsfähigkeit ausreicht), ist auf die Ausführungen zum **Familienvertrag** – siehe unten – zu verweisen.

Bei den laut Antwortschreiben der Berufungswerberin an die Betriebsprüferin vom 18.3.2007 im August 2006 bzw. Jänner 2007 und im Weiteren per Dauerauftrag (halbjährlich) eingelangten Zahlungen für Mieten, die aus den vom Vater zu Verfügung gestellten Geldmitteln stammen, handelt es sich daher um Überweisungen ohne wirtschaftlichen Gehalt (umgeleitete Eigenmittel des Vaters, durch die gesetzliche Unterhaltsverpflichtungen nicht

unterlaufen werden können). Die Leistungsbeziehung bestand zwischen vier Familienmitgliedern, die seit jeher in dem streitgegenständlichen Haus gewohnt hatten, wenn auch dieses 2004 und 2005 in mehrere, eigenständige Wohnbereiche umgestaltet worden war. Die beiden nicht selbsterhaltungsfähigen Kinder waren gegenüber beiden Eltern unterhaltsberechtigt, wobei der Unterhalt durch den Vater in Form von Geldmitteln, durch die Mutter in Form eines Naturalunterhaltes (u.a. Wohnraumbereitstellung) gereicht wurde. Die weniger verdienende Mutter war wiederum auch gegenüber dem Vater, ihrem Ehemann, unterhaltsberechtigt. Wirtschaftlich wäre das selbe Ergebnis zu erzielen gewesen, hätte die gegenüber den Kindern unterhaltpflichtige und gegenüber dem Ehemann unterhaltsberechtigte Mutter den Kindern die Räumlichkeiten kostenlos zur Verfügung gestellt, der Vater den Kindern einen um die Geldmittel für die Miete verminderten Unterhaltsbetrag geleistet und den seiner Gattin zustehenden Unterhalt dieser direkt und ohne Umleitung gereicht (vgl. VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141).

Wie schon die Betriebsprüferin, gestützt auf die Judikatur des VwGH, richtig festgestellt hat, bleiben letztlich rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Haushalt und Unterhalt von Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich. Dies auch dann, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten sollten (VwGH 16.12.1998, 93/13/0299).

**Familienverträge:** Aufgrund der dargelegten Feststellungen ist ein Eingehen auf **Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen** an sich entbehrlich. Zur Abrundung des Gesamtbildes und in eventu im Hinblick auf den der Tochter S überlassenen Praxisraum wird aber ausgeführt:

Hintergrund der differenzierten Betrachtungsweise bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessengegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 2, Tz 158 ff und die dort ersichtlichen Judikaturhinweise). Bei nahen Angehörigen werden daher die besonderen Anforderungen des 1) nach außen hinreichend zum -Ausdruck -Kommens, des 2) klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalts sowie des 3) Abschlusses unter den gleichen Bedingungen unter Familienfremden, an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen geknüpft. Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Wären die Kinder der Berufungswerberin in den Streitjahren nicht unterhaltsberechtigt, sondern selbsterhaltungsfähig gewesen und hätte infolgedessen eine **Überprüfung der**

**familienhaften Vereinbarungen** Platz greifen müssen, so wäre demnach zu beanstanden gewesen

- a) Keine Schriftlichkeit der Mietverträge Mutter/Tochter bzw. Mutter/Sohn a priori,
  - b) keine Schriftlichkeit der Darlehensvereinbarungen mit dem Vater a priori,
  - c) halbjährlich zu entrichtende Zahlungen nicht fremdüblich,
  - d) Rückzahlung von Darlehen je nach finanziellen Verhältnissen der Schuldner nicht fremdüblich.
- ad. a)** Die vorerst bloß mündlichen Mietvereinbarungen widersprechen dem geforderten, strengen Publizitätserfordernis. Auch wenn es zutrifft, dass mündliche Verträge im Wirtschaftsleben vorkommen, gelten für familienhafte Verträge – infolge des schon erwähnten, fehlenden Interessengegensatzes – eben andere und strengere Maßstäbe. Die schriftliche Fixierung annähernd 2 Jahre bzw. 1 1/2 Jahre nach Beginn des "Mietverhältnisses" – vier Tage vor der Schlussbesprechung - kann einen solchen Mangel nicht rückwirkend heilen und findet ihre Erklärung offenkundig in dem unmittelbar bevorstehenden Abschluss der Betriebsprüfung (der Vertreter der Berufungswerberin selbst hat als Veranlassung für die späte schriftliche Fixierung die entsprechende Beanstandung durch die Betriebsprüferin genannt).
- ad. b)** Gleiches gilt für die ebenfalls vom 12.4.2007, d.h. vier Tage vor Schlussbesprechung, stammende Vereinbarung, dass der Vertreter der Berufungswerberin als Vater SV und TV mit Geldbeträgen von 11.780,00 € bzw. 4.960,00 € finanziell unterstützt, wobei diese Beträge je nach den finanziellen Verhältnissen der Schuldner, spätestens bis 31.12.2010, zurückzuzahlen seien.
- ad c)** Fremdüblich wäre eine monatliche Entrichtung des Mietzinses. Eine Regelung wie die im Streitfall getroffene widerspricht den Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens und erklärt sich einzig aus dem familiären Naheverhältnis.
- Weiters ist es nicht fremdüblich, dass in den Streitjahren 2004 und 2005 aufgrund "nicht exakt berechenbarer Betriebskosten" (siehe Schreiben der Berufungswerberin vom 18.3.2007) auf deren Einhebung gänzlich verzichtet wurde.
- Nicht fremdüblich ist auch, dass SV für 2005 aufgrund des schlechten Geschäftsganges keine Praxismiete zu entrichten hatte (siehe hiezu auch wie oben: kein Abzug von Kosten für Praxismiete durch SV in ihrer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2005 **und** 2006).
- ad d)** Die Abrede der Rückzahlung je nach finanziellen Verhältnissen der Schuldner ist ebenfalls durchaus nicht fremdüblich. Der Unabhängige Finanzsenat teilt insofern nicht die Meinung des Vertreters der Berufungswerberin, wonach eine Rücksichtnahme des Vermieters

auf den Geschäftsverlauf des Mieters im Wirtschaftsleben häufig vorkomme. In seinem Erkenntnis vom 12.9.1996, 94/15/0019 bezeichnet etwa der VwGH einen Mietvertrag, *der durch zunächst geringere und in späteren Jahren höhere Mieten darauf Rücksicht nimmt, dass sich die Mieterin in der "Anlaufphase" Ihrer betrieblichen Tätigkeit befindet und in diesem Zeitraum nicht mit zu hohen Fixkosten belastet werden soll, als unüblich* (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 2, Tz 166/8 mit Judikaturhinweis).

Insgesamt kann resümiert werden: Wäre im Streitfall betreffend Wohnraummiete die besonderen Anforderungen, die an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gestellt werden, zu überprüfen, wären schon formal die Voraussetzungen nicht erfüllt (**keine Schriftlichkeit** a priori). Die inhaltliche Ausgestaltung hinsichtlich **Zahlungsmodalitäten** erklärt sich einzig aus dem nahen Verwandtschaftsverhältnis und wäre **zwischen Familienfremden nicht unter den gleichen Bedingungen** gewählt worden. Auch unter der Überschrift "Verträge zwischen nahen Angehörigen" wäre daher den zwischen der Berufungswerberin und ihren Kindern vereinbarten Mietverhältnissen eine steuerliche Beachtlichkeit zu versagen.

Das selbe gilt für die Überlassung des Praxisraumes an die Tochter S. Die Nutzungsüberlassung unter den geschilderten Modalitäten erklärt sich einzig aus dem familiären Verhältnis.

Wenn der Vertreter der Berufungswerberin die strenge Sichtweise bei Vereinbarungen zwischen Familienangehörigen als verfassungswidrige Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes betrachtet, so ist er auf eine umfangreiche und langjährige Verankerung in Lehre und Rechtsprechung hinzuweisen (vgl. etwa Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 2, Rz 158 ff samt darin enthaltenen Judikaturhinweisen).

**Leibrente:** Nach den Ermittlungen der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates handelt es sich bei Herrn HV um den Vater der Berufungswerberin. Auch für die Schenkung der Baurechtsliegenschaft von ihm an seine Tochter und die damit verbundenen Modalitäten gelten daher die strengen, an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu legenden Anforderungen. Da es aber keinen schriftlichen Leibrentenvertrag gibt (siehe Schreiben der Berufungswerberin an die Betriebsprüferin vom 18.3.2007), sind allenfalls an Herrn HV entrichtete Zahlungen als freiwillige Privatleistungen ohne steuerliche Auswirkung zu betrachten.

Hinsichtlich **Geldverkehrskosten, PKW-Kosten, AfA und geringwertige Wirtschaftsgüter, Rechts- und Beratungskosten** sowie **anteilige Kosten** wird auf die Feststellungen der Betriebsprüfung verwiesen.

Zur Position **Rechts- und Beratungskosten** ist zu ergänzen, dass Herr LV, der Gatte der Berufungswerberin, laut Aktenlage weder Rechtsanwalt noch Steuerberater ist. Es wird darauf hingewiesen – ohne dies im Fall des Gatten der Berufungswerberin unterstellen zu wollen – dass eine allfällig unbefugte Ausübung einer einem Rechtsanwalt oder Steuerberater vorbehaltenen Tätigkeit unter Winkelschreiberei fällt. Die Mitwirkung des Herrn V im Erwerb seiner Gattin (Fremdvermietung Lager und Baurechtsliegenschaft) ist aber ohnehin typischerweise der ehelichen Beistandspflicht zuzuordnen (siehe BP), weshalb er vorliegendenfalls grundsätzlich keine Abgeltung für Rechtsberatung, selbst wenn er Rechtsanwalt oder Steuerberater wäre, veranschlagen könnte.

Zu den Anmerkungen des Vertreters der Berufungswerberin hinsichtlich seiner Erfahrungen mit Schlussbesprechungen aus seiner Tätigkeit als Bankprüfer und Genossenschaftsrevisor ist zu sagen, dass ein als richtig erkannter Rechtsstandpunkt nicht verhandelbar ist. Entsprechend der Judikatur des VwGH sind Abgabenansprüche keinem Vergleich iS des § 1380 ABGB zugänglich.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass in der Wohn- und Geschäftsraumüberlassung an die Kinder keine Einkunftsquelle zu erblicken ist, sondern eine ausschließliche Privatnutzung vorliegt. **Einkommensteuerlich** sind daher die damit zusammenhängenden Ausgaben nicht als (vorweggenommene) Werbungskosten zu berücksichtigen, sondern fallen unter das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, die Einnahmen sind steuerlich unbeachtlich. Auch **umsatzsteuerlich** liegt Unbeachtlichkeit vor, weshalb hinsichtlich der mit dem Aus- und Umbau verbundenen Ausgaben ein Vorsteuerabzug zu versagen ist (vgl. auch VwGH 13.10.1993, 93/13/0129 und 27.7.1994, 92/13/0175).

Ingesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 5. Mai 2010