



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin (Bw.), P., W-Gasse, vertreten durch Dkfm. Marzi Steuerberatungs GmbH, 2380 Perchtoldsdorf, Brunnergasse 1-9/2/4, vom 4. Oktober 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling, vertreten durch Dr. Christian Sommer, vom 28. September 2006 betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2004 nach der am 30. September 2008 in Anwesenheit der Schriftführerin Andrea Moravec von Amts wegen abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

#### a) Bescheide

Dem Bericht vom 25. September 2006 (Dauerbelege Seite 8) über das Ergebnis einer Außenprüfung betreffend die Jahre 2002 bis 2004 ist zu entnehmen, dass die Bw. ein Gebäude in E-Straße, an die K-GmbH (K-GmbH) vermiete. Im Zuge der Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass im Prüfungszeitraum von Seiten der Bw. keine bzw. 2002 nur sehr geringe Mieteinnahmen erklärt worden seien. Die Bw. sei bis Jänner 2003 bei der K-GmbH mit 75% wesentlich beteiligt gewesen, nach ihrem Ausscheiden sei ihr Ehemann Alleingesellschafter.

Hinsichtlich des vermieteten Gebäudes sei mündlich eine monatliche Miete in Höhe von € 878,13 netto, somit jährlich € 10.537,56 netto, vereinbart worden. Von Seiten der K-GmbH sei die vereinbarte Miete nicht an die Bw. bezahlt worden, da die K-GmbH finanzielle Schwierigkeiten im Prüfungszeitraum gehabt habe. Die Begründung der finanziellen schlechten Lage seitens der K-GmbH und der damit im Zusammenhang nicht geleisteten Mieten sei von der Betriebsprüfung insoweit gewürdigt worden, als geprüft worden sei, ob eine Zahlungsunfähigkeit im besagten Zeitraum bestanden habe. Diese habe jedoch nicht festgestellt werden können, da unter einer Zahlungsunfähigkeit im Sinne von §§ 66ff Konkursordnung eine Einstellung der Zahlungen und nicht nur ein vorübergehendes Stocken zu verstehen sei und bisher keinerlei Anträge zur Erteilung eines Insolvenzverfahrens durch einen Gläubiger gestellt worden seien. Weiteres Indiz für die Zahlungsfähigkeit seien die laufenden und regelmäßigen Zahlung von Abgaben, auch seien aus den Bilanzen der K-GmbH keinerlei Hinweise auf Zahlungsunfähigkeit zu ersehen. Auf Grund dieses Sachverhaltes würden die vereinbarten Mietbeträge gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 der Bw. im Prüfungszeitraum zugerechnet, da sie über diese rechtlich und wirtschaftlich verfügen habe können und keine Zahlungsunfähigkeit der K-GmbH vorgelegen habe.

	2002	2003	2004
	€	€	€
erklärte Mieteinnahmen	878,13	0,00	0,00
erklärte Werbungskosten	-2.445,12	-2.691,34	-3.378,65
V+V lt. Veranlagung	-1.566,99	-2.691,34	-3.378,65
Zurechnung	9.659,43	10.537,56	10.537,56
V+V lt. Außenprüfung	8.092,44	7.846,22	7.158,91

Das zuständige Finanzamt (FA) folgte diesen Feststellungen und erließ am 28. September 2006 nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004.

#### b) Berufung

Gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide erhob die Bw. die Berufung vom 4. Oktober 2006 (Akt 2004, Seite 22) und brachte vor, die Bw. sei bis Dezember 2002 mit 75% Anteilen Gesellschafterin der K-GmbH gewesen. Mit Notariatsakt vom 23. Dezember 2002 habe die Bw. ihre Anteile ihrem Gatten Herrn K abgetreten. Auf Grund der sehr schlechten Auftragslage, hervorgerufen durch einen Baustopp der öffentlichen Hand, habe die Geschäftsführung der K-GmbH entscheidende Maßnahmen treffen müssen. So sei eine Mitarbeiterin gekündigt und das Honorar des Geschäftsführers gekürzt worden. Weiters habe die Bw. einer Stundung der Mietenzahlungen zugestimmt bzw. zustimmen müssen, um nicht den Betrieb zu gefährden. Diese Maßnahmen seien getroffen worden, um die anfallenden Zahlungen wie Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Sozialversicherungsbeiträge, Strom, Telefon "etc." bezahlen zu können. Es werde nun von der Betriebsprüfung verlangt,

dass die Bw. der Stundung der Mietenzahlung nicht zustimmen hätte dürfen und das Geld kassieren hätte müssen. Dafür wäre dann ein Stundungsansuchen für die Steuerzahlungen einzubringen gewesen, was im Falle der Umsatzsteuer sowieso zum Scheitern verurteilt gewesen wäre. Weiters vermeine die Betriebsprüfung, die Bw. hätte rechtlich und wirtschaftlich im Prüfungszeitraum über die vereinbarten Mietbeträge verfügen können. Dies stehe jedoch im Widerspruch zu der Tatsache, dass die Bw. bereits im Jahr 2002 ihre Geschäftsanteile abgetreten habe und keinerlei Funktion mehr in der K-GmbH ausübe, was im Übrigen auch von der Betriebsprüfung ausgeführt werde. Es werde daher die Aufhebung der angefochtenen Bescheide beantragt, da die Bw. nach Besserung der wirtschaftlichen Lage im Jahr 2005 eine Jahresmiete erhalten habe und die laufenden Mietenzahlungen wieder aufgenommen worden seien.

#### c) Stellungnahme Prüferin – Gegenäußerung Bw.

In einer schriftlichen Stellungnahme zur Berufung (Akt 2004, Seite 32ff) ergänzte die Prüferin, im Prüfungszeitraum 2002 bis 2004 sei von der K-GmbH außer einer Monatsmiete 2002 keine weitere Miete bezahlt worden. Aus den im Veranlagungsakt vorliegenden Bilanzen sei keine Zahlungsunfähigkeit festzustellen. Über die K-GmbH sei kein Insolvenzverfahren eingeleitet worden. Aus den Kontoauszügen des FAes sei ersichtlich, dass Zahlungen sämtlicher Abgaben ohne längere Säumnisse erfolgt seien. Pfändungen bzw. Zwangsvollstreckungen seien seitens des FAes nicht durchgeführt worden. Aus den Bilanzen seien keine gerichtliche Zwangsvollstreckungen zu ersehen. Der Bezug des Geschäftsführers Herrn K sei zwar gekürzt worden, aber nur in einem solchen Ausmaß, dass die K-GmbH auch ohne Kürzung nicht insolvent geworden wäre. Die Kürzung des Geschäftsführerbezuges und die Kündigung eines Mitarbeiters würden zur Widerlegung der Zahlungsfähigkeit nicht ausreichen. Die Mietbeträge seien gemäß § 19 Abs. 1 EStG 1988 zugeflossen, da die Bw. über diesen Betrag habe rechtlich und wirtschaftlich verfügen können. Da die Bw. Mehrheitsgesellschafterin der K-GmbH sei, sei der Zufluss anzunehmen, sobald die Forderung fällig und die K-GmbH nicht zahlungsunfähig sei. Diese Sicht gebiete der beherrschende Einfluss des Mehrheitsgesellschafters, weil die Gesellschaftersammlung dem Geschäftsführer gegenüber weisungsbefugt sei, andernfalls hätte es der Mehrheitsgesellschafter, der auch Gläubiger der Gesellschaft sei, in der Hand, den Gewinn der Gesellschaft zu kürzen ohne die entsprechenden Beträge selbst versteuern zu müssen. Ein Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter wäre im Übrigen selbst dann anzunehmen, wenn sich die GmbH, die zur Zahlung an den Gesellschafter erforderlichen Mittel nur auf dem Kreditweg hätte beschaffen können. Gegenüber einem fremden Gläubiger wäre die GmbH als Schuldner nämlich in vergleichbarer Situation zur Benützung eines Kredites gezwungen, um fällige Schulden bezahlen zu können, sollte sie im gegebenen Zeitpunkt nicht über genügend bare Mittel verfügen oder nicht in der Lage sein, sich durch

Vermögensumschichtungen Barmittel zu verschaffen. Da die Bw. mit Dezember 2002 nicht mehr Gesellschafterin der K-GmbH sei, jedoch ein Naheverhältnis zum derzeitigen Alleingesellschafter bestehe, sei die Zurechnung der Mieten auch für die Jahre 2003 und 2004 vorgenommen worden, da ein dauerndes Nichtzahlen von einem fremden Dritten über einen so langen Zeitraum nicht geduldet würde.

Die Bw. gab in der Gegenäußerung vom 21. März 2007 (Akt 2004, Seite 36) an, die K-GmbH habe sich in einer wirtschaftlich sehr schwierigen Lage befunden. Die Situation habe sich 2005 etwas gebessert, sodass ab diesem Jahr eine – wenn auch reduzierte – Miete wieder habe bezahlt werden können. Die Bw. beabsichtige nun auch eine Regulierung der im Zeitraum 2002 bis 2005 angefallenen Mietrückstände. Diese Regulierung soll Gegenstand einer persönlichen Vorsprache sein.

#### d) Verfahren UFS

Mit Vorhalt vom 16. Juni 2008 teilte der UFS der Bw. mit, dass aus den Jahresabschlüssen der K-GmbH keine Verbindlichkeiten an die Bw. für gestundete Mietrückstände ersichtlich seien.

	2000	2001	2002	2003	2004
	S	S	€	€	€
Mietrückstände	84.583,34	132.916,67	9.659,43	10.537,56	10.537,56

Weiters möge die Bw. mitteilen, wie die Regulierung der im Zeitraum 2002 bis 2005 angefallenen Mietrückstände laut Vorbringen im Vorlageantrag vom 21. März 2007 erfolgt sei und ob auch eine Regulierung der Rückstände aus 2000 und 2001 stattgefunden habe.

Mit Schreiben vom 7. Juli 2008 teilte die Bw. mit, die gestundeten Mietrückstände seien bei der K-GmbH unter dem Verrechnungskonto Gesellschafter für die Zeit bis zum Ausscheiden als Gesellschafterin und unter dem Verrechnungskonto der Bw. für die Zeit danach verbucht worden. Laut folgender Aufstellung habe die K-GmbH am 30. Juni 2007 € 33.580,85 geschuldet. Die Regulierung der Mietrückstände 2000 bis 2005 sei in monatlichen Teilbeträgen von € 360,00 ab 1. Jänner 2005 erfolgt.

laut Bw.:	Stundung	Stundung	Rückzahlung	Saldo
	S	€	€	€
2000	84.583,34	6.146,89		
2001	132.916,67	9.659,40		
2002		9.659,43		
2003		10.537,56		
2004		10.537,56		
2005			4.320,00	
2006			4.320,00	
2007			4.320,00	
		<u>46.540,84</u>	<u>12.960,00</u>	<u>33.580,85</u>

In der von Amts wegen am 30. September 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter aus:

Der Ehemann der Bw. sei planender Baumeister und arbeite größtenteils für die Gemeinde. Im Jahre 2000 sei es zu einem Auftragseinbruch seitens der öffentlichen Hand gekommen. Im Jahr 2002 habe die einzige Mitarbeiterin (Sekretärin) gekündigt werden müssen und die Geschäftsführerbezüge des Ehemannes seien auf ein Minimum reduziert worden. Im Jahr 2002 habe der Ehemann von der Bw. auch die 3/4-Anteile an der K-GmbH übernommen. Die wirtschaftliche Lage für die K-GmbH sei angespannt gewesen, es habe aber keine Exekutionen gegeben. Zahlungserleichterungen betreffend Mindestkörperschaft und Umsatzsteuer seien beim Finanzamt nicht beantragt worden, da dem nicht stattgegeben worden wäre. Ab 2005 sei die laufende Miete auf € 300,00 reduziert und die Mietzinsrückstände seien in monatlichen Teilzahlungen von € 300,00 zurückgezahlt worden. Der Grund für den Verkauf der Anteile der Bw. an den Ehemann sei in einer Kostenreduktion gelegen. Der Ehemann habe zuvor Beiträge nach dem ASVG zahlen müssen und sei als wesentlich beteiligter Gesellschafter in den Anwendungsbereich des GSVG gewechselt. Abtretungspreis sei der auf die Stammeinlage einbezahlte Betrag gewesen. Nach Dafürhalten des steuerlichen Vertreters und der Bw. sei der Kaufpreis vom Ehemann bisher noch nicht bezahlt worden. Es wäre auch schwer nachvollziehbar, dass die Miete schuldig geblieben aber der GmbH-Anteil bezahlt worden wäre. Der Geschäftsführer der K-GmbH sei auf die Bremse getreten und habe alle Kosten reduziert und zwar durch Kündigung der einzigen Mitarbeiterin, Reduzierung der eigenen Geschäftsführerbezüge und dem Wechsel von der ASVG in die "billigere" GSVG-Versicherung. Die K-GmbH sei auch dem steuerlichen Vertreter zeitweise Steuerberatungshonorar schuldig geblieben. Durch die Kostenreduktion, insbesondere auch Stundung der berufsgegenständlichen Miete, sollte eine Insolvenz der GmbH abgewendet werden. Auf Grund der getroffenen Maßnahmen sei über den ganzen Zeitraum hinweg die Zahlungsfähigkeit erhalten geblieben. Der Geschäftsführer hätte jedoch den bestehenden Kreditrahmen der GmbH nicht weiter ausschöpfen können. Insbesondere werde auf den hohen Fremdwährungskredit in Schweizer Franken verwiesen. Es gebe keine anderen Gläubiger, außer Steuerberater und Finanzamt.

Die Angaben des steuerlichen Vertreters und der Bw. zum vermieteten Objekt sind den Sachverhaltsfeststellungen in Erwägungsteil der Berufungsentscheidung zu entnehmen.

Laut steuerlichem Vertreter sei der Umstand, dass die Bw. die ausständige Miete nicht eingeklagt habe, sicherlich auch darin begründet, dass der Inhaber des mietenden Unternehmens der Ehemann der Bw. sei. Jedoch gebe es im Wirtschaftsleben ähnliche Fälle, dass ein Vermieter auf längere Zeit die Miete stundet um sich den Mieter zu erhalten.

Laut Bw. sei das Metier des Gatten die Bauüberwachung und das Controlling. Es handle sich um eine "Nischantätigkeit". Der Ehemann sei von speziellen Aufträgen der Gemeinde abhängig und könne nicht auf andere Bauausführungen, z.B. Einfamilienhäuser, umsteigen.

Der steuerliche Vertreter gab an, wären die Mietrückstände entstanden, wenn der Ehegatte 30 Jahre alt gewesen wäre, hätte sich die Bw. sicherlich ein Fortsetzen des Mietverhältnisses überlegt und unter Umständen einen neuen Mieter gesucht. Die Zahlungsschwierigkeiten der K-GmbH seien eingetreten, als der Gatte 52 Jahre alt gewesen sei und man müsse auch die gemeinsame Lebenssituation von Bw. und ihrem Ehemann beachten. Es sei durchaus fremdüblich, Miete bei Zahlungsschwierigkeiten des langjährigen Mieters auf einige Zeit zu stunden und auch Mietreduktionen einzugehen, um sich einen sicheren Mieter zu erhalten.

Der Vertreter des Finanzamtes bestritt die Fremdüblichkeit der Stundung und Reduzierung der Miete und sah dies im Verhältnis zwischen den beiden Ehegatten begründet.

Der steuerliche Vertreter wendete ein, es sei durchaus fremdüblich, wenn ein Vermieter durch zeitweise Stundung und Reduzierung ein jahrelang funktionierendes Mietverhältnis retten wolle und sich nicht sofort um einen neuen Mieter umsehe. Erstens habe die wirtschaftliche Lage dazu geführt, dass die Miete reduziert worden sei. Die Mietenreduktion komme derzeit leider häufig vor, da die wirtschaftliche Lage nicht so gut sei wie noch vor einigen Jahren. Das sei durchaus fremdüblich. Zweitens seien dem Staat keinesfalls Steuereinnahmen entgangen, da die gestundeten Mietbeträge ab dem Jahr 2005 bei der Bw. versteuert würden.

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

#### **1. Sachverhalt**

Laut offenem Firmenbuch wurde die K-GmbH mit Gesellschaftsvertrag vom 14. April 1971 gegründet. Aus den Körperschaftssteuerakt der K-GmbH ergibt sich, dass die Firma zunächst anders lautete. Mit Abtretungsvertrag vom 29. November 1990 erwarben die Bw. 75% und ihr Ehemann 25% der Anteile an der Gesellschaft und änderten mit Gesellschafterbeschluss vom 3. Jänner 1991 ua. den Firmenwortlaut auf K-GmbH um. Der Ehemann der Bw. ist der einzige Geschäftsführer.

Dem vorgelegten Abtretungsvertrag vom 23. Dezember 2002 (Akt 2004, Seite 24ff) ist zu entnehmen, dass die Bw. ihren Anteil an der K-GmbH, der einer zur Hälfte einbezahlten Stammeinlage im Nennbetrag von S 375.000,00 entspricht, ihrem Ehemann um den beiderseits vereinbarten Abtretungspreis S 187.500,00 abtritt. Seit diesem Zeitpunkt ist der Ehemann der einzige Gesellschafter. Laut Angaben der Bw. sei der Kaufpreis noch nicht bezahlt worden.

Die Vermietung der Wohnung von der Bw. an die K-GmbH wurde 1991 begonnen. Die Wohnung wird von der K-GmbH als Büro benutzt. Laut steuerlichem Vertreter und Bw. handelt es sich um eine von zwei Wohnung in einem Haus Baujahr ca. 1980. Die Wohnung liegt im 1. Stock. Sie stammt aus der Familie der Bw. und wurde vererbt. Die Wohnung hat 80 m<sup>2</sup> und verfügt über drei Zimmer und alle Nebenräume einschließlich Küche (Teeküche),

Badezimmer und WC. Es gibt eine mündliche Vereinbarung, jedoch keinen schriftlichen Mietvertrag. Das berufungsgegenständliche Objekt könnte auch als Wohnung verwendet werden. Es sind keine unwirtschaftlichen Umbauten notwendig, um die Wohnung fremd zu vermieten.

Aus den FA-Akten sind die Ergebnisse erst ab dem Jahr 1993 bekannt, die Akten der Vorjahre wurden bereits vernichtet:

	1993	1994	1995	1996	1997
Erklärungen Bw.:	S	S	S	S	S
Mieteinnahmen netto	70.909,00	78.000,00	87.600,00	144.999,96	144.999,96
Ausgaben netto	-23.257,25	-24.722,50	-35.452,00	-35.385,60	-37.140,30
Einkünfte V+V	47.651,75	53.277,50	52.148,00	109.614,36	107.859,66
	1998	1999	2000	2001	
	S	S	S	S	
Mieteinnahmen netto	145.000,00	145.000,00	145.000,00	145.000,00	
Schadensabfindung			400.000,00		
abzüglich Mieterückstände			-84.583,34	-132.916,67	
Ausgaben netto	-36.146,39	-37.102,61	-310.428,39	-51.508,88	
Einkünfte V+V	108.853,61	107.897,39	149.988,27	-39.425,55	
	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	2005	2006
	€	€	€	€	€
Mieteinnahmen netto	10.537,56	10.537,56	10.537,56	7.200,00	10.000,00
abzüglich Mieterückstände	-9.659,43	-10.537,56	-10.537,56		
Ausgaben netto	-2.445,12	-2.691,34	-3.378,65	-5.132,48	-4.462,09
Einkünfte V+V	-1.566,99	-2.691,34	-3.378,65	2.067,52	5.537,91

Ab dem Jahr 2000 stundet die Bw. der K-GmbH die Miete im oa. Umfang. Ab 2005 zahlte die K-GmbH vom bis dahin ausständigen Mietbetrag € 46.540,84 jährlich € 4.320,00 zurück. Nach Angaben der Bw. wurde die laufende monatliche Miete ab 1. Juli 2005 (von zuvor € 878,13) auf € 300,00 netto reduziert. Bis zum Jahr 2005 fanden keine Indexanpassungen statt. Ein schriftlicher Mietvertrag existiert nicht.

Die K-GmbH bilanziert mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr zum Stichtag 30. Juni. Zumindest seit 1999 ist die K-GmbH buchmäßig überschuldet.

	30.06.1999	30.06.2000	30.06.2001	30.06.2001	30.06.2002
	S	S	S	€	€
Stammkapital	500.000,00	500.000,00	500.000,00	36.336,42	36.336,42
ausstehend	-250.000,00	-250.000,00	-250.000,00	-18.168,21	-18.168,21
freie Rücklagen	148.843,00	170.814,00	186.969,00	13.587,57	14.540,96
Bilanzverlust/gewinn	-270.825,07	-573.810,91	-1.129.508,69	-82.084,60	-77.990,51
Verlustvortrag	-1.074.731,43	-1.345.556,50	-1.919.367,41	-139.485,87	-221.570,47
Eigenkapital	-946.713,50	-1.498.553,41	-2.611.907,10	-189.814,69	-266.851,81
	30.06.2003	30.06.2004	30.06.2005	30.06.2006	
	€	€	€	€	
Stammkapital	36.336,42	36.336,42	36.336,42	36.336,42	
ausstehend	-18.168,21	-18.168,21	-18.168,21	-18.168,21	
freie Rücklagen	15.018,13	15.171,32	15.354,38	15.354,38	
Bilanzverlust/gewinn	15.934,92	4.280,18	35.496,56	9.996,25	
Verlustvortrag	-299.560,98	-283.626,06	-279.345,88	-243849,32	

Eigenkapital -250.439,72 -246.006,35 -210.326,73 -200.330,48

Stille Reserven sind aus der Bilanz nicht zu erkennen. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten, insbesondere ein Fremdwährungskredit in Schweizer Franken, übersteigen die Forderungen der K-GmbH aus noch nicht abrechenbaren Leistungen und Lieferungen und Leistungen bei weitem.

	30.06.1999 S	30.06.2000 S	30.06.2001 S	30.06.2001 €	30.06.2002 €
noch nicht abrechenbare Leistungen	1.378.005,00	1.336.500,00	728.490,00	52.941,43	17.300,00
Lieferungen und Leistungen	324.030,00	310.190,00	240.000,00	17.441,48	22.104,00
Forderungen	1.702.035,00	1.646.690,00	968.490,00	70.382,91	39.404,00
Verbindlichkeiten Kreditinstitute	2.818.070,72	2.826.166,18	2.759.627,20	200.549,93	216.382,82
	30.06.2003 €	30.06.2004 €	30.06.2005 €	30.06.2006 €	
noch nicht abrechenbare Leistungen	6.571,00	26.600,00	38.250,00	28.750,00	
Lieferungen und Leistungen	8.400,00		23.460,00		
Forderungen	14.971,00	26.600,00	61.710,00	28.750,00	
Verbindlichkeiten Kreditinstitute	196.814,72	196.600,99	185.098,02	176.676,84	

Dem in der Berufungsverhandlung erstatteten Vorbringen, dass der Kreditrahmen der K-GmbH zur Bezahlung der Mieten nicht hätte weiter ausgeschöpft werden können, kann somit nicht gewichtig entgegen getreten werden. Auch kann nicht ausgeschlossen werden, dass erst die Stundung der Mieten von jährlich rund € 10.000,00 dazu führte, dass (wenigstens) die anderen Gläubiger bezahlt werden konnten. Auf Grund der massiven Überschuldung und dem Fehlen von stillen Reserven kann nicht mit eindeutiger Sicherheit festgestellt werden, dass die Bw. im berufsgegenständlichen Zeitraum 2002 bis 2004 tatsächlich zahlungsfähig gewesen wäre.

## 2. Rechtliche Beurteilung

Ein Zufluss der geschuldeten Mieten bei der Bw. setzt Zahlungsfähigkeit der Schuldnerin (K-GmbH) voraus, da ansonsten die Bw. nicht über die Beträge hätte verfügen können (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 19 Tz 30, Stichwort beherrschender Gesellschafter). Auf Grund der festgestellten Überschuldung und dem Mangel an stillen Reserven über einen großen Zeitraum hinweg kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Zahlungsunfähigkeit der K-GmbH nur vorübergehend bestanden hätte. Ein Zufluss der Mieten bei der Bw. kann somit nicht angenommen werden.

Zu beachten ist jedoch, dass eine Rechtsbeziehung zwischen nahen Angehörigen vorliegt, die mangels Fremdüblichkeit (Doralt, aaO, § 2 Tz 165ff) steuerlich nicht anerkannt werden kann:

Bis Ende 2002 war die Bw. mit ihrer Beteiligung von 75% beherrschende Gesellschafterin der Mieterin K-GmbH, danach wird die Position als "nahe Angehörige" durch die Ehe mit dem



Alleingesellschafter vermittelt. Nach eigenem Vorbringen stundete die Bw. von 2000 bis Ende 2004, also über den Zeitraum von fünf Jahren beinahe die gesamte ausständige Miete. Dieses Verhalten ist im Wesentlichen in der Ehe mit dem Gesellschafter der K-GmbH und der Sicherung der wirtschaftliche Existenz des Ehepartners begründet, da ein fremder Vermieter keine Stundung über diesen langen Zeitraum geduldet hätte, überdies nicht auf eine Verzinsung der ausständigen Mieten bzw. Wertanpassung der vor 2005 aufgelaufenen Mieten verzichtet und zusätzlich ab Juli 2005 die weiterhin geschuldete laufende Miete um mehr als die Hälfte reduziert hätte. Ein fremder Vermieter hätte bereits im Jahr 2000 bei Ausbleiben der Zahlungen das Mietverhältnis beendet und einen neuen Mieter gesucht. Nach den Angaben der Bw. in Berufungsverhandlung wäre eine Adaptierung der Wohnung für eine Neuvermietung nicht unwirtschaftlich gewesen. Eine Wohnung mit drei Zimmern, Küche, Bad und WC an der berufungsgegenständlichen Anschrift in Wien findet jederzeit einen neuen Mieter, egal ob als Büro wie bisher oder zu Wohnzwecken. Eine Einschränkung der Marktgängigkeit, wie zB. bei einer gewerblichen Immobilie, die nur zu Bürozwecken verwendet werden kann und sich in einer ungünstigen Gegend befindet, konnte nicht festgestellt werden.

Ab 2000 kann somit das Mietverhältnis mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt werden. Die Jahre 2000 und 2001 sind rechtskräftig veranlagt. Für die berufungsgegenständlichen Jahre 2002 bis 2004 liegt in der Vermietung der Wohnung keine steuerlich relevante Einkunftsquelle vor, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind daher nicht anzusetzen.

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Beilage: 3 Berechnungsblätter Einkommensteuer 2002 bis 2004

Wien, am 1. Oktober 2008