



GZ. RV/0816-W/11,
miterledigt RV/0813-W/11,
RV/0814-W/11, RV/0815-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 13. Jänner 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 15. Dezember 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2008 und Einkommensteuer 2007 und 2008 sowie Sachbescheide Umsatzsteuer 2006 bis 2008 und Einkommensteuer 2007 und 2008

1. entschieden:

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 sowie Einkommensteuer 2007 und Sachbescheide Umsatzsteuer 2006 und 2007 und Einkommensteuer 2007 wird als unbegründet abgewiesen. Die genannten Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufungen betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 wird Folge gegeben, die genannten Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

2. beschlossen:

Die Berufung betreffend Sachbescheide Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich ist die Vermietung zweier Wohnungen der Berufungswerberin (Bw.) an die beiden eigenen Kinder im Rahmen der Unterhaltpflicht (die Wohnungen liegen überdies im selben Gebäude, in dem auch die Bw. mit ihrem Ehegatten wohnt) sowie das Vorliegen von Wiederaufnahmsgründen.

Das zuständige Finanzamt (FA) erließ zunächst folgende erklärungsgemäße Bescheide:

	2006 €	2007 €	2008 €
Umsatzsteuerbescheid vom:	15.01.2008	27.03.2009	29.03.2010
Umsatzsteuer 10%	956,30	360,00	1.320,00
Umsatzsteuer 20%		1.430,00	2.801,58
Vorsteuern	-43.189,82	-14.327,01	-13.629,38
Gutschrift	-42.233,52	-12.537,01	-9.507,80
Einkommensteuerbescheid vom:	15.01.2008	02.04.2009	29.03.2010
Einkünfte V+V	-7.561,26	-8.559,21	12.718,71

Anlässlich einer **Außenprüfung** der Jahre 2006 bis 2008 wurden im **Bericht vom 13. Dezember 2010** (Dauerbelege Seite 70ff) folgende Feststellungen getroffen:

Tz 11 Sachverhalt: Das Mietobjekt bestehe aus 5 Wohneinheiten. Diese würden nach umfangreichen, hauptsächlich in den Jahren 2006 bis 2007 durchgeföhrten Umbauarbeiten ab September 2007 wie folgt vermietet:

- a) eine Wohnung an den Gatten der Bw.,
- b) je eine Wohnung an den Sohn und die Tochter der Bw.,
- c) eine Wohnung an eine genannte GmbH,
- d) eine Wohnung an einen namentlich genannten fremden Mieter;

Da die Bw. einerseits jene, an ihren Gatten vermietete Wohnung auch selbst für eigene Zwecke (als Hauptwohnsitz) nutzte, und sie andererseits gegenüber ihren beiden Kindern unterhaltsverpflichtet sei, da letztere als Studenten über keine eigenen Einkünfte verfügen würden (deren Mietzahlungen würden vom Bankkonto ihres Vaters auf das Mietenkonto überwiesen), seien die Mietverhältnisse auf Grund ständiger Rechtsprechung nicht anzuerkennen. Die sich daraus ergebenden steuerlichen Konsequenzen würden in den nachfolgenden Textziffern dargestellt.

In den nachfolgenden Textziffern stellte der Prüfer Änderungen in den Jahren 2006 bis 2008 dar.

Das FA erließ am **15. Dezember 2010** die **Bescheide** betreffend **Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2008 und Einkommen 2007 und 2008** sowie die folgenden jeweils geänderten **Abgabenbescheide**:

	2006 €	2007 €	2008 €
Umsatzsteuer:			
Umsatzsteuer 10%	956,30	360,00	1.320,00
Umsatzsteuer 20%		685,21	565,21
Vorsteuern	-13.946,49	-5.047,41	-4.159,38
Berichtigung der Vorsteuer gemäß §12 Abs. 10 und 11		2.818,65	
Gutschrift	-12.990,19	-1.183,55	-2.274,17
Einkommensteuer:			
Einkünfte V+V		-9.782,24	5.213,42

Betreffend Einkommensteuer 2006 wurde vom FA keine Wiederaufnahme verfügt.

Die Bw. brachte in der **Berufung vom 13. Jänner 2011** (Akt 2009 Seite 21ff) vor, sie vermiete die Liegenschaft bereits seit vielen Jahren. Da das Dach schadhaft gewesen sei und saniert habe werden müssen, habe sich die Bw. im Zuge der erforderlichen Dachreparatur zu einer Generalsanierung und einem Ausbau der Liegenschaft entschlossen. Die Sanierung sei in den Jahren 2006 bis 2008 durchgeführt worden. Im Laufe der Sanierung seien die bisher vermieteten Wohnungen zum Großteil frei geworden. Die frei gewordenen Wohnungen seien anschließend an den Ehegatten und an die beiden Kinder (Sohn und Tochter) vermietet worden. Weitere Wohnungen seien vermietet an die genannte GmbH als Büro und den familienfremden Mieter, welcher bereits vor der Sanierung eingemietet gewesen sei. Das FA habe nun im Rahmen einer Betriebsprüfung die Mietverhältnisse an den Ehegatten und die beiden Kinder nicht anerkannt und die Mietverträge einerseits, sowie die auf die Sanierungskosten entfallenden Ausgaben und Vorsteuern andererseits aus der Gewinnermittlung ausgeschieden. Hinsichtlich der an den Ehegatten gemieteten Wohnung, welche gleichzeitig als Familiensitz "gelte", gehe die Bw. mit dem FA konform. Die Nichtanerkennung der Mietverhältnisse zu den beiden Kindern halte die Bw. hingegen für nicht richtig.

1. Für sämtliche Liegenschaften seien ordnungsgemäße Mietverträge erstellt worden, welche zu fremdüblichen Bedingungen abgeschlossen worden seien. Bereits während der Sanierungsmaßnahme sei im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung die Liegenschaft besichtigt und im Anschluss daran seien die Mietverträge dem FA vorgelegt worden. Die "USO" habe keine Beanstandungen ergeben und die für die Sanierungskosten geltend gemachten Vorsteuerbeträge seien anerkannt worden. Deshalb sei die Vorgangsweise des FAes für die Bw. umso unverständlicher, als zunächst die Vorsteuern nach Kenntnis der Sachlage vom FA

anerkannt und drei Jahre später zum Großteil gestrichen würden. Dies erzeuge eine enorme Rechtsunsicherheit.

2. Das Mietverhältnis der Bw. zu den Kindern entspreche zur Gänze den in "diversen VwGH-Entscheidungen und Richtlinien" geforderten fremdüblichen Bedingungen. Es seien Mietverträge in Höhe des zulässigen Richtwertes geschlossen worden. Die Mieten seien auch regelmäßig monatlich ohne Ausnahme auf das Mietenkonto eingezahlt und die Erträge laufend versteuert worden. Tatsache sei, dass beide Kinder zur Zeit noch ein Studium absolvieren würden und die Mieten vom Vater auf das Mietenkonto eingezahlt worden seien. Das FA berufe sich daher auf die Entscheidung UFS 12.06.2008, RV/1921-W/06, wonach das Mietverhältnis des Steuerpflichtigen zu seinen in Graz studierenden Kindern mit Hinweis auf die Unterhaltpflicht des Steuerpflichtigen und das Abzugsverbot der Unterhaltsaufwendungen gemäß § 20 EStG nicht anerkannt worden sei. Diese Entscheidung sei nach Ansicht der Bw. auf den vorliegenden Fall nicht anzuwenden, weil es in folgenden wesentlichen Punkten vom Fall der Bw. abweiche:

- über das Mietverhältnis habe es im Erkenntnisfall keinen schriftlichen Mietvertrag gegeben,
- die Mieten seien nicht laufend überwiesen, sondern "bar" eingezahlt worden,
- das Mietverhältnis mit den Kindern sei nicht auf Dauer ausgelegt gewesen sondern habe bereits nach 28 Monaten geendet,
- im zitierten Fall sei eine Liebhabereiprüfung vorzunehmen gewesen, dies sei im gegenständlichen Fall kein Thema;

Konkret stehe im gegenständlichen Fall die Absicht zu Grunde, die Liegenschaft dauerhaft und langfristig zu vermieten, um sich ein laufendes Zusatzeinkommen zu sichern, welches vor allem später als zusätzliche Versorgung neben der staatlichen Pension den Lebensstandard sichern soll. Die Mietverträge seien im Jahr 2007 zunächst auf 10 Jahre abgeschlossen worden und würden aller Voraussicht nach verlängert. Das Studium des Sohnes ende voraussichtlich im Mai 2011 nach Erlangen des Bachelor-Titels. Ab diesem Zeitpunkt werde er zufolge seiner Ausbildung ein gut dotiertes Dienstverhältnis erlangen und die Miete aus seinem eigenen Einkommen bestreiten. Die Tochter werde ihr Studium voraussichtlich Ende 2013 abschließen und dann ebenfalls ein eigenes Einkommen erzielen, aus welchem die Miete bezahlt werde. Da die Eltern ohnedies auf Grund der gesetzlichen Unterhaltpflichten den Kindern eine Wohnmöglichkeit zur Verfügung stellen und die Kosten dafür tragen müssten, sei es zweckmäßig, den Kindern während des Studiums die frei gewordenen Wohnungen im eigenen Haus zur Verfügung zu stellen und sich so die Mieterräge für die Zukunft zu sichern.

3. Es treffe daher auch nicht zu, dass sich die Bw. durch den Vorsteuerabzug der Sanierungskosten ungerechtfertigt Steuervorteile erwirken habe wollen, weil man auch in Betracht ziehen müsse, dass sowohl Umsatzsteuer als auch Einkommensteuer für die Mieterträge für die folgenden 10 Jahre abzuführen sei bzw. zum Teil schon abgeführt worden sei. Bezogen auf die im Mietvertrag festgelegte Mietdauer und die geplante langfristige Vermietung ergebe sich überschlagsmäßig ein Vorteil für die Finanzverwaltung wie folgt:

	€	€ rd.
Vorsteuer Sanierung 2006 bis 2009 auf die Wohnungen der Kinder 40% von gesamt rd. € 68.900,00		27.560,00
Demgegenüber stehe die USt-pflicht der Mieterlöse		
Miete Sohn netto € 500,00 pro Monat für 10 Jahre	60.000,00	
Miete Tochter netto € 591,00 pro Monat für 10 Jahre	<u>70.920,00</u>	
	130.920,00	
10% USt		13.092,00
Einkommensteuer darauf rd. 43% Progression: von rund € 130.920,00 abzüglich € 60.000,00 anteilige		
Werbungskosten geschätzt rd. € 70.920,00 x 43%	30.500,00	
Vorteil FA	16.030,00	

Die Bw. beantrage daher die Anerkennung der Mietverhältnisse mit den Kindern und in Folge davon der steuerlichen Wirksamkeit der Mieterträge, sowie der anteiligen Sanierung- und Werbungskosten samt darauf entfallender Vorsteuern.

Das FA wies zunächst mit **Bescheid vom 2. Februar 2011** (Akt 2009 Seite 25) die Berufung vom 13. Jänner 2011 gegen den Bescheid, mit dem das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 wieder aufgenommen werde, mit der Begründung zurück, die Berufung sei unzulässig, weil das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 mit Bescheid vom 15. Jänner 2008 "abgeschlossen" und nicht wieder aufgenommen worden sei.

Weiters wies das FA mit **Berufungsvorentscheidung vom ebenfalls 2. Februar 2011** (Akt 2009 Seite 26f) die Berufung vom 13. Jänner 2001 gegen die Bescheide, mit denen das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2008 und Einkommensteuer 2007 und 2008 wiederaufgenommen worden sei, mit der Begründung ab, die Berufung richte sich gegen die Verfügung der Wiederaufnahme. Gemäß § 303 Abs. 4 BAO sei eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen würden, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Wiederaufnahmegründe seien nach ständiger Rechtsprechung nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen würden. Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln sei dabei aus der Sicht des

jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließe die amtswegige Wiederaufnahme nicht aus (unter Hinweis auf Ritz, BAO, 3. Aufl., § 303 Tz 13ff). Die Verfügung der Wiederaufnahme stehe im Ermessen mit dem Ziel eines insgesamt rechtmäßigen Ergebnisses. Daher sei bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (unter Hinweis auf Ritz, aaO, Tz. 37 zu § 303).

Mit Bericht vom 13. Dezember 2010 sei eine Betriebsprüfung abgeschlossen worden. Dabei sei festgestellt worden, dass die Bw. drei Wohneinheiten im Mietobjekt, nachdem in den Jahren 2006 und 2007 umfangreiche Umbauarbeiten durchgeführt worden seien, ab 2007 unter anderen an den Ehegatten und die unterhaltpflichtigen Kinder (Sohn und Tochter) vermietet. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG dürften bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Würden Unterhaltsleistungen für eine entsprechende Wohnvorsorge eines Kindes in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet, so habe dies laut Rechtsprechung des VwGH (unter Hinweis auf VwGH 22.11.2001, [98/15/0057](#) "oder" VwGH 30.3.2006, [richtig:] 2002/15/0141) steuerlich unbeachtlich zu bleiben. Auf die fremdübliche Gestaltung des von einem Steuerpflichtigen als Vermieter mit seinem Kind abgeschlossenen Mietvertrages komme es für diese Beurteilung nicht an. Mietverhältnisse mit unterhaltsberechtigten Kindern seien daher steuerlich nicht anzuerkennen (unter Hinweis auf EStR 2000 Rz 4702a). Da die Abgabenbehörde im abgeschlossenen Verfahren von den Vermietungen an den Gatten und die Kinder keine Kenntnis gehabt habe, würden die genannten Feststellungen bei der Betriebsprüfung somit zu Recht die Grundlage für die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006 -2008 und Einkommensteuer 2007 und 2008 bilden.

Im **Vorlageantrag vom 3. März 2011** (Akt 2009 Seite 28f) brachte die Bw. ua. vor:

1. Die Absicht der Bw. habe nicht vorrangig in der Sicherung der Wohnungsversorgung der Kinder sondern in der vorausblickenden Sicherung der eigenen Altersversorgung durch langfristige Vermietung an Angehörige bestanden. Bereits nach einer Mietdauer von 10 Jahren hätte sich für das FA ein Steuervorteil aus dieser Vorgangsweise ergeben.
2. Dem FA sei die Vermietung an die Kinder im abgeschlossenen Verfahren bereits bekannt gewesen, da die Mitverträge in Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung anlässlich der geltend gemachten Vorsteuerbeträge ans FA übermittelt worden seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Erlässe (Einkommensteuerrichtlinien) sind mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt rechtlich nicht bindend.

Das FA erließ keinen in der Berufung vom 13. Jänner 2011 genannten Bescheid, "mit dem das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006 wieder aufgenommen wurde". Der erstmals ergangene Einkommensteuerbescheid 2006 vom 15. Dezember 2008 wurde nicht durch eine Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigt. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Dezember 2010 gab der Prüfer auch an: "Wiederaufnahme des Verfahrens: Keine Änderung Einkommensteuer 2006" (Dauerbelege Seite 87). Überdies erging der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 15. Dezember 2008 erklärungsgemäß. Gegen den Bescheid vom 2. Februar 2011 auf Zurückweisung einer Berufung gegen einen Wiederaufnahmsbescheid Einkommensteuer 2006 wurde von der Bw. keine Berufung erhoben.

Die durch eine Steuerberaterin vertretene Bw. bezeichnete in der Berufung vom 13. Jänner 2011 die angefochtenen Bescheide wie folgt: "Berufung gegen die Bescheide mit denen das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006, 2007 und 2008 sowie Einkommensteuer 2006, 2007 und 2008 wiederaufgenommen wurde." Die von der Steuerberaterin abgegebene Anfechtungserklärung lautet: "... innerhalb offener Rechtsmittelfrist erhebe ich Berufung gegen die Bescheide vom 15.12.2010, mit denen das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2006, 2007 und 2008, sowie Einkommensteuer 2006, 2007 und 2008 wieder aufgenommen wurde."

Auch wenn die durch eine Steuerberaterin vertretene Bw. in der Berufung vom 13. Jänner 2011 die nach der Wiederaufnahme geänderten Abgabenbescheide nicht anführt, ist zu beachten, dass – neben dem Bestreiten des Vorliegens eines Wiederaufnahmsgrundes, also einem Vorbringen gegen die Wiederaufnahmsbescheide – auch ein umfangreiches Vorbringen gegen die nach der Wiederaufnahme geänderten Abgabenbescheide erstattet wird, nämlich dass die Mietverhältnisse mit den beiden Kindern abgabenrechtlich anzuerkennen seien. Weiters wird im Schriftsatz vom 13. Jänner 2011 wörtlich ausgeführt: "Die Berufung richtet sich gegen die steuerliche Nichtanerkennung des Mietverhältnisses für die Wohnungen der Kinder."

Aus dem gesamten Inhalt der Berufung geht somit ohne Zweifel hervor, dass sich diese nicht nur gegen die Wiederaufnahmsbescheide sondern auch gegen die nach Ende der Außenprüfung erlassenen Abgabenbescheide Umsatzsteuer 2006 bis 2008 und Einkommensteuer 2007 und 2008 richtet (siehe auch Ritz, BAO-Kommentar, 4. Auflage, § 250 Tz 5 am Ende). Eine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 15. Dezember 2010 ist dem

Schriftsatz vom 13. Jänner 2011 hingegen nicht zu entnehmen, zumal der genannte Abgabenbescheid überdies vom FA erklärungsgemäß erlassen wurde.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO, auf welche Rechtsgrundlage sich die Bescheide des FAes vom 15. Dezember 2010 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2008 und Einkommensteuer 2007 und 2008 beziehen, ordnet an, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. in allen Fällen zulässig ist, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Das FA verweist in der Begründung zu den Wiederaufnahmsbescheiden auf den Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung. Die in Tz 11 des Berichts vom 13. Dezember 2010 getroffenen Sachverhaltsfeststellungen wurden bereits zu Beginn der vorliegenden Berufungsentscheidung wiedergegeben.

Die Bw. bringt vor, die in Tz 11 genannten Mietverträge mit den beiden Kindern seien dem FA bereits anlässlich einer Umsatzsteuersonderprüfung übergeben worden und würden damit keine neu hervorgekommenen Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO darstellen.

Der Datenbank BP 2000, DB6, ist zu entnehmen, dass tatsächlich am 7. März 2007 – und damit zeitlich vor Erlassen sämtlicher mit den berufungsgegenständlichen Bescheiden wieder-aufgenommener Abgabenbescheide (siehe dazu auch die Aufstellung zu Beginn der vorliegenden Berufungsentscheidung) – eine Umsatzsteuersonderprüfung beendet wurde.

Weiters liegen die beiden Mietverträge vom 1. September 2007 mit Sohn und Tochter nicht im Arbeitsbogen der mit dem berufungsgegenständlichen Bericht beendeten Außenprüfung sondern bereits im Veranlagungsakt für 2007, Seite 35 bis 42, ein.

Entscheidend ist jedoch die in Tz 11 des Berichts vom 13. Dezember 2010 zusätzlich genannte Tatsache, dass Sohn und Tochter als Studenten jeweils beide über keine eigenen Einkünfte verfügen und die Bezahlung der Miete vom Vater (Gatte der Bw.) an die Bw. erfolgt.

Die Bw. bestreitet nicht, dass es sich bei der Feststellung, dass Sohn und Tochter keine eigenen Einkünfte zur Finanzierung der Miete an die Mutter (Bw.) haben, um eine neu hervorgekommene Tatsache handelt.

Die Tatsachenfeststellung der nicht vorhandenen eigenen Einkünfte zur Zahlung der Miete ist jedoch für die rechtliche Beurteilung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer von grundlegender Bedeutung (siehe unten) und daher geeignet iSd § 303 Abs. 4 BAO, im Spruch

anders lautende Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide, nämlich ohne Berücksichtigung der Vermietung an Sohn und Tochter, herbeizuführen.

Aus den von der Bw. genannten schriftlichen Mietverträgen mit Sohn und Tochter sind fehlende eigene Einkünfte der Mieter nicht ersichtlich. Obwohl im jeweiligen Vertragsformular neben Name und Geburtsdatum auch die Angabe eines Berufes vorgesehen ist, wurde ein solcher von den Vertragsparteien nicht angeführt. Allein aus den in den Mietverträgen angegebenen Geburtsdaten von Sohn ...1984 und Tochter1988 ergibt sich nicht notwendigerweise, dass Sohn und Tochter jeweils keine eigenen Einkünfte erzielten (so die neue Tatsache laut Prüfbericht vom 13. Dezember 2010), da nach der Lebenserfahrung Menschen in diesem Lebensalter durchaus bereits arbeiten gehen, eigene Einkünfte erzielen und damit selbsterhaltungsfähig sind. Eine – von der Bw. im Berufungsverfahren selbst angegebene – Unterhaltsverpflichtung konnte dem FA alleine aus den Mietverträgen nicht bekannt sein.

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 unterliegen die Einkünfte aus der Vermietung unbeweglichen Vermögens – wie zB im vorliegenden Fall Wohnungen – der Einkommensteuer.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen jedoch bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Im vorliegenden Fall vermietet die Bw. jeweils mit schriftlichem Vertrag vom 1. September 2007 beginnend mit diesem Tag auf die Dauer von zehn Jahren jeweils eine Wohnung in dem berufungsgegenständlichen Haus – in dem sich auch der gemeinsame Wohnsitz der Bw. und ihres Gatten befindet – an den eigenen Sohn und die eigene Tochter.

Die Bw. trat der vom Prüfer in Tz 11 des Berichts vom 13. Dezember 2010 getroffenen Sachverhaltsfeststellung nicht entgegen, dass Sohn und Tochter im berufungsgegenständlichen Zeitraum jeweils über keine eigenen Einkünfte verfügten und die monatliche Miete für beide vom Vater überwiesen wurde.

Der VwGH stellte im Erkenntnis vom 22.11.2001, 98/15/0057, unter Zitierung einer Vorentscheidung fest, dass der Gesetzgeber durch die Formulierung, dass nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Aufwendungen des Steuerpflichtigen für den Haushalt und den Unterhalt seiner Familienangehörigen bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden dürfen, zum Ausdruck gebracht hat, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen. Entscheidend ist, ob der Steuerpflichtige einen Aufwand als Abzugspost geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht. Darauf,

ob dieser Aufwand im Rahmen der gewählten rechtlichen Konstruktion (ganz oder teilweise) von dritter Seite ersetzt wird - wie im vorliegenden Fall durch den Ehegatten, der die Miete der Kinder an die Bw. zahlt - kommt es nicht an.

Gemäß § 140 Abs. 1 ABGB haben die Eltern zur Deckung der ihren Lebensverhältnissen angemessenen Bedürfnisse des Kindes unter Berücksichtigung seiner Anlagen, Fähigkeiten, Neigungen und Entwicklungsmöglichkeiten nach ihren Kräften anteilig beizutragen. Gemäß Abs. 3 leg. cit. mindert sich der Anspruch auf Unterhalt insoweit, als das Kind eigene Einkünfte hat oder unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse selbsterhaltungsfähig ist.

Im vorliegenden Fall ist die Unterhaltsverpflichtung der Bw. gegenüber ihren beiden Kindern, weil diese studieren und deshalb noch keine eigenen Einkünfte erzielen, unbestritten.

Die Bw. gibt in der Berufung selbst dazu an, dass die (Zitat:) "Eltern" [also auch die Bw.] "ohnedies auf Grund der gesetzlichen Unterhaltpflichten den Kindern die Wohnmöglichkeit zur Verfügung stellen und dafür die Kosten tragen müssen".

Es ist daher wiederum auf die rechtliche Beurteilung des VwGH im Erkenntnis vom 22.11.2001, 98/15/0057, hinzuweisen: Werden die – auch von der Bw. in der Berufung angesprochenen - Unterhaltsleistungen betreffend eine Wohnversorgung der Kinder in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet, so hat dies steuerlich unbeachtlich zu bleiben. Selbst wenn vom Steuerpflichtigen darauf hingewiesen wird, dass die Kinder auf Grund ihrer Dispositionsfreiheit auch die Möglichkeit gehabt hätten, ihr von den Eltern entgegengenommenes Geld auch anderweitig für eine entsprechende Wohnversorgung auszugeben, ändert dies nichts an der gegebenen tatsächlichen Nutzung von Wohnflächen im Mietobjekt des Steuerpflichtigen.

Laut VwGH, aaO, kommt auch es auf die fremdübliche Gestaltung der von der Bw. als Vermieterin mit ihren Kindern abgeschlossenen schriftlichen Mietverträge für die gegenständliche Beurteilung ebenso wenig an, wie auf die Überlegungen der Bw. betreffend einer vorausblickenden Sicherung der eigenen Altersversorgung (siehe Entscheidungsgründe VwGH 22.11.2001, 98/15/0057, viertletzter Absatz).

Aus den genannten Gründen ist auch im vorliegenden Fall eine Vermietung an den eigenen Sohn und die eigene Tochter, die jeweils ohne eigene Einkünfte sind und daher die Bw. unterhaltpflichtig ist, bei der Umsatzsteuer und der Einkommensteuer der Bw. nicht anzuerennen.

Bei erklärungsgemäßer Erlassung der Bescheide vom 15. Jänner betreffend Umsatzsteuer 2006 und vom 27. März 2009 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007 war dem

FA somit die Tatsache nicht bekannt, dass die beiden Mieter Sohn und Tochter jeweils als Studenten über keine eigenen Einkünfte verfügten und daher die Vermietern, die Bw. als Mutter, unterhaltsverpflichtet gegenüber den beiden Mieter ist. Für die genannten Abgabenbescheide stellt daher diese erst nach Bescheiderlassung bekannt gewordene Tatsache einen Wiederaufnahmsgrund iSd § 303 Abs. 4 BAO dar, der zu den geänderten Bescheiden vom 15. Dezember 2010 betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 sowie Einkommensteuer 2007 geführt hat. Ein Mietverhältnis mit den eigenen unterhaltsberechtigten Kindern ist aus den oben genannten Gründen steuerlich nicht anzuerkennen.

Entscheidend für das Vorliegen eines Wiederaufnahmsgrundes ist die Kenntnis der Tatsache durch die zuständige Organisationseinheit des FAes. Eine allfällige Kenntnis der Familienbeihilfenstelle ist nicht der für die Veranlagung der Bw. zur Umsatzsteuer und Einkommensteuer zuständigen Abteilung zuzurechnen.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens und die geänderten Abgabenbescheide Umsatzsteuer 2006 und 2007 sowie Einkommensteuer 2007 war daher als unbegründet abzuweisen.

Betreffend Wiederaufnahme und die geänderten Abgabenbescheide Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 ist festzustellen, dass eine für die Veranlagung der Bw. zuständige Mitarbeiterin des FAes am 2. Februar 2010 (Akt 2007 Seite 46ff) betreffend Tochter und Sohn eine Familienbeihilfenabfrage tätigte und dadurch erfuhr, dass beide noch in der Berufsausbildung stehen (siehe Angabe der jeweiligen Studienrichtungen). Das Datum dieser Abfrage liegt nach Erlassen der erstmals (und antragsgemäß) erlassenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 sowie Einkommensteuer 2007 (siehe oben), jedoch vor Erlassen der Bescheide vom 29. März 2010 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008. Für die letztgenannten Abgabenbescheide stellt somit die Tatsache, dass Sohn und Tochter wegen ihres Studiums über noch keine eigenen Einkünfte verfügen und daher eine Unterhaltsverpflichtung der Bw. besteht, keine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 Abs. 4 BAO dar.

Der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahren betreffen Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 war daher statzugeben und die Bescheide waren ersatzlos aufzuheben.

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmesbescheide verloren die geänderten Abgabenbescheide vom 15. Dezember 2010 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 ihre Rechtsgrundlage und schieden aus den Rechtsbestand aus. Damit wurde die Berufung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2008 unzulässig und war gemäß § 273 Abs. 1 lit. b BAO zurückzuweisen.

Wien, am 1. Februar 2013