

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Richterin in der Beschwerdesache Gottfried X. , Adresse, vertreten durch WTL Gerhard Leitner, WTH GmbH, Mozartstr. 5, 4020 Linz gegen den Bescheid des FA Kirchdorf Perg Steyr betreffend Umsatzsteuer 2010 vom 12.10.2011, St. Nr. 0000 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensablauf:

Der Umsatzsteuerbescheid 2010 wurde vom Finanzamt am 12.10.2011 erlassen. Die Umsatzsteuer für das Jahr 2010 wurde mit 1.923,79 € festgesetzt. Die Vorsteuern wurden mit Null angesetzt.

Aus der gesondert zu diesem Bescheid ergangenen Begründung geht folgendes hervor:

"Wohnungsvermietung an eine unterhaltsberechtigte Person.

Eine abgabepflichtige Person erwirbt eine Eigentumswohnung in Vermietungsabsicht. Die Wohnung wird an die studierende Person vermietet. Die Tochter ist als Studentin noch unterhaltsberechtigt. Die Vermietung erfolgt zu fremdüblichen Konditionen.

Ist die Vermietung an die unterhaltsberechtigte Tochter umsatzsteuerlich anzuerkennen?

Eine rechtliche Gestaltung, die darauf abzielt, die Unterhaltsleistung betreffend eine entsprechende Wohnversorgung der unterhaltsberechtigten Person in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, hat nach der Judikatur des VwGH steuerlich unbeachtlich zu bleiben. Auf die fremdübliche Gestaltung des vom Vermieter mit der unterhaltsberechtigten Person abgeschlossenen Mietvertrages kommt es nicht an (VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141, VwGH 22.11.2001, 98/15/0057; VwGH 16.12.1998, 93/13/0299). Wie der EuGH ausführt, unterliegen nur wirtschaftliche Tätigkeiten, die ein

Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt ausübt, der Mehrwertsteuer (EugH 21.4.2005, Rs-C-25/03, HE).

Im konkreten Fall beschränkt sich die Tätigkeit der abgabepflichtigen Person hinsichtlich der in Rede stehenden Eigentumswohnung jedoch darauf, diese der Tochter zu deren ausschließlich privaten Wohnzwecken zu überlassen. Diese Überlassung stellt sich als Gewährung des Unterhalts an eine unterhaltsberechtigte Person dar und nicht als wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141). Die der Tochter überlassene Wohnung wird nicht für Zwecke des Unternehmens angeschafft, sodass ein Vorsteuerabzug mangels Erfüllung der Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UStG 1994 nicht zusteht.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 brachte der Beschwerdeführer (in der Folge Bf.) das Rechtsmittel der Berufung ein mit folgender Begründung:

Der Bf. erwarb Ende 2010 eine Eigentumswohnung zur Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Sowohl bei der Anschaffung der Wohnung als auch bei den laufenden Aufwendungen wurde ein Vorsteuerabzug vorgenommen.

Der Bf. schließt mit seiner Tochter, (geboren am 11.11.) einen schriftlichen Mietvertrag bei einem öffentlichen Notar. Die Miete wird fremdüblich mit 660 € (inkl. 10%) pro Monat angesetzt. Hiervon werden 330 € pro Monat von Thomas Y., dem Lebensgefährten der Tochter, welcher ebenfalls ab Beginn des Mietverhältnisses in der Wohnung wohnt, geleistet.

Am 12. Oktober 2011 wurde die Umsatzsteuerzahllast des Jahres 2010 bescheid mäßig mit € 1.923,79 festgesetzt; aufgrund der eingereichten Steuererklärung ergibt sich ein Umsatzsteuer Guthaben iHv 33.822,76 €; unter Berücksichtigung der bisher geltend gemachten Gutschriften iHv 33.553,56 kommt es seitens des Finanzamtes demnach zu einer Abgabennachforderung iHv 35.477,45 €.

Die Nachforderung resultiert daraus, dass das FA Kirchdorf Perg Steyr eine Vermietung an die Tochter des Bf. als Gestaltung interpretiert, die darauf abzielt, die Unterhaltsleistung betreffend eine entsprechende Wohnversorgung der unterhaltsberechtigten Person in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, dies sei laut Judikatur des VwGH steuerlich unbeachtlich.

Die der Tochter überlassene Wohnung wurde demnach nicht für Zwecke des Unternehmens angeschafft, sodass ein Vorsteuerabzug mangels Erfüllung der Voraussetzungen des § 12 Abs. 1 UStG 1994 nicht zustehe.

Nach Art 2 der MwSt-RL unterliegen der Mehrwertsteuer insbesondere Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger (=Unternehmer) als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätig bzw. erbringt.

Dem zufolge unterliegen der Umsatzsteuer gem. § 1 Abs. 1 UStG insb Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Nach der MwSt-RL gilt dabei als Steuerpflichtiger, wer - wo auch immer wirtschaftliche Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der freien Berufe selbständig ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmen orientierte Aktivitäten abgestellt (EuGH 13.12.2007, Rs C-408/Franz Götz).

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Eine Leistung kann jedes wirtschaftlich relevante Verhalten sein, somit neben positivem Tun auch Dulden oder Unterlassen (RFH 22.12.1933, RStBl 1934, 636; 15.06.1934, RStBl 1934, 1031). Entscheidend ist nur, ob eine vom Leistenden verschiedene Person aus dem von wirtschaftlichem Kalkül getragenen Verhalten einen vermögenswerten Nutzen zieht (*Achatz*, Umsatzsteuer und Schadenersatz, 27f). Dies ist immer dann anzunehmen, wenn ein Dritter bereit ist, für das Verhalten Vermögenswerte aufzuwenden: die Entgeltlichkeit indiziert eine umsatzsteuerlich relevante Leistung (idS VwGH 16.02.1983, 82/13/0208). Damit die Leistung umsatzsteuerbar ist, muss sie die Sphäre des leistenden Unternehmers verlassen und sich an einen bestimmten Leistungsadressaten richten. Die Formulierung "Leistung gegen Entgelt" bringt zum Ausdruck, dass zwischen der Leistung des Unternehmers und der Gegenleistung des Leistungsempfängers ein Zusammenhang, eine besondere Beziehung, eine innere Verknüpfung bestehen muss (vgl. insb. VwGH 30.03.1976, 402/75; 10.07.1996, 94/15/0010; 29.06.1999, 98/14/0166).

Demnach handelt es sich beim vorliegenden Sachverhalt unzweifelhaft um eine umsatzsteuerlich relevante Leistung in dem Sinn, dass Gottfried X. seiner Tochter D. X. gegen Zahlung eines (fremdüblichen) Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht einräumt, ein Grundstück (Eigentumswohnung) so in Besitz zu nehmen, als ob sie dessen Eigentümerin wäre und sie andere Personen von diesem Recht ausschließen kann (idS zB EuGH 04.10.2001, Rs C-326/99 "Stichting Goed Wonen"; 09.10.2001, Rs C-409/98 "Mirror Group"; 09.10.2001, Rs C-108/99 "Cantor Fitzgerald").

Unternehmer kann nur sein, wer Leistungen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG erbringt. Der Leistungsbegriff geht aber über den Unternehmerbegriff hinaus. Unternehmerisch sind nur Leistungen, die selbständig, nachhaltig und mit der Absicht der Einnahmenerzielung ausgeführt werden (*Ruppe/Achatz*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 4. Auflage, § 2 Rz 41; vgl. im Detail hierzu unten).

Auch nach Art. 9 der MwSt-RL ist zu prüfen, ob die Tätigkeit wirtschaftlichen Charakter hat. Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit ist in einem weiten Sinn zu verstehen und hat objektiven Charakter, der unabhängig vom Zweck und Erfolg der Tätigkeit ist (EuGH 21.02.2006, Rs C-255/02 "Halifax"). Für die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen bestimmt die MwSt-RL, dass auf die nachhaltige Erzielung

von Einnahmen abzustellen ist. Einnahmenerzielung liegt vor, wenn die Tätigkeit gegen Entgelt ausgeübt wird (vgl. im Detail hierzu unten).

Die Umsatzsteuer erfasst Aufwendungen für Leistungsbezug am Markt nur, wenn der Leistende selbständig ist (Art. 9 Abs. 1 MwSt-RL bzw. § 2 Abs. 1 UStG). Nach hA ist der Begriff der Selbständigkeit bei natürlichen Personen im Umsatzsteuerrecht identisch mit dem Einkommensteuerrecht (vgl. idS *Scheiner/Kolacny/Cagane*, Kommentar zur Mehrwertsteuer, 27. Lfg., § 12 Rz 146). Der steuerliche Begriff der Selbständigkeit ist eigenständig zu interpretieren und stimmt nicht mit der Abgrenzung des Sozial- oder Arbeitsrechtes überein (zB VwGH 09.12.1980, 1666/79; EuGH 06.11.2003, Rs C-78/02 "Maria Karageorgou"). Wesentliches Kriterium der Unselbständigkeit ist nach der nationalen Besteuerungspraxis neben der Weisungsgebundenheit das Fehlen eines Unternehmerrisikos (VwGH 06.11.1990, 90/14/0141; 22.09.1992, 92/14/0047). Es muss auf das Gesamtbild der Verhältnisse abgestellt werden (VwGH 25.05.1982, 3038/78; 18.10.1995, 94/13/0121).

Gottfried X. muss bei der vorliegenden Leistung – nach dem Gesamtbild der Verhältnisse – das eigene Verhalten nicht an den Anordnungen eines anderen ausrichten; sein wirtschaftlicher Erfolg wird durch seine eigene Gestaltung und Initiative und durch die Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens beeinflusst. Demnach ist das Tatbestandsmerkmal der Selbständigkeit erfüllt.

Nachhaltigkeit ist jedenfalls gegeben, wenn durch einmaligen Vertragsschluss ein Dauerzustand zwecks Erzielung fortlaufender Einnahmen geschaffen wird (VwGH 28.11.1969, 374/68). Nachhaltig ist daher vor allem die längerfristige Vermietung und Verpachtung auf Grund eines einmaligen Vertragsschlusses (VwGH 25.11.1970, 1538/69; 13.10.1983, 82/15/0066; vgl. auch EuGH 27.01.2000, Rs C-23/98 "Heerma"). Die in diesem Fall für die Nachhaltigkeit relevante zeitliche Dauer ist nicht streng fixiert. Das allgemeine Steuerrecht betrachtet einen Zeitraum von sechs Monaten als vorübergehend (§§ 26, 29 BAO). Das könnte auch als Gegensatz zur Nachhaltigkeit verstanden werden. Dann wäre bei einer sechs Monate nicht überschreitenden Tätigkeit keine Nachhaltigkeit gegeben (vgl. hierzu im Detail *Ruppe/Achatz*, aaO, § 2 Rz 50f).

Auch unionsrechtlich ist die Nachhaltigkeit in Art. 9 MwSt-RL für die Nutzung körperlicher und nicht körperlicher Gegenstände ausdrücklich als Tatbestandsmerkmal einer wirtschaftlichen Tätigkeit angeführt. Nach der Rsp ist die Nachhaltigkeit Kennzeichen jeder wirtschaftlichen Tätigkeit (EuGH 13.12.2007, Rs C-408/06 "Franz Götz").

Im vorliegenden Sachverhalt wurde ein Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen (Kündigungsfrist: sechs Monate). Zum Berufungszeitpunkt ist das Mietverhältnis bereits elf Monate aufrecht und soll zudem unverändert weitergeführt werden. Der Tatbestand der Nachhaltigkeit kann demnach als erfüllt angesehen werden.

Unternehmerisch sind weiters nur (nachhaltige) Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen. Einnahmen sind Vermögensmehrungen durch den Zugang von Geld oder geldwerten

Sachgütern. Tatsächliche Einnahmenerzielung ist jedenfalls ein starkes Indiz für Einnahmenerzielungsabsicht (VwGH 12.04.1965, 2033/64; 17.12.1975, 2161/74).

Auch die MwSt-RL führt die Einnahmenerzielung als gesondertes Tatbestandsmerkmal im Zusammenhang mit der Nutzung von Gegenständen an.

An der Einnahmenerzielungsabsicht fehlt es, wo Tätigkeiten ohne wirtschaftliches Kalkül, ohne eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet werden. Das ist der Fall, wenn das Verhalten des Leistenden von der Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit, des familiären Zusammenwirkens und dergleichen bestimmt ist (*Ruppe/Achatz*, aaO, § 2 Rz 58).

Leistungen, die auf familienhafter Grundlage erbracht werden, sind demnach nicht als "gewerbliche oder berufliche" bzw. "wirtschaftliche" Tätigkeit anzusehen. Ihnen liegt nicht das Motiv der Einnahmenerzielung zugrunde, sondern das eines Zusammenwirkens auf familienhafter Basis (vgl. idS VwGH 16.12.1998, 93/13/029; 22.11.2001, 98/15/0057; 30.03.2006, 2002/15/0141).

Bei der Begründung des angefochtenen Bescheides wurde die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft von Gottfried X. unter Bezugnahme auf diese Judikatur nicht anerkannt. Eine Rückfrage beim zuständigen BV-Team 23 durch Dr. Z.Z. (Mail vom 28. Oktober 2011) hat ergeben, dass die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges deshalb erfolgte, weil das Finanzamt davon ausging, dass die Anschaffung der Wohnung ursprünglich nicht zum Zwecke der Einkünfteerzielung erfolgt ist. Dieser Einschätzung muss entschieden widersprochen werden:

Der angeführten Judikatur muss naturgemäß zugestimmt bzw. gefolgt werden; diese ist auf den vorliegenden Sachverhalt allerdings nur sehr bedingt bzw. nicht anwendbar. Bei den in den Judikaten als nicht unternehmerisch beurteilten Mietverhältnissen wurde teilweise das Wohnbedürfnis des Beschwerdeführers selbst gedeckt (VwGH 16.12.1998, 93/13/0299), teilweise wurde nur ein kleiner Anteil des Eigenheimes (15,13 %) dauerhaft an die unterhaltsberechtigten Kinder vermietet (VwGH 22.11.2001, 98/15/0057), teilweise erfolgte die Vermietung einer Wohnung in Vorarlberg zusätzlich zu einer Studentenwohnung in Wien an den unterhaltsberechtigten Sohn für den Zeitraum des Studiums (jedenfalls fünf Jahre; VwGH 30.03.2006, 2002/15/0141). Die dem VwGH vorgelegten Mietverhältnisse erstreckten sich demnach stets betreffend den gesamten zu beurteilenden Zeitraum an Ehepartner bzw. unterhaltsberechtigte Kinder.

Der vorliegende Fall stellt sich grundlegend anders dar, da es eben zu keiner dauerhaften Vermietung an einen Ehegatten oder ein unterhaltsberechtigtes Kind kommt. Gottfried X. hat die Eigentumswohnung einzig und allein aus eigenwirtschaftlichem Interesse für Zwecke der Einkünfteerzielung erworben. Es ist ihm völlig gleichgültig, wer die Wohnung mietet, entscheidend sind für ihn einzig und allein die laufenden Mieterlöse; es wurde zu keinem Zeitpunkt die Unentgeltlichkeit des Mietverhältnisses beabsichtigt. Dies wird ua. dadurch belegt, dass auch tatsächlich entsprechende Einnahmen – völlig unabhängig von einer etwaigen Unterhaltsverpflichtung – vorliegen (vgl. insb. die entsprechenden Bankauszüge anbei – *Beilage A*).

Es ist zwar richtig, dass die Tochter D. X. im Jahr 2010 noch unterhaltsberechtig war, diese Unterhaltsberechtigung ist allerdings bereits Mitte 2011 (!) ausgelaufen und das Mietverhältnis läuft – wie geplant – trotzdem (fremdüblich) weiter. Im vorliegenden Fall kam es demnach zu keiner dauerhaften Vermietung an ein unterhaltsberechtigtes Kind. Familiäres Zusammenwirken stellte also nie ein relevantes Entscheidungs- bzw. Handlungskriterium dar.

Als weiteres starkes Indiz für tatsächliche Einnahmenerzielungsabsicht (und tatsächliche Einnahmen) muss aber vor allem auch gewertet werden, dass seit Beginn des Mietverhältnisses im Dezember 2010 auch der Lebensgefährte von D. X., Herr Thomas Y., in der Wohnung eingemietet ist und 50 % der Kosten trägt (330,00 €; vgl. Bestätigung als *Beilage B* anbei). Am 24. Februar hat sich Thomas Y. auch offiziell auf diesen neuen Wohnsitz umgemeldet. Dieser Untervermietung wurde von Gottfried X. auch zugestimmt (vgl. Bestätigung als *Beilage C* anbei). Es lag also zu keinem Zeitpunkt eine Vermietung ausschließlich an ein unterhaltsberechtigtes Kind vor. Seit Beginn des Mietverhältnisses war auch ein "fremder Dritter" eingemietet. Da die Einnahmenerzielungsabsicht bzw. die Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs. 1 UStG keine Gewinnerzielungsabsicht verlangt, (vgl. hierzu zB *Ruppe/Achatz*, aaO, § 2 Rz 60) ist der Tatbestand der Einnahmenerzielungsabsicht also zudem ab Beginn des Mietverhältnisses bereits alleine durch den Mietanteil von Thomas Y. iHv 330,00 € pro Monat erfüllt!

Demnach ist auch der Tatbestand der Erzielung von Einnahmen erfüllt.

Ergänzend gilt es insb. zu beachten, dass die Unternehmereigenschaft – wie angeführt – erworben wird, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dient. Die Erbringung von Leistungen ist (noch) nicht erforderlich, erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt (vgl. insb. VwGH 03.05.1968, 1081/66). Bereits Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend (ebenso EuGH 14.02.1985, Rs 268/83 "Rompelman"; 29.02.1996, Rs C-110/94 "INZO").

Nach EuGH (08.06.2000, Rs C-700/98 "Breitsohl") gilt als Steuerpflichtiger, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben und erste Investitionsausgaben hierfür tätigt. Maßgeblich ist somit, wann – nach außen erkennbar – die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden (VwGH 13.09.2006, 2002/13/0063-65; ebenso UFS 02.02.2011, RV/2026#W/04; vgl. auch BFH 18.11.1999, BStBl 2000 II, 241). Ob die Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist Tatfrage, für die die allgemeinen Regeln über die objektive Beweislast zum Tragen kommen; die Abgabenverwaltung darf objektive Nachweise für die erklärte Absicht fordern (vgl. mwN *Ruppe/Achatz*, aaO, § 2 Rz 134).

Bei der Errichtung von Wohnraum, der der privaten Nutzung ebenso dienen kann wie der Vermietung, muss nach der Rsp. die Absicht künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder auf Grund sonstiger, über die

Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen (z.B. VwGH 26.07.2006, 2003/14/0013; 28.05.2008, 2008/15/0013 mit Hinweis auf EuGH 21.03.2000, Rs C-110/98 – Rs C-147/98 "Gabalfria"; 04.03.2009, 2006/15/0175).

Durch den Erwerb der Eigentumswohnung wurde bereits im Jahr 2010 die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft begründet, da der Erwerb – wie ausführlich belegt – eine erste Investition für eine selbständige Tätigkeit darstellt, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dient.

Der objektive Nachweis für die unternehmerische Tätigkeit liegt – neben dem monatlichen Kostenbeitrag von Thomas Y. – u.a. in Form des (fremdüblichen) Weiterlaufens des Mietverhältnisses im Jahr 2011, trotz dem Ende der Unterhaltsverpflichtung, zweifelsohne vor; das Auslaufen der Unterhaltsverpflichtung wenige Monate nach Anschaffung der Eigentumswohnung stand (insb. zum Investitionszeitpunkt) naturgemäß bereits fest. Trotzdem wurde der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und läuft auch fremdüblich weiter. Die Erbringung der Leistung tritt zudem nach außen in Erscheinung – einerseits durch das Mietverhältnis an sich, andererseits durch den schriftlichen und notariell beglaubigten Mietvertrag.

Die Eigentumswohnung wurde demnach für den unternehmerischen Bereich erworben, da entsprechend der Rsp des EuGH jedenfalls entsprechende objektive Anhaltspunkte für die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit vorliegen (insb. Mietbeitrag von Thomas Y. und unbeschränktes Weiterlaufen des Mietverhältnisses, auch nach Ende der Unterhaltsverpflichtung im Jahr 2011). Es werden also umsatzsteuerlich unternehmerische Leistungen erbracht und die umsatzsteuerliche Unternehmerschaft ist damit zweifelsfrei belegt.

Es wird hierzu angemerkt, dass auch innerhalb der Familie jeder Familienangehörige, der die Voraussetzungen erfüllt, für sich die Unternehmereigenschaft hat. Fremdübliche Umsätze zwischen Familienangehörigen sind umsatzsteuerlich wie Fremdotsätze zu behandeln (*Ruppe/Achatz*, aaO, § 2 Rz 37; *Scheiner/Kolacny/Caganek*, aaO, § 1 Rz 161).

Die Vermietung zwischen nahen Angehörigen begründet Unternehmereigenschaft des Vermieters, wenn das Nutzungsverhältnis den Anforderungen an Angehörigenvereinbarungen entspricht und fremdüblich ausgestaltet ist (idS USt-Protokoll 2007 zur Vermietung eines Zahnlabors durch eine Ehegattengemeinschaft; *Ruppe/Achatz*, aaO, § 2 Rz 39; *Beiser*, SWK 2011, S 299; vgl. auch VwGH 07.07.2011, 2007/15/0255 zur Vermietung durch eine Stiftung an ihren Stifter). Da der Mietvertrag den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entspricht, nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt, einen eindeutigen und klaren Inhalt hat und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre, sind auch diese Voraussetzungen zweifelsfrei erfüllt. Der Mietvertrag hätte zudem grundsätzlich genauso gut mit Thomas Y. abgeschlossen werden können.

Wie ausführlich dargelegt, liegt demnach bei der Anschaffung der Eigentumswohnung eine Leistung an einen Unternehmer für sein Unternehmen entsprechend § 12 Abs. 1 Z 1

UStG vor; maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges, wobei ein Zusammenhang mit zukünftigen Umsätzen genügt (EuGH 11.07.1991, Rs C-97/90 "Lennartz", 08.06.2000, Rs C-396/98 "Schlossstraße"; idS UStR Rz 1805; vgl. hierzu im Detail oben).

Aus dem Zweck des Vorsteuerabzuges folgt weiters, dass nur entscheidend sein kann, ob die Leistung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten im konkreten Fall Zwecken des Unternehmens dient oder dienen soll. Den Zwecken des Unternehmens dient die Leistung, wenn sie mit der Leistungserstellung im Unternehmen unmittelbar oder mittelbar wirtschaftlich zusammenhängt. Die Leistung muss nicht direkt für die Erstellung steuerbarer Leistungen verwendet werden. Entscheidend ist vielmehr, ob die verschiedenen Kosten, die den Prozess der unternehmerischen Leistungserstellung belastet haben und daher den Preis der Leistungen beeinflussen, mit Vorsteuern belastet sind. Das entspricht Art. 2 der 1. EG-RL, wonach die Mehrwertsteuer nur abzüglich des Mehrwertsteuerbetrages geschuldet wird, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat. Diese Aussage wird auch von der Judikatur des EuGH als tragendes Prinzip der Mehrwertsteuer anerkannt (EuGH 05.05.1982, Rs 15/81 "Gaston Schul"; 14.07.1988, Rs 123/87 "Jeunehomme"). Durchgehend betont der EuGH, dass der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll (so zB 21.07.1998, Rs 50/87 "Kommission/Frankreich"; 22.02.2001, Rs C-408/98 "Abbey National"; 27.09.2001, Rs C-16/00 "Cibo Participations").

Im vorliegenden Fall erscheint die mit Vorsteuer belastete Eigentumswohnung naturgemäß als tragendes Kostenelement eines besteuerten Umsatzes; die Vermietung an D. X. und deren Lebensgefährten unterliegt der 10%igen Umsatzsteuerbelastung. Es besteht demnach ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Eingangsumsatz und einem Ausgangsumsatz (vgl. hierzu z.B. EuGH 06.04.1995, RS C-4/94 "BLP-Group"; 08.06.2000, Rs C-98/98 "Midland Bank"); der Vorsteuerabzug bei Erwerb der Eigentumswohnung steht demnach – insbesondere auch um den der MwSt-RL systemimmanenten Prinzip der Wettbewerbsneutralität Rechnung zu tragen – zu.

Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) i.S.d. § 20 Abs. 1 Z 1 – 5 EStG sind, gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Die angeführte Z 2 muss richtlinienkonform eng ausgelegt werden: Bei Aufwendungen, die nur deswegen ertragsteuerlich überwiegend nicht abzugsfähig sind, weil die nicht betriebliche Nutzung überwiegt, liegt kein Anwendungsfall der Z 2 vor. Nur wenn es sich um betrieblich veranlasste Aufwendungen handelt, die ausdrücklich durch die zitierten ertragsteuerlichen Vorschriften vom Abzug ausgeschlossen sind, ist auf das Überwiegen abzustellen (*Ruppe/Achatz*, aaO, § 12 Rz 151).

Bei der – der Einkommensteuer immanenten (vgl. hierzu zB *Doralt/Toifl*, EStG, § 2 Tz 105ff) – wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegt ein Mietverhältnis von Gottfried X. an D. X. und Thomas Y. vor (Kostentragung 50:50); es handelt sich demnach um keinen

Anwendungsfall des § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 4 EStG und es darf im Jahr 2010 sowohl von der Anschaffung der Eigentumswohnung, als auch bei den laufenden Aufwendungen der Vorsteuerabzug vorgenommen werden.

Selbst wenn man – entgegen dieser nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise gebotenen Ansicht – das Jahr 2010 ausnahmsweise (da in diesem Jahr letztmalig eine Unterhaltsverpflichtung der vertraglichen Mieterin gegenüber bestanden hat) § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 4 EStG subsumiert, gilt es zu beachten, dass der Kaufpreis der Eigentumswohnung ertragsteuerlich gemäß der Bestimmungen über die "Absetzung für Abnutzung" in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG über eine Nutzungsdauer von 66,67 Jahren Berücksichtigung findet.

Maximal im Jahr 2010 fallen die Aufwendungen für die Vermietung unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 4 EStG; die restlichen Jahre liegt – da es sich um eine der Angehörigenjudikatur Rechnung tragende fremdübliche Vermietung an eine nicht unterhaltsberechtignte Tochter handelt (vgl. hierzu im Detail oben) – jedenfalls eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vor, welche unter kein Abzugsverbot des § 20 EStG fällt. Demnach liegt betreffend die Anschaffung der Eigentumswohnung jedenfalls kein Anwendungsfall des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG vor und die Anschaffung erfolgt zur Gänze für das umsatzsteuerliche Unternehmen.

Lediglich die laufenden Aufwendungen des Jahres 2010 fallen diesfalls überwiegend (bzw. zu 100 %) unter die nichtabzugsfähigen Aufwände des § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 4 EStG – der diesbezügliche Vorsteuerabzug würde entsprechend § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG demnach zu Recht versagt.

Wir ersuchen daher zusammengefasst um folgende neue und dem Sachverhalt entsprechende Beurteilung:

Wie ausführlich dargelegt hat der Bf. die Eigentumswohnung Ende 2010 als umsatzsteuerlicher Unternehmer für seinen unternehmerischen Bereich erworben; die Eigentumswohnung wird entsprechend der aktuellen Rechtslage und ständigen Judikatur zu 100% der unternehmerischen Sphäre zugeordnet.

Im Jahr der Anschaffung (2010) können demnach 100% der Vorsteuern des Erwerbs der Eigentumswohnung gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG geltend gemacht werden. Betreffend den Erwerb der Eigentumswohnung liegt kein Anwendungsbereich des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG vor, da das Entgelt für die Eigentumswohnung zweifelsohne überwiegend abzugsfähige Aufwendungen darstellt (kein Anwendungsbereich von § 20 EStG).

Konsequenz: Der Vorsteuerabzug für die Anschaffung der Eigentumswohnung i.H. von 35.560,37 € (inkl. Küche, Beleuchtung und Badeinrichtung) steht demnach im Jahr 2010 jedenfalls zu Recht zu.

Da umsatzsteuerlich eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt, sind - auch im Jahr 2010 - die Mieterträge der Eigentumswohnung in K. der Umsatzsteuer zu unterwerfen; es kommt zu einer Umsatzsteuerschuld in Höhe von 60 €.

Auch bei den laufenden Ausgaben des Jahres 2010 (bzw. Dezember 2010) kommt es bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu keiner Subsumtion unter § 20 EStG und der Vorsteuerabzug in Höhe von 246,18 € steht demnach ebenfalls zu. Wenn man dieser Ansicht nicht folgt und das Jahr 2010 (ausnahmsweise) unter § 20 EStG subsumiert, geht lediglich dieser Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG verloren, womit der Bf. gegebenenfalls einverstanden wäre.

1) Umsatzsteuer 2010 bei Zuerkennung Vorsteuer-Abzug für laufende Aufwendungen:

Umsatzsteuerschuld für andere Vermietungen	1.923,79 €
Umsatzsteuerschuld für Eigentumswohnung K.	60,00 €
Vorsteuerabzug für Anschaffung Eigentumswohnung K.	-35.560,37€
Vorsteuerabzug für laufende Aufwendungen K.	- 246,18 €
Umsatzsteuerguthaben 2010	33.822,76 €
abzüglich Vorauszahlungen	-3.553,56 €
Umsatzsteuerguthaben lt Jahreserklärung	269,20 €

2) Umsatzsteuer 2010 bei Aberkennung Vorsteuer-Abzug für laufende Aufwendungen:

Umsatzsteuerschuld für andere Vermietungen	1.923,79 €
Umsatzsteuerschuld für Eigentumswohnung K.	60,00 €
Vorsteuerabzug für Anschaffung Eigentumswohnung K.	- 35.560,37€
Umsatzsteuerguthaben 2010	33.576,58€
abzüglich Vorauszahlungen	- 33.553,56€
Umsatzsteuerguthaben lt Jahreserklärung	23,02 €

Ab dem Jahr 2011 unterliegen die gesamten Mieterlöse der Umsatzsteuerpflicht (mit korrespondierenden Vorsteuerabzug).

Auch ertragsteuerlich liegt jedenfalls ab dem Jahr 2011 eine beachtliche Einkunftsquelle vor - kein (weiterer) Anwendungsbereich von § 20 EStG.

Aus dem vorgelegten Mietvertrag vom 5.1.2011 geschlossen zwischen dem Bf. und seiner Tochter D. X. geht folgendes hervor:

1. Mietgegenstand:

....Gegenstand des Mietvertrages sind die Wohnungseinheit Top 4 sowie der Carportabstellplatz und der Abstellplatz im Freien. Mitvermietet wird die vollständige Kücheneinrichtung....

2. Vertragsdauer:

Das Mietverhältnis hat am 1.12.2010 begonnen und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Das Mietverhältnis kann von beiden Teilen unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Monatsende gekündigt werden.

...

5. Mietzins, Nebenkosten:

Der am Zehnten eines jeden Monats im Vorhinein bar und abzugsfrei zu Händen des Vermieters zu entrichtende Mietzins beträgt 660 € zuzüglich 10% Umsatzsteuer 60 € gesamt daher 660 €.

Der Mietzins ist bis zum 10. eines jeden Monats auf das Konto des Vermieters bei der Oberbank AG, Kontonummer A. zu überweisen.

Neben diesen Bestandzins hat die Mieterin auch die vom Mietobjekt zu entrichtenden Betriebskosten im Sinne des § 21 MRG der Vermieterin pünktlich zu ersetzen bzw. direkt an die Hausverwaltung zu entrichten. Das Betriebskostenkonto beträgt derzeit monatlich 211,78 €.

Zuzüglich zum Mietzins verpflichtet sich die Mieterin die Kosten für den Strom selbst zu tragen und hat die Mieterin einen direkten Bezugsvertrag mit einem einschlägigen Versorgungsunternehmen abzuschließen und direkt abzurechnen.

Die Betriebskosten sind auf das Konto der Hausverwaltung C. GmbH bei der Oberbank AG, Kontonummer A. zu entrichten.

6. Wertsicherung:

...

9. Untervermietung:

Untervermietungen und Subverpachtungen bedürfen der Zustimmung durch den Vermieter. Ein Verstoß gegen diese Bestimmung berechtigt den Vermieter, das Bestandsverhältnis nach Kenntnisnahme dieses Verstoßes sofort zur Auflösung zu bringen.

....

12. Änderungen:

Änderungen und Nebenabreden zu diesem Vertrag sind nur wirksam, wenn diese schriftlich getroffen werden und die hierüber anzufertigende Niederschrift von beiden Vertragsteilen unterfertigt worden sind...

13. Kosten:

Die mit der Errichtung dieses Vertrages verbundene Kosten, Gebühren , Steuern und öffentlichen Ausgaben trägt der Vermieter. Die nach dem Gebührengesetz zu entrichtende Gebühr hat die Mieterin zu tragen. Zu Gebührenbemessungszwecken wird festgestellt, dass die Bruttomonatsmiete 871,78 € beträgt.

Vorgelegt wurde eine Bestätigung des Ing. Thomas Y. vom 24.11.2011 mit dem Inhalt, dass " *ich hiermit bestätige, dass ich seit Dezember 2010 gemeinsam mit meiner Lebensgefährtin Frau Mag. D. X. in der Wohnung in der adressewohnung , eingemietet bin und dafür einen monatlichen Mietkostenbeitrag in Höhe von 330 Euro in bar an meine Lebensgefährtin leiste*"; sowie

eine undatierte schriftliche Vereinbarung zwischen dem Bf. und Frau D. X. mit dem Inhalt betreffend Mietvertrag vom 5.1.2011, Dr. J.B. über Wohnung adressewohnung : "Gemäß § 9 Untervermietung gestatte ich deinem Freund Thomas Y. in der oben angeführten Wohnung, solange du es wünschst und der Mietvertrag aufrecht ist, mit dir zu wohnen".

Am 22.2.2012 erließ das Finanzamt eine abweisende **Berufungsvorentscheidung** mit folgender Begründung:

Der Berufungswerber hat im Jahr 2010 eine Wohnung angeschafft. Der Aktenlage nach (Versuche einer Fremdvermietung wurden nicht einmal behauptet) erfolgte die Anschaffung für die Wohnbedürfnisse seiner Tochter D. . Diese war zu diesem Zeitpunkt noch unterhaltsbedürftig. Trotzdem wurde ein Mietverhältnis konstruiert, offenkundig, um die aus der Anschaffung resultierende Umsatzsteuer als Vorsteuer zu lukrieren zu können. Derartige Konstruktionen hat der VwGH, wie das Finanzamt in der Begründung zum angefochtenen Bescheid ausführlich dargelegt hat (auf die dort zitierten Erkenntnisse wird verwiesen), eine klare Absage erteilt und zwar – um den diesbezüglichen Berufungsausführungen entgegenzutreten – selbstverständlich in Kenntnis der Rechtslage der europäischen Union. Dem Berufsbegehren konnte daher nicht entsprochen werden.

In der Folge wurde vom Bf. die Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung beantragt. Ergänzend wurde vorgebracht:

„Das ausschlaggebende Moment für die Anschaffung der Wohnung war zu keinem Zeitpunkt die Befriedigung des Wohnbedürfnisses der (anfangs unterhaltsberechtigter) Tochter, sondern einzig und allein das Erzielen von entsprechenden Mieteinnahmen (als umsatzsteuerlicher Unternehmer).

Aus diesem Grund wurde nach dem Erwerb der Eigentumswohnung umgehend der Immobilienmakler J.D. (adressemakler) beauftragt, einen Mieter für die Wohnung zu finden.

Es fanden in der Folge auch einige Besichtigungen mit Interessenten vor Ort statt, allerdings war darunter leider kein geeigneter Mieter. Aus diesem Grund stand die

Wohnung nach der Fertigstellung und Übergabe im August auch bis inklusive November leer. J.D. wird dies bei Bedarf bestätigen. Erst im Dezember 2010 wurde die Wohnung fremdüblich an die Tochter und deren Freund vermietet, um den Schaden durch die Leerstehung so gering wie möglich zu halten (insbesondere, da es sich um ein fremdfinanziertes Objekt handelt).

Für den Fall, dass unserer Berufung vollinhaltlich stattgegeben wird, sind wir mit der Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung einverstanden.

Weiters wird eine mündliche Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat beantragt.

In der Folge wurde der Bf. ersucht folgende Fragen zu beantworten:

1) Bitte legen Sie die gesamten Ihnen vorliegenden Unterlagen betreffend Wohnung bzw. Wohnungskauf (Broschüren bzw. Folder über die Wohnung, Wohnungsplan etc.) vor.

Um welche Art von Wohnung (Vorsorge-, Investorenwohnung etc.) handelt es sich?

Bitte geben sie den Zustand der Wohnung bekannt (Handelt es sich um einen Neubau, Altbau, mit/ohne Möblierung etc.). Wurde diese Wohnung ausschließlich fremdfinanziert?

2) Die gesamte Korrespondenz (Auftragserteilung zur Vermietung/Vertrag mit dem Immobilienmakler, Honorarnote des Maklers, Unterlagen über die beabsichtigte Fremdvermietung, Aufzeichnungen über die Besichtigungen samt Namen und Adressen etc.) mit dem Immobilienmakler ist vorzulegen.

3) Bekanntgabe, aus welchen Gründen eine Vermietung an außenstehende Personen scheiterte bzw. nicht zustande kam. Ihre Ausführungen sind durch geeignete Unterlagen nachzuweisen.

4) Wie setzt sich der Unterhalt für ihre im Jahr 2010 (bzw. 2011) unterhaltsberechtigten Tochter zusammen.

5) Wo wohnte ihre Tochter bevor sie im Jahr 2010 in die Wohnung übersiedelte. Bei Ihnen im gemeinsamen Haushalt?

6) Bestand überhaupt ein gemeinsamer Haushalt bzw. Wohnsitz ihrer Tochter und des Herrn Y. im Jahr 2010? Nachweis. Bitte Vorlage der Meldezettel für das Jahr 2010 (und 2011) des Herrn Thomas Y. (Lebensgefährten). Wo wohnte Herr Y. vorher?

In Beantwortung des Vorhalts ergibt sich aus dem Schreiben samt Beilagen vom 13.3.2015 folgende Stellungnahme zu den einzelnen Punkten:

Wie sie aus diesen Unterlagen entnehmen können hat dieser die Wohnung ausschließlich aus eigenwirtschaftlichem Interesse für Zwecke einer Einkünfteerzielung erworben. Es kam zu keiner dauerhaften Vermietung an ein unterhaltsberechtigtes Kind. Wie sie den Ausführungen weiters entnehmen können, wohnte auch der Lebensgefährte der Tochter, Herr Thomas Y. , bereits ab Dezember 2010 in der besagten Wohnung und übernimmt seither 50% der Mietkosten.

Punkt 1) Broschüren, Folder über Wohnung Wohnungsplan: Beigelegt wurde ein Sachverständigengutachten samt Lageplan und Kfz Abstellplätze und Wohnungspläne, Kaufanbot und Rechnung vom 26.4.2010

Punkt 2) Art der Wohnung und Finanzierung:

Die Wohnung wurde als Vorsorgewohnung angekauft, damit ich über diese Wohnung entsprechende Einnahmen erziele, was auch der Fall ist. Es handelt sich um eine renovierte Altbauwohnung. Die Finanzierung erfolgte aus Eigenkapital, teil aus Fremdfinanzierung.

Eigenkapital	38.000 €
	91.000 €
Fremdfinanzierung	40.000 €
	169.000 €
Fremdfinanzierung für Ablagen und Sonstige	10.000 €

Finanzierung des Kredites:

Einnahmen aus Wohnung	660 €
Einnahmen aus Wohnung (P.)	961 €
	1.621 x3= 4.863/Quartal

Rest 5.000 € aus privaten Sparaufkommen.

Zu Punkt 3) Vermietung und Vertrag:

Herr J.D. , ist ein persönlicher Bekannter und hat einige Personen zur Besichtigung gesandt bzw. einige Namen genannt. Wir haben freundschaftlich vereinbart, dass er die Abwicklung der Vermietung vornimmt.

Folgende Personen haben die Wohnung besichtigt:

- Herr R.H. Adresse1 war der größte Interessent, hat nach einigen Überlegungen aber abgesagt, da keine offene Küche vorhanden war. Er kam jedoch im Jänner/Februar 2011 nochmals und wollte die Wohnung haben - dies war allerdings nicht mehr möglich, da die Wohnung bereits an Thomas Y. bzw. meine Tochter vermietet war.
- Herr H.C. (Adresse2) hat nach zwei Besichtigungen abgesagt, da der Fußweg in die Stadt doch zu weit ist.
- Herr S.K. (Adresse3 hat nach der ersten Besichtigung abgelehnt, da die Wohnung zu groß für ihn war und Stellflächen nicht optimal sind.
- Herr F. Alex (Adresse4 hat nach mehrmaliger Besichtigung abgelehnt, da die Himmelsrichtung der Terrasse am Nachmittag zu wenig Sonneneinstrahlung hat.

- Herr M.H.) hat uns keine genauen Angaben genannt, hat eine andere Wohnung gefunden.

Aufgrund der Tatsache, dass meine Tochter mit ihrem Freund zu dem damaligen Zeitpunkt ebenfalls eine Wohnung suchte, habe ich mich entschieden, ihnen die Wohnung fremdüblich zu vermieten. Dass Herr Y. und meine Tochter bereits Mitte/Ende 2010 auf der Suche nach einer Wohnung waren wird z.B. durch das beigelegte Mail belegt, in welchen ein Immobilienmakler Herrn Y. eine gemeinsame Wohnung mit meiner Tochter angeboten hat (die angebotenen Wohnung war insbesondere aufgrund der mangelhaften Fenster nicht passend). Auch aus dieser Wohnungssuche geht hervor, dass bei Herrn Y. gemeinsam mit meiner Tochter die entsprechenden Mittel zur Miete einer eigenen Wohnung vorhanden waren.

Neben dem Einkommen von Herrn Y. war ein Grund dafür, dass das Studium meiner Tochter abgeschlossen und konkrete Berufsaussichten gegeben waren.

Beilage E.-Mail vom 31.5.2010

Punkt 4) Unterhaltsanspruch meiner Tochter:

Meine Tochter bekam monatlich 400 € plus (teilweise) Verpflegung, ein Auto und Versicherung. 2010 wohnte sie bis zum Umzug in die gemeinsame Wohnung mit Herrn Y. in unserem gemeinsamen Haushalt.

Punkt 5) Wohnsitznachweis von meiner Tochter und Herrn Y. :

2010 bestand bis November kein gemeinsamer Haushalt zwischen Herrn Y. und meiner Tochter, da zwischenzeitig sowohl Herr Y. als auch meine Tochter im jeweiligen Elternhaus wohnten. Herr Y. hatte jedoch bereits seit 2007 einen gemeinsamen Haushalt mit meiner Tochter in Innsbruck. Auch damals wurden die Wohnungskosten geteilt. Mit Dezember 2010 zogen Herr Y. und meine Tochter gemeinsam in meine Vorsorgewohnung ein.

Unabhängig vom Zeitpunkt des Bezuges hat sich meine Tochter bereits mit Dezember 2010 in der Wohnung angemeldet, die Meldung von Herrn Y. folgte mit Februar 2011. Die meisten Einrichtungsgegenstände wurden von Herrn Y. und meiner Tochter aus der gemeinsamen Wohnzeit in Innsbruck mitgebracht.

Fertigstellung der Wohnung	Juni 2010
Mietvertrag	5.1.2011
Anmeldung meine Tochter	23.12.2010
Anmeldung Herr Y.	24.2.2011
Studium beendet	26.6.2011

Mit Fax- Schreiben vom 25.3.2015- teilte der Bf. mit, dass auf eine mündliche Verhandlung verzichtet wird.

Aus der vom Finanzamt übermittelten Gegenäußerung vom 26. März 2015 zur Stellungnahme vom 13.3.2015 des Bf. ergibt sich im wesentlichen, dass für die Frage der Berechtigung oder Nichtberechtigung zum Vorsteuerabzug nach § 12 UStG die Verhältnisse im Jahr des Vorsteuerabzuges, das ist das Jahr der Wohnungsanschaffung maßgeblich sei. Der Bf., der zu diesem Zeitpunkt kein Unternehmer gewesen sei, habe 2010 die gegenständliche Wohnung angeschafft zum Zweck der Nutzungsüberlassung an seine Tochter. Diese sei zu diesem Zeitpunkt noch unterhaltsberechtigter gewesen, was nach der damaligen Literatur und USTR dazu geführt habe, dass diese Vermietung nicht als unternehmerische Betätigung am Markt zu werten sei. Da sich in der Zwischenzeit die Verhältnisse geändert hätten, stehe dem Bf. außerhalb des beschwerdegegenständlichen Zeitraums eine ("positive") Vorsteuerberichtigung zu, sofern die Vermietung in diesen Jahren als fremdüblich gestaltet im Sinne der Angehörigenjudikatur des VwGH zu werten sei. Bemerkt sei aber, dass die vom steuerlichen Vertreter eingewandte teilweise Kostenübernahme des Thomas Y. diesbezüglich unbeachtlich sei.

In dem am 12.5.2015 geführten Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter des Bf. - festgehalten in einem Aktenvermerk - ging es neben der Ausstattung der Wohnung auch um den Nachweis der Besichtigungstermine der vom Bf. bekanntgegebenen Personen. Dabei wurde von der Richterin ausgeführt, dass die Adressen der namhaft gemachten Personen einerseits nicht bekanntgegeben worden seien bzw. nicht nachvollziehbar seien. Der steuerliche Vertreter gab an, dass er diesbezüglich mit dem Bf. Kontakt aufnehmen werde.

Aus dem am 19.5.2015 vom steuerlichen Vertreter des Bf. übermittelten Fax samt beiliegenden Schreiben geht folgendes hervor:

"Wohnungsinteressenten:

Von Herrn F. konnte der Bf. die aktuelle Adresse noch herausfinden, diese lautet Adresse F. Von Herrn M. hat der Bf. keine Adresse verfügbar. Der Bf. hatte damals nur die Telefonnummern und es kam zu telefonischen Vereinbarungen hinsichtlich Besichtigungen. Zu weiterführenden Vereinbarungen, für welche eine Adresse notwendig gewesen wäre, sei es leider nicht gekommen. Die genauen Besichtigungstermine seien nun fünf Jahren später, nicht mehr verfügbar. Der Bf. merkt an, dass diese im Zeitraum zwischen Mai und November gewesen seien.

Küche:

Die Küche wurde im Juni 2010 um rund 6.600 € angeschafft (vgl. hierzu anbei). Laut Bf. sei es bei der Vermietung von Wohnungen - um einen entsprechenden Mietpreis erlangen zu können - üblich, die Wohnung mit einer Küche anzubieten. Sollte demgegenüber der Mieter für die Einrichtung der Küche zuständig sein, sei die Situation aufgrund der dahingehenden Ablöseproblematik in aller Regel sehr schwierig.

...Wir möchten nochmals mit Nachdruck darauf hinweisen, dass das ausschlaggebende Moment für die Anschaffung der Wohnung zu keinem Zeitpunkt die Befriedigung

des Wohnbedürfnisses der Tochter war, sondern einzig und allein das Erzielen von entsprechenden Mieteinnahmen (als umsatzsteuerlicher Unternehmer). Dies wird auch dadurch bekräftigt, dass die Wohnung bereits ab Juni 2010 einzugsbereit war, die Tochter D. allerdings erst im Dezember 2010 eingezogen ist. In der Zwischenzeit wurde - wie dargelegt - vergeblich versucht, einen fremden Dritten als Mieter gewinnen zu können".

Beigelegt war das Anlageverzeichnis für den Zeitraum 1.1.2010 bis 31.12.2010.

Dem Finanzamt, wurden die genannten Unterlagen zur Kenntnis übermittelt.

In der Folge wurde die vom Bf. namhaft gemachten Personen S.K. , H.C. , Alex F. und R.H. ersucht als Zeugen folgende Fragen schriftlich zu beantworten:

"Betrifft: Vermietung der Dachgeschosswohnung....mit einem Garagen- und einen Abstellplatz für KFZ durch dem Bf. im Jahr 2010

1. Haben Sie im Zeitraum Mai bis November 2010 obige Wohnung besichtigt in der Absicht diese allenfalls zu mieten?
2. Falls ja, geben Sie an, warum das Mietverhältnis mit Herrn X. nicht zustande kam.
3. Wie ist der Kontakt zu Stande gekommen (Annonce, Makler, etc.).
4. Wenn diesbezüglich Unterlagen vorhanden sind, legen Sie diese bitte bei".

Von der Österreichischen Post AG wurde hinsichtlich des Zeugen R.H. mitgeteilt, dass dieser an der vom Bf. genannten Adresse nicht wohnhaft ist, da er verzogen ist.

Der Zeuge S.K. teilte mit E-Mail vom 27.10.2015 auf die obigen Fragen mit, dass er mit dem Bf. vor Jahren über eine Mietwohnung gesprochen habe, er sich jedoch nicht erinnern könne, die betreffende Wohnung besichtigt zu haben.

Aus dem E-Mail vom 27.10.2015 des Zeugen Alexander F. geht hervor, dass er gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin die angesprochene Dachgeschosswohnung in K. besichtigt habe. Da die Wohnung jedoch in Lage, Ausrichtung und Ausstattung nicht entsprochen habe, hätten sie von einem Mietverhältnis Abstand genommen. Der Kontakt zum Bf. sei durch Herrn RS Hans hergestellt worden.

Der Zeuge H.C. beantwortet die obigen Fragen im Schreiben vom 23.10.2015 wie folgt: "Frage 1) ja; Frage 2) Miete war mir zu teuer; Frage 3) aus Bekanntenkreis; Frage 4) nein".

Die Vorhalte, die schriftlich getätigten Zeugenaussagen sowie das Rückscheinformular RsA mit der Bemerkung des Postzusteller "verzogen" betreffend R.H. wurde dem Finanzamt sowie dem Bf. zur Äußerung - jeweils mit Schreiben vom 5.11.2015 - übermittelt.

Im E-Mail vom 25.11.2015 teilte der steuerliche Vertreter des Bf. mit, dass keine zusätzlichen Ergänzungen und Stellungnahmen mehr erfolgen.

B. Festgestellter Sachverhalt:

Der Bf. erwarb laut Kaufvertrag vom 18.2.2010 (unter Beitritt seiner Ehegattin) eine sanierte Dachgeschosswohnung in K. mit ca. 132 m² Wohnnutzfläche samt einen KFZ-Unterstellplatz und einem KFZ-Garagenabstellplatz mit einem Preis von brutto 202.800 € (Netto 169.000 € plus 33.800 Umsatzsteuer).

Dabei handelt es sich um eine renovierte Vorsorgewohnung, die teilweise fremdfinanziert wurde (Fremdkapital in Höhe von 40.000 €).

Im Juni 2010 wurde eine neue Einbauküche sowie im August 2010 eine neue Waschtischanlage samt Beleuchtung in Gesamthöhe von ca. 6.600 € für die Wohnung vom Bf. angeschafft und eingebaut.

Sowohl die Tochter des Bf. als auch der Freund der Tochter - Herr Y. - wohnten (bis zum Einzug in die Wohnung) in keinen gemeinsamen Haushalt. Jeder von den beiden wohnte im Haushalt der Eltern. Laut den vorgelegten ZMR-Abfragen war die Tochter des Bf. an der Adresse des Herrn Y. nie gemeldet und wohnhaft.

Bekannt war, dass Herr Y. - laut E.-Mail vom 31.5.2010 - auf Wohnungssuche war. Eine Vermietung an ihm erfolgte nicht.

Ab 23. Dezember 2010 wurde die unterhaltsberechtigte und studierende (wenige Monate vor dem Abschluss des Studiums stehende) Tochter, die bis zu diesem Zeitpunkt noch im elterlichen Haushalt lebte an der gegenständlichen Wohnung mit Hauptwohnsitz gemeldet.

Mit Mietvertrag vom 5.1.2011 wurde die Eigentumswohnung rückwirkend mit 1.12.2010 auf unbestimmte Zeit mit einer 6monatigen Kündigungsfrist und mit einem Mietzins von brutto 660 € an die unterhaltsberechtigte und studierende (wenige Monate vor dem Abschluss des Studiums stehende) Tochter des Bf. (für welche der Bf. Familienbeihilfe bezog und den Kinderfreibetrag für haushaltszugehörige Kinder geltend machte) vermietet. Neben den Betriebskosten im Sinne des § 21 MRG in Höhe von 211,78 € sind von der Mieterin (Tochter des Bf.) die Kosten für den Strom selbst zu tragen.

Eine Kautionsleistung für sämtliche Forderungen und Ansprüche des Vermieters wurde nicht vereinbart, obwohl eine neu sanierte und eingerichtete Wohnung mit Küche, Beleuchtung und Waschtisch an die Tochter vergeben wurde.

Die Kosten für die Errichtung des Mietvertrages, Gebühren, Steuern und öffentlichen Ausgaben wurde vom Bf. bezahlt.

Ein neuer Mietvertrag mit Herrn Y. wurde nicht geschlossen.

Aufgrund der vorgelegten nicht datierten schriftlichen Vereinbarung gestattete der Bf. *"Herrn Thomas Y. mit seiner Tochter in der genannten Wohnung gemäß § 9 des Mietvertrages (Untervermietung), solange sie es wünscht und der Mietvertrag aufrecht ist, mit ihr zu wohnen"*. Ab 24. Februar 2011 ist Herr Thomas Y. mit Hauptwohnsitz in der Wohnung gemeldet.

Aus der im Berufungsverfahren beigelegten Bestätigung vom 24.11.2011 des Herrn Y. geht hervor, dass er seit Dezember 2010 gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin... in der Wohnung eingemietet sei und dafür einen monatlichen Mietkostenbeitrag in Höhe von 330 Euro in bar an seine Lebensgefährtin leiste.

Was die Unterhaltsleistungen des Bf. betrifft bekam die Tochter des Bf. monatlich 400 € plus (teilweise) Verpflegung, ein Auto und die Versicherung.

Vom 1.7.2010 bis 30.9.2010 erzielte die Tochter des Bf. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 2.333,50 € in Zusammenhang mit einer kurzfristigen Arbeit.

In Reaktion auf das Ermittlungsergebnis des Finanzamtes gab der Bf. an, dass die Suche nach einem "Passenden Fremdmmieter" nach dem Erwerb der Eigentumswohnung umgehend unter Einschaltung eines Immobilienmaklers erfolgt sei und trotz erfolgter Besichtigungen mit Interessenten, die vor Ort stattgefunden hätten, sei darunter kein geeigneter Mieter gewesen sei. Aufgrund der Tatsache, dass die Tochter mit ihrem Freund zum damaligen Zeitpunkt ebenfalls eine Wohnung gesucht habe, habe der Bf. sich entschieden, ihnen die Wohnung fremdüblich zu vermieten.

Sowohl für die Anschaffung der Wohnung als auch für die laufenden Aufwendungen wurde vom Bf. ein Vorsteuerabzug vorgenommen und in der Umsatzsteuererklärung 2010 geltend gemacht.

Das Finanzamt anerkannte das Mietverhältnis mit der Tochter nicht, da die Vermietung an die Tochter als Gestaltung interpretiert worden sei, die darauf abziele, die Unterhaltsleistung betreffend eine entsprechende Wohnversorgung der unterhaltsberechtigten Person in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden. Die der Tochter überlassene Wohnung sei demnach nicht für Zwecke des Unternehmens angeschafft worden, sodass ein Vorsteuerabzug gem. § 12 UStG nicht zustehe.

Die Höhe der Vorsteuerbeträge sind unstrittig.

C. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus folgenden Unterlagen:

- Einkommensteuerakt St. Nr. 0000
- Berufung vom 23.11.2011 samt Bestätigung vom 24.11.2011 des Herrn Y. und Vereinbarung - undatiert - zwischen dem Bf. und seiner Tochter
- Vorlageantrag vom 6.3.2011
- Vorhalt vom 23.2.2015
- Stellungnahme Vorhalt vom 13.3.2015 samt Unterlagen u.a. Kaufvertrag, E.-Mail vom 31.5.2015, ZMR- Abfragen vom 2.3.2015
- Stellungnahme des Finanzamtes vom 26.3.2015
- E.-Mail vom 19.5.2015 des Bf. samt Ergänzungen und Vorlage des Anlagenverzeichnis
- schriftliche Zeugeneinvernahmen
- Zeugenaussagen der einzelnen Zeugen
- E.-Mail vom 25.11.2015 des steuerlichen Vertreters

D. Rechtslage:

Gemäß **§ 1 Abs. 1 UStG 1994** unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Unternehmer ist nach **§ 2 Abs. 1 UStG 1994**, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

Gemäß **§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994** kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Gemäß **§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994** gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des EStG 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.

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

Gemäß **§ 167 Abs. 2 BAO** hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabeverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

E. Rechtliche Erwägungen:

In der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wurde der Rechtssatz geprägt, dass für die Abziehbarkeit von Vorsteuern, noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes Entgelte erzielt werden, die bloße Erklärung, ein Gebäude künftig vermieten zu wollen, nicht ausreicht, sondern dass die Absicht der Vermietung eines Gebäudes in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Erklärung hinausgehenden Umständen mit Wahrscheinlichkeit nach allgemeiner Erfahrung feststehen muss.

Die Abziehbarkeit von Vorsteuern im Zusammenhang mit einer beabsichtigten Vermietungstätigkeit noch vor deren Beginn erfordert daher ein Vorbringen des Steuerpflichtigen, mit welchem er Sachverhalte darlegt, bei deren Würdigung am Maßstab des allgemeinen menschlichen Erfahrungsgutes und der Denkgesetze die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Vermietung wahrscheinlicher als der Fall einer steuerbefreiten Vermietung oder der Fall des Unterbleibens einer Vermietung ist (vgl. VwGH 13.09.2006, 2002/13/0063, mwN).

Für die Entstehung der Unternehmereigenschaft ist es nicht erforderlich, dass bereits Leistungen erbracht werden, auch Vorbereitungshandlungen sind ausreichend. Es genügt

daher ein Tätigwerden zum Zweck des späteren Bewirkens von Umsätzen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Rz 134; Schuchter/Kollmann in Melhart/Tumpel, UStG, § 12 Rz 11). Ob die Unternehmereigenschaft begründende Vorbereitungstätigkeiten vorliegen oder nicht, muss im Zeitpunkt der Tätigkeit entschieden werden. Besteht in diesem Zeitpunkt noch nicht die Absicht der Verwertung dieser Tätigkeit durch die Ausführung entgeltlicher Leistungen, ist eine unternehmerische Tätigkeit nicht gegeben; sie wird auch nicht rückwirkend dadurch begründet, dass die Tätigkeit später in entgeltliche Leistungen mündet (Ruppe/Achatz, UStG 4, § 2 Rz 135; UFS 29.2.2008, RV/0655-G/05).

Bei der Vermietung eines Gebäudes muss die Absicht der Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder auf Grund anderer, über die bloße Erklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen, dass eine Vermietung erfolgen wird (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Rz 136 und die dort zitierte Rechtsprechung).

Ob eine Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist Tatfrage, für die die objektiven Regeln der Beweiswürdigung gelten (Ruppe/Achatz, UStG 4, § 2 Rz 134).

Für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft können nur nach außen gerichtete Handlungen maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansieht (VwGH 17.5.1988, 85/14/0106). Der Bf. hat objektive Anhaltspunkte anzuführen, die seine Vermietungsabsicht dokumentieren. Es ist nicht entscheidend, ob die Vorbereitungshandlungen gegenüber einer unbefangenen Person gesetzt wurden; entscheidend ist, ob auch eine unbefangene Person diese Handlungen als Vorbereitungshandlungen angesehen hatte (VwGH 28.6.2012, 2010/15/0016).

Vor diesem Hintergrund gelangt die Richterin des Bundesfinanzgerichtes in freier Beweiswürdigung zur Auffassung, dass eine Gebrauchsüberlassung der Wohnung an die unterhaltsberechtignte Tochter von Anfang an im Vordergrund stand und keine Fremdvermietung. Dies aus folgenden Gründen:

Im Vorlageantrag brachte der Bf. erstmals vor, dass *"nach dem Erwerb der Eigentumswohnung umgehend der Immobilienmakler J.D. beauftragt wurde, einen Mieter für die Wohnung zu finden und in der Folge auch einige Besichtigungen stattzufanden"*.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Bf. nicht auf und weist auch nicht nach, dass der Makler mit der Mietersuche für die Wohnung betraut war bzw. in die Vermietung der strittigen Wohnung tatsächlich eingebunden war. Es fehlen die Nachweise konkreter Vermietungsbemühungen des Bf. sowie des Maklers, bzw. Unterlagen des Maklers wie etwa Nachweise über die stattgefundenen Besichtigungen mit Mietinteressenten und Protokolle über die Besichtigungen, die trotz Aufforderung zur Vorlage vom Bf. nicht vorgelegt wurden.

Wenn der Bf. in der Stellungnahme vom 13.3.2015 vorbringt, dass der Makler ein persönlicher Bekannter sei und er einige Personen gesandt bzw. einige Namen genannt habe wie etwa R.H., H.C., S.K., F. Alex und M. Hermann, so ist dem entgegenzuhalten, dass nicht glaubhaft ist, dass diese durch den Makler vermittelt wurden bzw. eine Kontaktaufnahme über diesen erfolgte, da die schriftlich einvernommenen Zeugen hinsichtlich der Kontaktaufnahme nicht bestätigt haben, dass der Kontakt mit dem Makler bzw. über den Makler erfolgte. Der Zeuge F. führt an, dass der Kontakt zum Bf. durch Herrn RS Hans hergestellt worden ist und der Zeuge H.C. gibt auf die Frage der Kontaktaufnahme an, dass diese "aus Bekanntenkreis" erfolgte. S.K. bestätigte nur, dass er vor Jahren über eine Mietwohnung gesprochen hat, aber die betreffende Wohnung nicht besichtigt hat. Nähere Ausführungen zu diesem Punkt fehlen.

Daraus ergibt sich ohne Zweifel, dass die Angaben der Zeugen über die erfolgte Kontaktaufnahme mit den Ausführungen des Bf. nicht ident sind bzw. übereinstimmen. Dass der Bf. tatsächlich beabsichtigte die Wohnung zu vermieten ergibt sich daraus nicht. Auch wurde vom Bf. nicht erwähnt, dass er über andere Personen zukünftige Mieter vermittelt bekommen habe. Eine Aufklärung erfolgte durch den Bf. nicht. Wurde doch vom steuerlichen Vertreter zu den spärlichen Angaben der Zeugen mit E.- Mail vom 25.11.2015 mitgeteilt, dass "keine zusätzlichen Ergänzungen und Stellungnahmen zu den Zeugenaussagen mehr folgen".

Das Bewerben und Anpreisen der Mietwohnung in verschiedenen Medien (Internet, Zeitungen etc.) zum Zwecke der Vermietung, wurde vom Bf. im ganzen Verfahren nicht behauptet und nachgewiesen. Auch die Zeugen erwähnten nicht, dass sie sich in weiterer Folge über eine vom Bf. geschaltete Annonce in einer Zeitung, über das Internet bzw. über andere Medien, was naheliegend und nachvollziehbar gewesen wäre, beim Bf. gemeldet haben.

Eigenartig und nicht nachvollziehbar ist auch das Vorbringen des Bf. im Schreiben vom 19.5.2015 *"dass es zu weiterführenden Vereinbarungen, für welche eine Adresse notwendig gewesen wäre, leider nicht gekommen sei..... Die genauen Besichtigungstermine seien nun fünf Jahren später, nicht mehr verfügbar und, dass diese (=Besichtigungstermine) im Zeitraum zwischen Mai und November gewesen seien"*.

Konkrete Angaben, ob, wann und mit welchem einzelnen Interessenten Besichtigungen in welchem Umfang tatsächlich stattgefunden haben und zu welchen Konditionen die Vermietung der Wohnung erfolgen sollte, ist der Bf. ganz schuldig geblieben. Dass Besichtigungen mit den genannten Personen zu Vermietungszwecke tatsächlich stattgefunden haben, kann aufgrund fehlender konkreter Angaben und Beweismittel nicht nachvollzogen werden .

Das Vorbringen des Bf., dass *"die Wohnung bereits ab Juni 2010 einzugsbereit war, die Tochter D. allerdings erst im Dezember 2010 eingezogen ist und in der Zwischenzeit vergeblich versucht wurde, einen fremden Dritten als Mieter gewinnen zu können"* überrascht insofern, da schon im Mai 2010 ein Fremdmietler in der Person

Thomas Y. bekannt war zumal dieser laut vorliegendem E.- Mail vom 31. Mai 2010 auf Wohnungssuche war.

Warum eine Vermietung nicht an Herrn Y. ab Übernahme der sanierten Vorsorgewohnung im Juli 2010 erfolgte, ist im Hinblick drauf, dass Herr Y. als Lebensgefährte der Tochter des Bf. laut Meldebestätigung vom 2.3.2015 seinen Hauptwohnsitz ab 24.2.2011 in der vom Bf. gekauften Wohnung gemeldet hatte und seinen Wohnsitz bzw. Lebensmittelpunkt mit der Tochter des Bf. darin begründete, nicht einleuchtend.

Gründe für die Nichtvermietung an Herrn Y. wurden weder vom Bf. noch von Herrn Y. vorgebracht.

Im gesamten Verfahren wurden keine Unterlagen vorgelegt und keine Argumente aufgezeigt, die das Vorbringen des Bf. bestätigen bzw. nachvollziehbar und glaubhaft darlegen konnten. Selbst der Bf. bringt zur seiner Verteidigung lediglich vor, dass *"wir (Makler und Bf.) freundschaftlich vereinbart haben, dass er (Makler) die Abwicklung der Vermietung vornimmt"*.

Auch bei der an die Tochter vorgenommenen "Vermietung" mit Mietvertrag vom 5.1.2011 ist nicht aktenkundig und wurde vom Bf. auch nicht mehr vorgebracht, dass der Makler die Vermietung abgewickelt hatte.

Konkrete Hinweise, die für eine Beteiligung des Maklers bei der Vermietung der Wohnung sprechen, fehlen. Der Aufforderung Unterlagen mit dem Makler vorzulegen, ist der Bf., wie schon erwähnt, nicht nachgekommen.

Die Beweislast für das Vorliegen einer Vermietungsabsicht der Wohnung trifft den Bf., nicht zuletzt weil er näher am Sachverhalt ist. Er hat dadurch eine entsprechende Beweisvorsorge zu treffen. Tut er dies nicht geht dies zu seinen Lasten.

Das Vorbringen des Bf. legt zusammen mit der Beweiswürdigung nahe, dass der Bf. mit dem Makler als persönlichen Bekannten - freundschaftlich - über eine Verwendung der Wohnung gesprochen hat, doch darüber hinausgehende Schritte nicht gesetzt hat, um die Wohnung ernsthaft zu vermieten.

Der Bf. ist bis zuletzt einen Nachweis bzw. eine Glaubhaftmachung, dass er von Anfang an sich ernsthaft um andere mögliche Mieter ("Fremdmieter") für die Eigentumswohnung bemüht hätte, schuldig geblieben.

Mit der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von "Einkünften" zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen (VwGH 22.11.2001, 98/15/0057; VwGH 16.12.1998, 98/13/0299). Dies auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Das Abzugsverbot besteht unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung. Entscheidend ist lediglich, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend machen möchte, der mit der Befriedigung

seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht (VwGH 23.5.2007, 2003/13/0120).

Werden Unterhaltsleistungen betreffend eine entsprechende Wohnversorgung der Kinder in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet, so ist dies steuerlich unbeachtlich (VwGH 16.12.1998, 93/13/0299). Auch wenn die Kinder auf Grund ihrer Dispositionsfreiheit 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 Abgabepflichtigen durch seine Kinder. Auf die fremdübliche Gestaltung der vom Abgabepflichtigen als Vermieter mit seinen Kindern abgeschlossenen Mietverträge kommt es für die gegenständliche Beurteilung ebenso wenig an wie auf die Überlegungen zum seinerzeitigen Ankauf des Mietobjektes (VwGH 22.11.2001, 98/15/0057).

Dass kein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis - selbst bei Abschluss eines fremdüblichen Mietvertrages - vorliegt, wenn eine vom Abgabepflichtigen angekaufte "Vorsorgewohnung" an dessen studierendes, noch unterhaltspflichtiges Kind vermietet wird, entspricht auch der sich daran anschließenden ständigen Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (UFS 02.07.2012, RV/0344-K/10; UFS 15.5.2013, RV/0043-G/11; UFS 16.07.2012, RV/2652-W/09, BFG vom 11.6.2015, RV/3100056/2012).

Die Wohnung wurde an die Tochter mit Mietvertrag vom 5.1.2011 rückwirkend mit 1.12.2011 vermietet. Der Mietvertrag wurde unbefristet mit einer Kündigungsfrist von sechs Monaten zwischen nahen Angehörigen - nämlich zwischen Vater und unterhaltsberechtigter Tochter - geschlossen.

Der Lebensgefährte der Tochter wurde als Mitmieter im Mietvertrag vom 5.1.2011 nicht erwähnt. Eine gesonderte vertragliche Verpflichtung zwischen dem Bf. und dem Lebensgefährten der Tochter zur Beteiligung an den Miet- und Betriebskosten für diese Wohnung wurde weder behauptet noch vorgelegt.

Dass der Bf. (nachträglich) einer Untervermietung zugestimmt hat, ergibt sich aus der vorliegenden nicht datierten schriftlichen Vereinbarung in der der Bf. lediglich "*Herrn Thomas Y. , dem Lebensgefährten seiner Tochter gestattete in der genannten Wohnung gemäß § 9 des Mietvertrages (Untervermietung), solange sie es wünscht und der Mietvertrag aufrecht ist, mit ihr zu wohnen*

Im vorliegenden Fall steht für das Bundesfinanzgericht außer Zweifel, dass der Bf. (mit der Kindesmutter) im strittigen Zeitraum (und davor) auf Grund Gesetzes verpflichtet war, Unterhalt für die in Ausbildung stehenden Tochter zu leisten.

Gemäß § 231 Abs. 1 ABGB idGF. (früher § 140 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. Der Unterhalt dient der Deckung des gesamten

Lebensbedarfs des Kindes. Dieser umfasst in Anlehnung an § 672 ABGB Nahrung, Kleidung, Wohnung, Unterricht und "die übrigen Bedürfnisse" sowie Taschengeld.

Das Ausmaß des jeweiligen Unterhaltsanspruchs richtet sich einerseits nach den konkreten Bedürfnissen des Kindes und andererseits nach der Leistungsfähigkeit der Eltern (Limberg in Kletecka/Schauer, ABGB-ON^{1.02}, § 231 RZ 2f). Daraus ergibt sich, dass die Zurverfügungstellung einer Wohnung an ein unterhaltsberechtigtes Kind stets einen Unterhaltsbeitrag darstellt.

Der Bf. macht gegenständlich Aufwendungen geltend die mit der Befriedigung des Wohnbedürfnisses von Familienangehörigen, nämlich seiner Tochter in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang standen, da die Wohnung von der Tochter bewohnt wurde.

Der Bf. hat laut Stellungnahme vom 19.5.2015 im strittigen Zeitraum 2010 Unterhaltsleistungen in Geld von monatlich 400 € geleistet sowie ihr durch die Einwilligung zur Untervermietung der von ihr genutzten Wohnung, die im Eigentum des Bf. stand, einen geldwerten Vorteil - laut unbestrittenen Ausführungen von 330 € pro Monat ("Mietkostenbeitrag" Herr Y.) - eingeräumt. Die Überlassung der gesamten Wohnung (drei Zimmer samt Wohn/Essraum, Küche und Nebenräumen und zwei Autoplätzte) an die Tochter samt Zustimmung zur (entgeltlichen) Untervermietung stellt eine (einheitliche) Unterhaltsleistung des Bf. an die Tochter dar, verzichtet dieser doch zugunsten der Tochter auf die Erzielung eigener entsprechender (Unter)Mietzinseinkünfte (tatsächlich vereinnahmte Untermietzinse der Tochter im Jahr 2010 330 € im Dezember laut Bestätigung vom 24.11.2011).

In der im Beschwerdefall anzustellenden Betrachtung des sich bietenden Gesamtbildes zeigt sich somit, dass der Bf. zum einen seiner grundsätzlich unterhaltsberechtigten Tochter - neben Naturalleistungen wie Verpflegung, Auto, Versicherung, eine Wohnung für deren Wohnzwecke sowie Geldbeträge monatlich 400 € und geldwerte Vorteile (iHv 330 € monatlich) zur Verfügung gestellt und zum anderen von dieser wiederum Geldbeträge von 660 € als "Miete" für die Wohnung erhalten hat.

Dass im vorliegenden Fall - im vereinfachten Wege - die (Unter)Vermietung von der Wohnung an "fremde Dritte" nicht vom Bf. sondern von der Tochter vorgenommen wurde, vermag nämlich nichts hieran zu ändern, dass die (Unter)Mietzinserträge als (mittelbare) Unterhaltszahlungen des Bf. an die Tochter zu qualifizieren sind, liegen doch der Untervermietung die Überlassung der Wohnung des Bf. an die Tochter zwecks Unterhaltsleistung zugrunde.

Werden Unterhaltsleistungen für eine entsprechende Wohnversorgung eines Kindes in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet, so hat dies steuerlich unbeachtlich zu bleiben (VwGH 22.11.2001, 98/15/0057). Damit dienten die für die Wohnung aufgewendeten Beträge dem Unterhalt der Familienangehörigen des Bf. und fielen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 (VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141). Die im vorliegenden Fall getätigten Aufwendungen für die Wohnraumnutzung verlieren den

Charakter als Kosten der Lebensführung nicht deswegen, weil die Abgabepflichtige dieser Nutzung zivilrechtlich einen Bestandrechtstitel zu Grunde gelegt hat (VwGH 23.9.2005, 2002/15/0001; VwGH 13.10.1993, 93/13/0129), auch wenn die dabei getroffenen Vereinbarungen einen Fremdvergleich standhielten (VwGH 22.11.2001, 98/15/0057).

Wenn der Bf. vorbringt, dass als ein starkes Indiz für die Einnahmenerzielungsabsicht gewertet werden müsse, dass seit Beginn des Mietverhältnisses der Lebensgefährte der Tochter in der Wohnung eingemietet sei und 50% der Kosten (Mietkostenbeitrag 330 €) tragen würde, die er seiner Tochter bar leiste, dann ist dem folgendes entgegenzuhalten:

Wenngleich der "Untermieter" den Mietkostenbeitrag von 330 € nicht an den Bf., sondern an die Tochter des Bf./ Lebensgefährtin geleistet hat, kann dies nichts daran ändern, dass diesen Geldzahlungen ausschließlich die in Erfüllung der Unterhaltungspflichten erfolgten Überlassungen der (unter)vermieteten Wohnung zugrunde liegen und somit die (Unter)Mietzinse durch die bzw. als Teil der Unterhaltsleistung des Bf. begründet sind. Der Bf. hat hierdurch der Tochter wirtschaftlich jene Geldbeträge erbracht, die diese wiederum zur Zahlung der gegenständlichen "Miete" an den Bf. verwendet hat.

Im Übrigen vermindert sich der Anspruch auf Unterhalt nach § 231 Abs. 3 ABGB nur insoweit, als das Kind eigene Einkünfte hat oder unter Berücksichtigung seiner Lebensverhältnisse selbsterhaltungsfähig ist. Die Unterhaltungspflicht der Eltern entfällt erst mit Erreichen der Selbsterhaltungsfähigkeit. Eine solche liegt nach der Judikatur altersunabhängig dann vor, wenn das Kind die erforderlichen Mittel zur Deckung seines Unterhalts selbst erwirbt oder dazu auf Grund einer zumutbaren Beschäftigung in der Lage ist. Die Selbsterhaltungsfähigkeit setzt somit zum einen die Gesamtbedarfsdeckung durch ein entsprechend hohes tatsächliches Eigeneinkommen des Kindes voraus (Limberg in Kletecka/Schauer, ABGB-On^{1.02}, § 231 Rz. 62, BFG vom 11.6.2015, RV/3100056/2012). Eigene Einkünfte verringern gemäß § 231 Abs. 3 ABGB den Unterhaltsanspruch des Kindes. Zu eigenen Einkünften zählen alle tatsächlichen Natural- und Geldleistungen (Nettogrößen), welcher Art auch immer, die dem Kind aufgrund eines Anspruchs zukommen. Das sind vor allem Arbeitseinkommen, Ferialeinkünfte aber nur, wenn sie nicht bloß kurzfristig bezogen werden. Familienbeihilfen gelten nach § 12a Familienlastenausgleichsgesetz 1967, FLAG, BGBl. Nr. 376/1967, nicht als Einkommen des Kindes. Das Kind muss nicht den Vermögensstamm heranziehen. Kein Einkommen des Kindes sind auch freiwillige Zuwendungen Dritter ohne Absicht, den Unterhaltsschuldner zu entlasten (Limberg in Kletecka/Schauer, ABGB-On^{1.02}, § 231 Rz. 44, 53ff).

Aufgrund obiger Ausführungen begründet das von der Tochter bezogenen Gehalt aus einer kurzfristigen (Ferial)Beschäftigung im Jahr 2010 keine "eigenen Einkünfte" iSd § 231 Abs. 3 ABGB, welche deren Unterhaltsansprüche gegenüber dem Bf. verringern könnte.

Auch für den Fall, dass die von der Tochter im Jahr 2010 vereinnahmten (Unter)Mietzinse (330 €) nicht als (mittelbare) Unterhaltsleistung des Bf., sondern als deren Einkünfte

anzusehen wären, wären diese in dem vorliegenden Ausmaß nicht geeignet, eine den Unterhaltsanspruch ausschließende Selbsterhaltungsfähigkeit zu begründen, zumal die (Unter)Mietzinseinnahmen nicht die strittige "Mietzins"-Zahlung der Tochter an den Bf. der Höhe nach abdecken (vereinnahmte (Unter)Mietzins Tochter 330 € "Mietzinszahlungen" an den Bf. 660 €, sohin ein ungedeckter Mehrbedarf von 330 €) geschweige denn würden diese für eine Deckung des gesamten Lebensbedarfs der Tochter (Nahrung, Kleidung, Betriebskosten der Wohnung, Studiumkosten und "die übrigen Bedürfnisse") - auch bei Einbeziehung der Naturalleistungen der Eltern - ausreichen.

Der gegenüber dem Bf. bestehende Unterhaltsanspruch auf Wohnraumüberlassung war somit im strittigen Zeitraum unverändert gegeben. Gegenteiliges wurde vom Bf. auch nicht mehr vorgebracht bzw. ist auch nicht aktenkundig.

Gegen die Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 bestehen aber auch keine unionsrechtlichen Bedenken (Ruppe/Achatz, UStG⁴ § 12 Tz 150,mwN).

Nach Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer Systemrichtlinie , kurz: Syst-RL; seit 1. Jänner 2007) gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Als wirtschaftliche Tätigkeiten gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Der Mehrwertsteuer unterliegen nach Art. 2 Abs. 1 lit. a und lit. c Syst-RL die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt bzw. erbringt.

Aus dem Anwendungsbereich des Art. 2 in Verbindung mit Art. 9 Syst-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). Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat nur auf nachhaltige, einnahmen orientierte Aktivitäten abgestellt (EuGH 13.12.2007, Rs C-408/06 "Franz Götz"; Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar⁴, § 2 Tz 8). Leistungen, die auf familienhafter Grundlage erbracht werden, sind nicht als "gewerbliche oder berufliche" Tätigkeiten anzusehen. Ihnen liegt nicht das Motiv der Einnahmenerzielung zu Grunde, sondern das eines Zusammenwirkens auf familienhafter Basis (VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141).

Entgelte für familienhafte Leistungen unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug.

Im vorliegenden Fall beschränkte sich die Tätigkeit des Bf. hinsichtlich der in Rede stehenden Eigentumswohnung jedoch darauf, diese der Tochter zu deren privaten

Wohnzwecken zu überlassen. Diese Überlassung stellt sich aber entsprechend dem oben Gesagtem - als Gewährung des Unterhalts an eine unterhaltsberechtigte Person dar, und nicht als wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen.

Nicht der Bf. sondern seine Tochter vermietet an Herrn Y./Lebensgefährten die Wohnung (siehe Zustimmung zur Untervermietung), sodass der Bf. hierdurch keine wirtschaftliche Tätigkeit begründet hat.

Auf Grund der fehlenden wirtschaftlichen Betätigung des Bf. kam diesem in Bezug auf die Wohnungsüberlassung an seine noch unterhaltsberechtigte Tochter keine Unternehmereigenschaft zu.

Somit steht kein Vorsteuerabzug zu.

Ergänzend ist hinsichtlich der nebenbei erwähnten Entscheidung EuGH 19.07.2012, C-344/10, für den Berufungsstandpunkt nichts zu gewinnen, weil es dort um einen anders gelagerten Sachverhalt, nämlich um den Umbau eines Lagergebäudes (Dachgeschoßausbau) einer niederländischen Gesellschaft mit vorübergehender Bewohnung (23 Monate) durch das Gesellschafter-Ehepaar gegangen ist. Demgegenüber handelt es sich im vorliegenden Fall um die Vermietung einer neu angeschafften und sanierten Eigentumswohnung an die zum damaligen Zeitpunkt unterhaltsberechtigte Tochter auf unbestimmte Zeit, wobei es beim Bf. bei dem mit Fremdmittel finanzierten Kauf der streitgegenständlichen Eigentumswohnung offenbar um eine Vorsorgewohnung sowie gleichzeitig um die Deckung des eigenständigen Wohnbedürfnisses der Tochter gegangen ist.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur zur steuerlichen Beurteilung von Wohnraumüberlassungen an Unterhaltsberechtigten, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

